GUID 5260

La Bonne gouvernance pour les biens publics

Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) sont publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Pour plus de renseignements visitez le site www.issai.org

INTOSAI

Document pré-IFPP - ce document a été élaboré avant la création du Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP) en 2016. Il peut être différent dans son objectif formel des lignes directrices d'audit de l'INTOSAI plus récentes

INTOSAI

INTOSAI, 2019

1) Approuvé en 2016 comme INTOSAI GOV 9160 – Améliorant la Bonne gouvernance pour les biens publics – les lignes directrices pour la mise en oeuvre.

2) Avec la réalisation du cadre de prises de positions professionnelles de l´INTOSAI (IFPP), reclassifiée et renommée en tant que GUID 5260 – La Bonne gouvernance pour les biens publics avec des changements d´édition en 2019.

GUID 5260 est disponible dans toutes les langues officielles de l´INTOSAI : Arabe, Anglais, Français, Allemand et Espagnol.

TABLE DE MATIÈRES

Liste des abréviations 5

INTRODUCTION 6

1. TERMES ESSENTIELS 10

1.1 Responsabilité publique («accountability ») 10

1.2 Biens (actifs) 11

1.3 Corruption 12

1.4 Fraude 13

1.5 Bonne gouvernance 13

1.6 Intégrité 18

1.7 Blanchiment d'argent 18

1.8 Gestion des risques 19

1.9 Évaluation des risques 20

1.10 Partie prenante 21

1.11 Transparence 21

2. RÔLES ET RESPONSABILITÉS DES PARTIES PRENANTES DANS L'AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS 22

2.1 Législateurs et régulateurs 22

2.2 Comités d'audit 22

2.3 Gouvernement 23

2.4 Cellules de renseignement financier 23

2.5 Institutions supérieures de contrôle 24

2.6 Autres organismes d'audit externe 25

2.7 Autres parties prenantes 25

2.8 Auditeurs internes 25

2.9 Managers 26

2.10 Membres d'équipe 27

3. ÉVALUATION DES NORMES DE BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS 28

3.1 Cadre pour la gestion des biens 28

3.2 Stratégie de gestion des biens 30

3.2.1 Plan d'acquisition 31

3.2.2 Plan opérationnel 32

3.2.3 Programme de maintenance 33
3.2.4 Plan de cession 33
3.3 Plan de gestion des capitaux 33
3.4 Politique de gestion des biens et guide de procédures 34
3.5 Registre des biens 35
3.6 Mesure de performance 37
3.7 Auditeurs externes, régulateurs, et autres organisations externes 39
3.8 Audit interne et coopération avec l'audit externe 40
3.9 Rôle de l'audit interne 41
3.10 Rapports d'activité des Institutions supérieures ed contrôle 43
3.11 Rapports d'activité et organisations gouvernementales 44
3.12 Site web et Bulletin d'information du public 44

4. RÔLE DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE DANS L'AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS 45
4.1 Critères de base pour les Institutions supérieuresde contrôle 46
4.2 Principes de bonne gouvernance 48
4.2.1 Mise en pratique du principe d'égalité 48
4.2.2 Développement du consensus civique 49
4.2.3 Promotion de la transparence 50
4.2.4 Évaluation de la gestion des ressources humaines 50
4.3 Plaintes et requêtes 51
4.4 Prévention des conflits d'intérêt et d'autres usages inappropriés 52
4.4.1 Irrégularités dans le processus législatif 53
4.4.2 Pouvoir discrétionnaire excessif des fonctionnaireset conflit d'intérêt 53
4.4.3 Manque de responsabilité ou usage inadéquat de cell-ci 54
4.4.4 Faiblesse des contrôles internes et de la supervisi on 55
4.4.5 Faiblesse du système comptable 56
4.4.6 Non-application du principe de documentation et d'établissement de rapports 60
4.4.7 Recours excessif à des sous-traitants et intermédiaires 60
4.4.8 Amélioration de la bonne gouvernance par les fonctionnaires particuliers 61
4.4.9 Autres efforts ciblant spécifiquement la lutte contre la corruption par l'amélioration de la bonne gouvernance des biens publics 63

5. PROMOTION DE LA BONNE GOUVERNANCE PAR LA GESTION DES RISQUES 64

ANNEXE: RÉFÉRENCES 68

LISTE DES ABRÉVIATIONS

ISA – International Standards on Auditing (Normes internationales d'audit)

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques)

IIA – The Institute of Internal Auditors (Institut des auditeurs internes)

SAI/ISC – Supreme Audit Institution (Institution supérieure de contrôle)

AML – Anti Money Laundering (Lutte contre le blanc himent d'argent)

WGFACML – Working Group on the Fight Against Corruption and Money Laundering (Groupe de travail pour la lutte contre la corruption et le blanchiment de capitaux)

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comité des organisations de tutelle de la Commission Treadway)

O&M – Operation and Maintenance (Exploitation et maintenance)

FATF/GAFI – Financial Action Task Force (Groupe d'action financière)

FIU/CRF – Financial Intelligence Unit (Cellule de renseignement financier)

SETC – Specification of Essential Terms of Contract (Spécification des termes essentiels du contrat)

ERM – Enterprise Risk Management (Gestion des risques d'entreprise)

HR – Human Resources (Ressources humaines)

PMI – Project Management Institute (Institut de gestion de projet)

CMP/PGC – Capital Management Plan (Plan de gestion des capitaux)

AMG/GGB – Asset Management Policy and Procedures Guide (Guide des procédures et de la gestion des biens)

INTRODUCTION

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) est une organisation autonome, indépendante, professionnelle, et apolitique qui offre aux auditeurs publics du monde entier un forum de discussion des sujets d'intérêt commun et leur permet de s'informer sur les dernières évolutions dans le domaine de l'audit et d'autres normes professionnelleset meilleures pratiques applicables[1]. Afin de réaliser sa mission, INTOSAI organise sontravail autour de quatre objectifs stratégiques : (1) obligation de endre compte et les normes professionnelles, (2) le renforcement des capacités institutionnelles, (3) partage et gestion des connaissances, et (4) organisation internationale modèle.

Les Institutions supérieures de contrôle (ISC) jouant un rôle majeur dans l'audit des comptes et opérations publics et dans la promotion d'une gestion financière et d'une comptabilité globale saine de leurs gouvernements, l'INTOSAI encourage la coopération des ISC, leur collaboration, ainsi qu'une amélioration continue grâce aux échanges d'idées etd'expériences. Ce partage des connaissances peut consister notamment à fournir des références, menerdes études sur les meilleures pratiques, fournir des documents sur la réalisation d'audits, et réaliserdes recherches sur des sujets d'intérêt et de préoccupation communs. Ceci représente l'essentielde l'Objectif stratégique 3 de l'INTOSAI, « Partage et gestion des connaissances », dans le cadre duquel a été créé le groupe de travail pour la lutte contre la corruption et le blanchiment de capitaux (WGFACML).

Le WGFACML œuvre donc en vue de renforcer le soutie n à l'une des priorités stratégiques de l'INTOSAI: « Faire progresser la lutte contre la corruption ». La

1 INTOSAI (Octobre 2010). *Plan stratégique 2011-2016.*

corruption est un problème que l'on retrouve partout à l'échelle mondiale et qui menace les finances publiques, l'application de la loi et la prospérité social en compromettant la sécurité sociale et en freinant la réduction de la pauvreté.[2]

Le rôle principal des ISC consistant à examiner si les fonds publics sont dépensés de manière économiquement saine et conforme aux lois et règlements existants, leur contribution à la lutte contre la corruption consiste à donner l'exemple et à s'acqui tter de leur responsabilité de transparence et de prévention par le moyen de vérifications de la Courdes comptes. L'objectif premier d'une ISC consiste à vérifier la gouvernance des organismes publics et protéger les biens publics du mauvais usage, de la fraude et de la corruption. Les audits des Institutions supérieures de contrôle apportent de la transparence, mettent à jour les risques, et renfor cent les contrôles internes afin de contribuer à la prévention de la corruption, conformément à l'esprit de la Convention des Nations unies contre la corruption[3].

Afin de prévenir et lutter contre la corruption demanière efficace, l'INTOSAI requiert que les ISC soient fortes, indépendantes, et pluridisciplinaires. Afin d'y parvenir et afin de promouvoir la bonne gouvernance, l'INTOSAI établit et met à jour un ensemble de normes internationales professionnelles complet et adapté aux tâches et aux besoins des ISC membres et des parties prenantes.

Le GUID 5260 intitulé la *Bonne Gouvernance pour les Biens Publics* est un document élaboré par le Groupe de travail pour al lutte contre la corruption et le blanchiment de capitaux, dans un contexte de la crise financière globale et suite à la reconnaissance d'un besoin en directives sur le rôle des ISC dans la promotion de l'intégrité, de la transparence, de la responsabitél publique et de la bonne gouvernance des fonds publics par les institutions publiques.

La notion fondamentale de « bonne gouvernance » est une condition préalable au développement durable des sociétés et des nations. Cela signifieune gestion compétente des ressources d'un pays et des missions d'intérêt public, réalisée de manière adaptée, transparente, responsable, équitable et répondant aux besoins des populations. La mise en œuvre d'une bonne gouvernance établit un environnement qui ne favorise ni ne permet la corruption ou d'autres comportements non éthiques. Bien que les gouvernements aient une responsabilité majeure dansla création d'un

2 Une définition de la corruption est développée à'Indicel de Transparency International.

3 Convention des Nations Unies contre la corruption, New York, 2004, http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/ [accès: 03.08.2015].

tel environnement, les problèmes de gouvernance varient d'un pays à l'autre et les solutions à ces problèmes doivent être élaborées de manière individuelle. Chaque ISC joue un rôle clé dans la garantie de la bonne gouvernance.

De ce point de vue, la gestion des ressources est une composante essentielle de la bonne gouvernance, aussi bien dans le secteur privé que le public, et à ce titre elle devrait être harmonisée et intégréeau programme stratégique, financier et institutionneld'un organisme.

On peut présumer qu'il existe un besoin d'accroîtreles compétences en matière de gestion des ressources publiques de manière à faire un usage approprié deces biens.

Sur la base des expériences internationales, le WGFACML a identifié de larges principes directeurs destinés aux ISC pour la promotion de la bonne gouvernance des fonds publics. Le document présent introduit ces principes et la manière dont les ISC peuvent les mettre en application.

L'objectif de ces lignes directrices est d'aider les ISC à évaluer les forces et faiblesses des pratiques actuelles en matière de gouvernance et de suggérerdes recommandations d'amélioration. Les lignes directrices sont organisés en six chapitres.

Le premier chapitre (« Termes essentiels ») définitles termes employés portant sur les sujets clé discutés dans ce document. Le champ et les principes de bonne gouvernance y sont également décrits.

Le second chapitre (« Rôles et responsabilités des parties prenantes dans l'amélioration de la bonne gouvernance des biens publics ») identifie toutes les parties impliquées et leurs rôles principaux. Il y est également fait référence à la coordination et l'échange d'informations entre participants officiels. Ce chapitre décrit les compétences des participants, valueé les forces et faiblesses de leur coordination, et identifie les défis futurs.

Le troisième chapitre « Évaluation des normes de bonne gouvernance des biens publics » présente au lecteur divers mécanismes disponibles ou des activités pouvant être potentiellement mises en œuvre par les parties prenantes lors de

l'évaluation et la promotion des caractéristiques et principes majeurs d'une bonne gouvernance des fonds publics. Ce chapitre fournit également des informations sur la manière de rendre les structures auditées responsables et à accroitre leur engagement envers leurs parties prenantes.

Le quatrième chapitre (« Rôle des Institutions supérieures de contrôle dans l'amélioration de bonne gouvernance des biens publics ») identifie certains des rôles et responsabilités spécifiques des ISC. Ce chapitre couvre également les thèmes de la discrétion excessive des fonctionnaires et de la gestion des conflits d'intérêt.

Le cinquième chapitre (« Promotion de la bonne gouvernance par la gestion des risques ») décrit l'importance de la promotion d'une bonne gestion gr âce à la gestion des risques au sein des institutio ns publiques.

Ces lignes directrices ne font pas référence aux lois et règlements nationaux du fait du grand nombre de pays au sein de l'INTOSAI.

Ces lignes directrices se concentrent sur la création d'un front commun contre la corruption grâce à u ne promotion efficace de la conscience au sein des institutions, des normes, des politiques et des meilleures pratiques compte tenu du mandat, du champ de compétence et des capacités des ISC. Ceci donne un cadre pour la mise en œuvre des actions d'audit sup érieur par les ISC, en tenant compte des normes éthiques, des codes de conduite, et des responsabilités sociales des institutions, étant entendu que haquec institution publique devrait être entièrement responsable de sa gestion des fonds publics.

Ces lignes directrices incluent des références communes et essentielles sur la base desquelles les institutions des différents pays peuvent développerdes normes sur mesure. Les lignes directrices ne fournissent pas de politiques, de procédures, ni depratiques détaillées pour l'amélioration de l'intégrité, de la transparence, de la responsabilité, et de la bonne gouvernance des biens publics. Il est de la compétence de chaque ISC, compte tenu de ses propres mandats, de son cadre législatif, ainsi que du contexte culturel, d'élaborer des orientations spécifiques sur ces questions.

1

TERMES ESSENTIELS

1.1 RESPONSABILITÉ PUBLIQUE («ACCOUNTABILITY »)

Le principe de responsabilité publique implique que les individus, les agences et les organisations (publiques, privées, et la société civile) sont tenus responsables du bon usage de leurs pouvoirs. Deux concepts doivent être retenus à partir de cette définition:

- La responsabilité publique est le processus par lequel les organes de service public et leurs employés sont tenus responsables de leurs décisionset leurs actions, y compris leur gestion des fonds publics et tous les aspects de performance et de respect des lois en vigueur en matière de gestion des fonds publics et de réalisation des objectifs de performance.
- La responsabilité publique est le devoir qu'a une personne ou une entité auditée de prouver qu'il/elle a géré ou contrôlé les fonds qui lui ontété confiés conformément aux règles selon lesquelles ces fonds lui ont été confiés.

En matière de gestion des fonds publics, la responsabilité publique peut se définir comme l'obligation des personnes ou des organismes (y compris les entreprises publiques et privées) mandatés pour gérer des fonds publics, de répondre à des aspects fiscaux, de gestion, et de programmation qui leur ont été confiés, et de rendre compte à ceux qui leur ont confié ces responsabilités.

En théorie, conformément au Guide « La lutte contrela corruption en termes clairs » élaboré et rédig par Transparency International en 2009, il existe trois formes de responsabilité publique : diagonale, horizontale, et verticale[4].

- La responsabilité diagonale s'exerce lorsque les citoyens utilisent les institutions publiques pour mieux appréhender l'activité du gouvernement et participent de ce fait plus activement à la détermination des politiques publiques, du budget, et au contrôle des dépenses et autres activités de l'administration.
- La responsabilité horizontale soumet les responsables publics à des limites et des contrôles exercés par d'autres institutions gouvernementales (c'est à dire les ISC, les tribunaux, les médiateurs, les banques centrales) qui peuvent lesmettre en cause ou les sanctionner s'ils ont fait mauvais usage des pouvoirs qui leur sont conférés.
- La responsabilité verticale rend un fonctionnaire public responsable vis à vis de l'électorat et des citoyens, à travers les élections, l'existence d'une presse libre, d'une société civile active, ou d'autres canaux.

Dans ce contexte, les ISC représentent un mécanismeessentiel pour le système horizontal, qui est focalisé sur l'audit des activités des fonctionnaires et des institutions responsables de la gestion des biens publics.

1.2 BIENS (ACTIFS)

Le terme « biens » (actifs) se réfère à tout élément ayant une valeur économique et possédé par un individu ou une entreprise. « Les actifs sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'évènements passés et dont cette entité attend desavantages économiques futurs ou un potentiel de service »[5]. Les actifs peuvent prendre diverses formes : financière, tangible ou intangible. Quelle que soit la forme que prennent les actifs, il existe en général deux principes directeurs déterminant ce uiq constitue un actif: il possède une valeur (sous forme d'avantages économiques

4 *The Anti-Corruption Plain Language Guide*, Transparency International 2009. Voir également : *Institutionalizing Horizontal Accountability: How democracies can fight corruption and the abuse of power*, National Endowment for Democracy.

5 IPSAS 1 – Présentation des états financiers publiée par le Bureau international des normes comptables (International Accounting Standards Board - IASB).

ou de potentiel de service) pendant toute sa durée de vie et c'est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait des évènements passés .Certains actifs, comme l'information, n'ont pas de valeur économique mais leur protection adéquate peut être de la plus haute importance (ex. informations d'état confidentielles).

Les évaluations structurées des actifs d'une entitéont pour objectif de vérifier les informations de performance telles que l'utilisation des actifs et sa fonctionnalité. Les décisions prises par les décisionnaires après une analyse des résultats d'évaluation sont prises en compte dans la stratégie de gestion des actifs de l'entité.

Tous les actifs sont pris en compte dans l'état de la situation financière de l'entité, y compris les avantages économiques futurs ou le potentiel de service qui sont probable pour l'entité. Suivant les principes de comptabilité d'exercice, les coûts et valeur des actifs peuvent être évalués de manière fiable.

Sur cette base, les biens publics sont également des ressources financières, physiques ou même intangibles dont on peut attendre de futurs avantages économiques. Leur intérêt diffère néanmoins de celui des actifs privés, du fait que la gouvernancedes biens publics implique la gestion juridictionnelle d'une tierce partie (par ex. municipale, étatique, provinciale ou fédérale), ainsi qu'une réponse aux attentes des citoyens. La gestion des biens publics implique clairement une notion d'intérêt public.

1.3 CORRUPTION

Selon les Nations Unies, il n'existe pas de définition unique et universelle de la notion de corruption. Par exemple, la Convention des Nations Unies contre la corruption ne contient pas de définition unique dela corruption, mais elle fait état de différents typesou actes de corruption particuliers[6]. La Banque Mondiale définit la corruption comme un abus de fonds publics et/ou de charge publique à des fins personnelles ou politiques[7].

La corruption est une notion plus étroite que la gouvernance, étant souvent définie

6 Référentiel anticorruption des Nations Unies, 3è ditioné. ONUDC, 2004. Consultable sur : https://www.unodc.org/documents/treaties/toolkit/corruption_un_anti_corruption_toolkit_sep04.pdf , p. 10 [accès : 03.08.2015].

7 http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm [accès : 03.08.2015].

comme l'abus d'autorité ou de confiance publique à des fins personnelles. Ces deux concepts sont étroitement liés,car là où la gouvernance est déficiente, l'incitation à la corruption et son étendue croissent. Ainsi, la promotion de la bonne gouvernance favorise la lutte contre la corruption. Elle complète également les efforts de lutte plus directe contre la corruption, tels que la sensibilisation du public et le renforcement de l'application de la législation anti-corruption[8].

1.4 FRAUDE

La fraude[9] désigne un acte intentionnel commis par un ou plusieurs managers, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal. Les facteurs de risque de fraude sont des évènements ou des situations créant une incitation,une pression, ou des opportunités de nature à favoriser la fraude.

1.5 BONNE GOUVERNANCE

Selon l'OCDE, la gouvernance consiste dans l'exerci ce d'une autorité politique, économique et administrative nécessaire à la gestion des affaires publiques[10]. La gouvernance inclut le processus de prise de décision et celui par lequel les décisionssont mises en application. La gouvernance englobe l'exercice du pouvoir permettant d'assurer qu'une e ntité régie (habituellement une organisation) atteindra les objectifs fixés.

La bonne gouvernance peut se définir comme l'exercice d'un pouvoir ou d'une autorité politique, économique, administrative ou autre, visant à assurer une gestion des ressources et des affaires juste, équitable, transparente, éthique et évitant toutexclusione. Elle comprend les mécanismes, processus, et institutions par lesquelles les citoyens expriment leurs intérêts, exercent leurs droits, remplissentleurs obligations et gèrent leurs différences[11].

8 Z. Dobrowolski, *Trust, Corruption and Fraud* [dans:] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (éd), *Creating Public Trust. An Organizational Perspective*, Peter Lang GmbH, Frankfurt Am Main 2014, p. 120.

9 ISSAI 2240: Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers , par.11.

10 OECD Glossary of statistical terms, https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236 [accès : 03.08.2015].

11 Good governance. *Guiding principles for implementation*, Commonwealth of Australia 2000.

Une bonne gouvernance est caractérisée par le paradigme suivant : le secteur public, et en particulier l'administration publique, est une part importante de la société, en interaction avec les participantsà la société par l'intermédiaire des processus participatifs caractérisés par l'implication des parties prenantes, la diffusion d'informations et la transparence, l'égalité, la non-discrimination dans l'usage des services publics et la responsabilité publique des décisionnaires.

L'intérêt de ce concept dépend de l'importance du ôler joué par les organismes publics dans la gouvernance actuelle, et de la mise en application de la notion d'intérêt public. Les administrations publiques sont financées par les contribuables et eprésentent un complément important des autorités constitutionnelles en tant que soutien des fonctions auxiliaires de ces entités, fournisseur de services à celles-ci, partie prenante dans l'exercice des pouvoirs exécutifs, et acteur dans la résolution de problèmes d'ordre public. L'évaluation publique des activitésgouvernementales n'est pas seulement focalisée sur les programmes socio-économiques proposés aux citoyens, mais aussi sur la manière dont les pouvoirs publics mettent en œuvre leurs devoirs[12]. Les administrations publiques doivent donc être fficaces dans leur fonctionnement, ce qui comprend notamment une bonne capacité à la résolution de problèmes sociaux spécifiques. Il est possible d'atteindre ce niveau d'efficacité en s'éloignant de l'approche ed la résolution impérative de problèmes en faveur d'uneapproche intégrant divers participants dans le processus de mise en œuvre et d'exécution des objec tifs, ainsi que dans le processus d'évaluation de leur impact.

Une bonne gouvernance nécessite une évolution, afinde ne plus considérer les citoyens uniquement comme des électeurs et des consommateurs de service publics. L'essence de la bonne gouvernance c'est de les considérer comme les co-auteurs et co-créateurs d'intérêt public[13]. La gouvernance est une notion plus large que celle d'administration, et vise plus particulièrement les relations entre les responsables politiques, les institutions publiques, et les citoyens ainsi que les processus de prise de décisions et de mise en œuvre des politiques.

La bonne gouvernance désigne un fonctionnement participatif, responsable, transparent, efficace, consensuel, ouvert, évitant toute exclusion, respectueux du droit et minimisant les risques de corruption[14]. Elle encourage donc une gestion

12 Z. Dobrowolski, *The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing* [dans :] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (éd.), Creating Public Trust, op. cit., pp. 166-167.

13 H.C. Boyte, *Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics,* Public Administration Review No 5, American Society for Public Administration 2005; Z. Dobrowolski, Trust, Corruption and Fraud, op. cit., p. 115.

14 *The Anti-Corruption Plain Language Guid*e, Transparency International 2009.

compétente des ressources d'un état et des missions d'intérêt public de manière adaptée, transparente, responsable, équitable et répondant aux besoins dela population[15]. Tout cela mène vers une bonne gestion, une bonne performance, une intendance saine des ressources publiques, un bon niveau d'engagement public, et enfin à des résultats satisfaisants[16]. Cela assure une minimisation de la corruption, une prise en compte des opinions des minorités et des plus vulnérables dans les processus de prise de décision. Elle répond également aux besoins présents et furst de la société.[17]

Il est ici nécessaire de s'intéresser aux principes clés d'une bonne gouvernance[18] qui incluent: responsabilité, cohérence, recherche du consensus, efficacité, égalité et non-discrimination, participation, réactivité, respect du droit, et ouverture[19].

a) Responsabilité – ainsi que mentionné précédemment,cette notion inclut les responsabilités des institutions individuelles dans la réalisation de politiques publiques, permettant la mise en place de mécanismes démocratiques bien établis et efficaces, et l'évaluation objective de l'efficacité, l'efficience et de la gestion. Cela signifie également assurer une division claire des compétences dans la réalisation des tâches de gestion des biens publics.

b) Cohérence – gestion intégrée de politiques publiques variées, ainsi qu'entre les différents niveaux de l'administration publique (dans le cadre du système de gouvernance multi-niveaux), l'uniformisation des risques nécessitant l'élaboration de mécanismes de coordination.

c) Recherche du consensus – une société comporte diverses parties prenantes et de nombreux points de vue. Une bonne gouvernance

15 Good governance. Guiding principles for implementation, Commonwealth of Australia 2000.

16 *The Good Governance Standard for Public Services*, The Independent Commission on Good Governance in Public Services, Office for Public Management Ltd., The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London, UK 2004.

17 *What is Good Governance*, United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, www.unescap.org [accès: 03.08.2015].

18 *Gouvernance européenne.* Livre blanc, Commission des Communautés européennes, Bruxelles 2001.

19 Du point de vue d'un organisme public individuel, d'autres principes de bonne gouvernance incluent : une concentration sur les objectifs et résultats de l'organisme ; une efficacité dans la tenue de fonctions et rôles clairement définis ; la promotion et la mise en application des valeurs de bonne gouvernance au travers de tout l'organisme; la collecte et l'utilisation d'informations de qualité, de conseils et de soutiens objectifs , la garantie d'un processus décisionnel transparent et d'un système de gestion des risques ; s'assurer que l'encadrement supérieur possède les compétences, le savoir et l'expérience nécessaires pour mener leurs tâches à bien, assurer une évaluation et une revue des performances individuelles et d'équipe du management, et rendre la remise des comptes efficace.

nécessite une médiation entre les intérêts divergents au sein d'une société afin d'atteindre le consensus sur ce qui est dans le meilleur intérêt de la communauté entière et sur la manière de l'atteindre. Une perspective large et de long terme est également nécessaire pour évaluer les besoins en vue d'assurer un développement humain durable ainsi que les moyens d'atteindre ces objectifs de développement. Ceci ne peut procéder que d'une compréhension des contextes historique, culturel et social d'une société ou d'une communauté donnée.

d) L'efficacité et l'efficience – une bonne gouvernanc e signifie que les processus et les institutions produisent des solutions conformes aux besoins d'une société tout en assurant le meilleur usage des ressources disponibles. Dans le contexte d'une bonne gouvernance, la notion d'efficience inclut également une utilisation durable des ressources naturelles et la protection de l'environnement. Dans d'autres régions, les éléments essentiels de la bonne gouvernance sont définis de manière similaire[20].

Ce principe implique l'amélioration de la capacitéadministrative (capacité des états) afin de mettre en application de manière harmonieuse les objectifs des politiques publiques.

Les critères de bonne gouvernance incluent deux autres règles :

d1) le principe de proportionnalité, qui suppose que la mise en œuvre des politiques publiques soit proportionnelle aux objectifs, et donc réalisée d'une manière optimale ;

d2) le principe de subsidiarité, selon lequel le fonctionnement des niveaux supérieurs de l'administration est subsidiaire aux activités réalisées à des niveaux de management inférieurs.

e) L'équité et l'inclusion – le bien-être d'une sociét dépend du sentiment de tous ses membres de faire partie de cette société et de ne pas s'en sentir exclus. Ceci nécessite que tous les groupes, mais surtout les plus vulnérables, aient la possibilité d'améliorer ou de maintenir leur bien-être. Le concept d'égalité des gouvernements et des parties prenantes dans la réalisation de l'intérêt public doit être clarifié. Les textes

20 Voir par exemple : Good governance. Guiding principles for implementation, Commonwealth of Australia 2000.

normatifs différentient les niveaux de responsabilité dans la réalisation des missions publiques. Les organismes publics doivent effectuer ces missions au bénéfice de tous les citoyens. Les missions menéespar d'autres participants, tels que les organisations non-gouvernementales, peuvent s'adresser à des groupes spécifiques et n'ont pas de caractère obligatoire. Les organismes publics se doivent de soutenir les activités de leurs membres dans la réalisation des missions de servicepublic, ainsi que dans le suivi et l'évaluation de la mise en application de ces missions.

f) Ouverture – les institutions publiques doivent être transparentes, ce qui signifie que le public devrait avoir un accès le plus large possible à l'information au sujet de leurs performances.

g) Participation – implication du public dans les trav aux de l'administration publique à tous les niveaux (partenariat multi-niveaux), et dans toutes les étapes majeures de la réalisation de politiques publiques (c'est-à-dire dans la programmation, la mise en œuvre et le suivi). L'importance cruciale de la participation des organisations non-gouvernementales (ce qu'on appelle le dialogue civique) et des représentants des employeurs et des syndicats (le dialogue social) se doit d'être soulignée.

h) Réactivité – une bonne gouvernance implique que lesinstitutions et les processus cherchent à servir tous les intéressés dans un délai raisonnable.

i) Règle de droit – une bonne gouvernance exige des cadres législatifs équitables appliqués de manière impartiale. Une application impartiale de la loi nécessite un pouvoir judiciaire indépendant et impartial, ainsi que des forces de police incorruptibles.

j) Vision stratégique – les dirigeants et le public devraient avoir une vue large et de long terme sur la bonne gouvernance et le développement humain, ainsi qu'une vision des moyens pour atteindre ces objectifs de développement. Cela nécessite une compréhension des complexités historique, culturelle et sociale dans lesquelles cette perspective est ancrée.

1.6 INTÉGRITÉ

L'INTOSAI définit l'intégrité comme état d'une personne qui est de bonne moralité; l'honnêteté, l'incorruptibilité et la probité; le souhait de bien faire, d'exprimer et de respecter un ensemble de valeurs et d'attentes.

La notion d'intégrité peut faire référence à la moralité, l'incorruptibilité et la probité. Elle estgalementé étroitement liée à l'absence d'actes de fraude et de corruption, mais elle implique aussi une notion de décence élémentaire. C'est ainsi une notion vastet epositive, liée à l'éthique et la culture[21].

Au niveau institutionnel, l'intégrité peut être comprise à cinq niveaux différents :

- En tant que responsabilité d'une entité publique enmatière d'intégrité.
- En tant que pré-condition pour l'autorité gouvernementale et pour gagner la confiance des citoyens.
- En tant que responsabilité morale, et non seulementune disposition émanant d'une loi ou d'un règlement.
- En tant que mesure non pas répressive mais préventive, et inclue dans une politique institutionnelle.
- En tant qu'engagement permanent des institutions publiques et de leurs employés.

1.7 BLANCHIMENT D'ARGENT

La définition du blanchiment d'argent adoptée par al Convention des Nations Unies contre le trafic illicite de stupéfiants et de substances psychotropes est la suivante :

- La conversion ou le transfert de biens dont celui qui s'y livre sait qu'ils proviennent d'une des infractions [liées au trafic de stupéfiants] ou d'une participation à sa commission, dans le but de dissimuler ou de déguiser l'origine illicite desdit biens ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la commission de l'une de ces infractions à échapper aux

21 *Manual for Self Assessments on Integrity*, Court of Audit of the Netherlands, 2011, pp. 9-10.

conséquences juridiques de ses actes ;

- La dissimulation ou le déguisement de la nature, de l'origine, de l'emplacement, de la disposition, du mouvement, ou de la propriété réelsde biens ou de droits y relatifs, dont l'auteur sait qu'ils proviennent de l'une des infractions ou d'une participation à une de ces infractions[22].

Le Groupe d'action financière (GAFI), reconnu pour définir les normes internationales de tout effort en matière de lutte contre le blanchiment d'argent (AML), définit succinctement le blanchiment d'argent comme étant le « traitement de […] procédés criminels en vue de dissimuler leur origine illégale » afin de « légitimer » les gains mal acquis de l'activitécriminelle.[23] Dans ses 40 recommandations dans la lutte contre le blanchiment d'argent, le GAFI intègre néanmoins spécifiquement la définition technique et juridique du blanchiment d'argent de la Convention de Vienne et préconise d'inclure toutes les infractions sérieuses dans cette définition.

1.8 GESTION DES RISQUES

Le système de gestion des risques est une partie intégrale de l'approche du management en matière d'élaboration d'objectifs professionnels et constitue un processus systématique conçu pour identifier, évaluer, traiter, gérer et communiquer sur les risques. Il s'agit d'un processus systématique de compréhension, d'évaluation, et de gestion de ces isquesr dans le but de maximiser les chances d'atteinte des objectifs et d'assurer la viabilité des organisations, des individus, et des communautés. La gestion des risques exploite également les opportunités potentielles liées à l'incertitude, en permettant aux organisations de prendre conscience de nouvelles possibilités. Une gestion des risques efficace nécessite une compréhension approfondie de ces risques, une évaluation de leur priorité relative et une approche rigoureuse de leur suivi et leur contrôle[24]. Pour être efficace, la gestion des risques doit être proportionnelle à la taille et la nature d'un organ isme.

La gestion des risques d'entreprise (ERM) fait référence à une approche de la gestion des risques à l'échelle de l'entreprise faisant appel à un cadre et des processus

22 Convention de Vienne, https://www.unodc.org/documents/middleeastandnorthafrica/organised-crime/UNITED_NATIONS_CONVENTION_AGAINST_TRANSNATIONAL_ORGANIZED_CRIME_AND_THE_PROTOCOLS_THERETO.pdf [accès : 03.08.2015].

23 Les quarante recommandations du GAFI, Groupe d'action financière (GAFI), 2003.

24 The Institute of Risk Management. Building excellence in risk management, https://www.theirm.org/about/risk-management/ [accès : 03.08.2015].

clairement définis. La gestion des risques doit être incluse dans la gestion globale d'une organisation et entièrement intégrée à d'autres fonctions managériales telles que la finance, la stratégie, le contrôle interne, les approvisionnements, la planification de la continuité, les ressources humaines (RH), et les obligations légales. Le degré d'intégration varie avec les organisations, en fonction de leur culture, les processus de mise en œuvr e, les modes opératoires et l'environnement extérieur.

1.9 ÉVALUATION DES RISQUES

Chaque entité est confrontée à une variété de risques d'origine externe ou interne, et ces risques doivent être évalués. L'établissement d'objectifs est uneonditionc préalable à la gestion des risques, et l'évaluation des risques elle-même consiste dans identificationl' et l'analyse des risques liés à la réalisation de ces objectifs. L'évaluation des risques est un prérequis pour la détermination du modede gestion des risques. Les risques sont analysés en enant compte de leur probabilité et leur impact afin de déterminer la manière dont ils devraient être gérés. Les risques inhérents et résiduels sont évalués De. manière générale, une gestion des risques efficacenécessite une bonne compréhension des risques, une évaluation de leur priorité relative et une approche rigoureuse de leur suivi et leur contrôle[25].

Selon le modèle du COSO, les principes de l'évaluation des risques sont les suivants :

Principe 6. L'organisme définit des objectifs de manière suffisamment claire pour permettre une identification et une évaluation des risques liés àces objectifs.

Principe 7. L'organisme identifie les risques liés à la réalisation de ses objectifs à tous les niveau x de l'organisation et analyse les risques afin de déterminer la manière dont ils devraient être gérés.

Principe 8. L'organisme tient compte du potentiel de fraude dans l'évaluation des risques en vue de la réalisation de ses objectifs.

Principe 9. L'organisme identifie et évalue les changements qui pourraient impacter de manière importante le système de contrôle interne.

25 *Internal Control – Integrated Framework,* Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013 et GUID 5270 Lignes Directrices d´Audit pour la Prévention de la Corruption, Chapitre 2.4 « Evaluation des risques et analyse des risques (Gestion des risques) », janvier 2015.

Les « Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public », INTOSAI GOV 9100, fournissent des informations supplémentaires sur le sujet.

1.10 PARTIE PRENANTE

Les parties prenantes dans la gestion stratégique sont les personnes ou les institutions dont l'activité pourrait affecter ou pourrait être affectée par lesrésultats d'une société, organisation, ou projet[26]. Celles-ci incluent les détenteurs des capitaux d'une société, ses employés, clients, les communautés locales, et d'autres. Ainsi, la prise de décision nécessite une analyse des intérêts, y compris par exemple, l'élaboration d'une carte des intérêts ou de scénarios comportementaux.

Les parties prenantes dans la gestion d'un projet sont des personnes qui ne sont pas directement impliquées dans le projet, mais sont largement intéressées par la réussite ou l'échec du projet, ces résultats étant importants pour elles. Pour cette raison, les parties prenantes (et leurs rapports) doivent être prises en compte aussi bien par le gestionnair du projet que par son commanditaire. Selon une plus large définition, le terme de partie prenante inclut toutes personnes, unités ou institutions intéressées par la finalisation ou l'abandon du projet.

1.11 TRANSPARENCE

La transparence peut se définir comme le fait, pourune administration, une entreprise, une institution, une organisation ou une personne physique, de communiquer de manière ouverte et claire des informations, règles applicables, plans, processus et actions. En principe, les responsables publics, les fonctionnaires, les managers et directeurs des entreprises privées et des organisations doivent agir de manière transparente, prévisible et compréhensiblepour favoriser la participation et la responsabilité.[27]

26 Z. Dobrowolski, *Trust, Corruption and Fraud*, op. cit.
27 The Anti-Corruption Plain Language Guide, Transparency International 2009.

2

RÔLES ET RESPONSABILITÉS DES PARTIES PRENANTES DANS L'AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS

2.1 LÉGISLATEURS ET RÉGULATEURS

Les législateurs et régulateurs sont responsables ed l'établissement des règles et directives encadrant les opérations effectuées par l'organisme. Ils devraient contribuer à la réalisation des missions d'intérê public conformément aux règles de bonne gouvernanceen garantissant une législation de qualité. Les législateurs et régulateurs peuvent utiliser les Commissions parlementaires permanents des comptes publics ou d'autres comités semblables afin de vérifier le travail d'audit lié à la corruption et au blanchiment d'argent de manière à favoriser la bonn e gouvernance et la responsabilité publique. Les législateurs devraient effectuer un travail de supervision en répondant aux rapports soumis à leurs comités et commissions spécialisées.

2.2 COMITÉS D'AUDIT

Dans certains pays, un comité d'audit indépendant uo un autre comité semblable joue un rôle vital dans la gouvernance d'entreprise. Le comité d'audit estun élément essentiel pour la garantie de l'intégrit des comptes rendus intégrés et des contrôles financiersainsi que pour la bonne identification et la gestion des risques financiers, et l'intégrité des pratiques en matière de rédaction de rapports. Un audit interne est nécessaire pour l'exercice des fonctions du comité d'audit.

2.3 GOUVERNEMENT

Le gouvernement est l'un des participants les plus importants dans la gouvernance du secteur public. Les autres participants impliqués en matière de gouvernance varient en fonction du niveau hiérarchique débattu. Tous les participants autres que le gouvernement et l'armée sont groupés en tant que membres de la « société civile » (qui peut être considéréecomme une communauté de citoyens liés par des intérêts communs et une activité collective).

Le gouvernement dirige et contrôle le travail des c ellules d'administration. Le gouvernement se doit d'utiliser les ressources publiques de manière efficace, effective, et en bon gestionnaire. Il se doit de préserver l'économie nationale en garantissant la écurités intérieure et extérieure de l'état, et laécurités des échanges financiers et économiques. Le gouvernement doit assurer la bonne exécution du budget et garantir un développement économique durable. Le gouvernement contrôle également les activités des cellules d'administration au niveau local.

Il est également responsable de la coordination du travail des ministères et des cellules d'investigation spéciales, des unités militarisées, et se doit d'assurer la sécurité intérieure et extérieure. Le gouvernement est également responsable de la lutte contre le crime organisé : lla corruption, le blanchiment d'argent et d'autres types d'actions il légales.

Dans le cadre de la protection des biens publics, le gouvernement peut établir des cellules ou organes spécialisés dans les actions mentionnées.

2.4 CELLULES DE RENSEIGNEMENT FINANCIER

Les Cellules de renseignement financier (CRF) sont des centres nationaux pour la collecte et la requêt d'informations financières (dans le cadre autorisé), ainsi que pour l'analyse et la diffusion d'inform ations financières[28] pouvant avoir un lien avec des procédés criminelsliés à la corruption. Les CRF devraient analyser les tendances au sein des transactions financières effectuées par les banques nationales et à l'étranger.

28 Définition du Groupe Egmont, 1995 (amendé en 2004).

Un CRF devrait être une cellule spécialisée dans lalutte contre le blanchiment d'argent. Hormis l'analyse des transactions financières, il doit également identifier les transactions suspectées de blanchiment d'argent et être en mesure de bloquer esl transactions et les comptes bancaires suspects et utilisés au cours de l'opération.

Les CRF devraient jouir des pouvoirs d'investigation et d'analyse des opérations servant à financer le terrorisme. Les CRF doivent coopérer avec les institutions internationales impliquées dans la prévention de l'introduction dans le circuit financier de biens ou de fonds provenant de sources illégales ou non déclarées de manière à soutenir la lutte contre lefinancement du terrorisme. Elles doivent également apporter leur contribution aux mesures de prévention de ces actions, par exemple par des cours de formation réalisés par les institutions financières, les banques, les compagnies d'assurance, les bureaux locaux et centraux de l'administration, les parquets et les autres institutions impliquées dans les marchés financiers. Les CRF devraient coopérer avec les forces de l'ordre et superviser, suivre et faire appliquer les lois en matière d'intelligence financière.

2.5 INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE

Les Institutions supérieures de contrôle (ISC) devraient encourager et soutenir la réalisation des missions d'intérêt public conformément aux règles e dbonne gouvernance. Les évaluations des opérations de l'organisme sont effectuées au cours des audits financiers, de conformité, et de performance. En fonction de leurs mandats législatifs spécifiques, les ISC peuvent communiquer leurs résultats et recommandations aux parties prenantes intéressées. Au cours de leur travail quotidien, les ISC renforcent l'intégrité, la transparence, la responsabilité publique et la confiance publique en assurant la supervision, la gouvernance et la responsabilitédu secteur public[29].

29 Les principes de base du travail des ISC sont présentés dans l´INTOSAI-P 1 : Déclaration de Lima, INTOSAI, 1977.

2.6 AUTRES ORGANISMES D'AUDIT EXTERNE

Les auditeurs externes, doivent offrir conseil et recommandations sur les activités des organismes. Un organisme d'audit externe peut également jouer un ôler dans l'audit du contrôle interne d'une entité publique. La plupart des entités du secteur public sont également auditées par voie d'audit externe. Un auditeur externe est souvent désigné par l'organe de surveillance de l'entité, et prépare des rapportspour celui-ci. Un auditeur externe peut examiner et suggérer des améliorations au service de contrôle interne de l'entité.

2.7 AUTRES PARTIES PRENANTES

D'autres participants externes tels que les ONG, les média, les organisations internationales, etc. peuvent aussi jouer un rôle important dans le proce ssus de renforcement de l'intégrité, la transparence, la responsabilité, et d'autres principes de bonne gouvernance des biens publics. Ils peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisation, ou fournir des informations pouvant être utiles dans al mise en œuvre des décisions. Ils ne sont cependant pas r esponsables de la conception, la mise en place, le bon fonctionnement, la conservation ou la documentation des activités de l'organisation mais peuvent néanmoins exercer une influence dans ces domaines.

2.8 AUDITEURS INTERNES

Les auditeurs internes font partie du contrôle inte rne d'une organisation gouvernementale mais ne sont pas responsables de la mise en œuvre de procédures de contrôle interne au sein d'une organisation auditée. Le rôle de l'auditeur est d'auditer les po litiques de contrôle interne, les pratiques et les procédures d'une organisation afin d'assurer que les contrôles sont appropriés pour la bonne réalisation des missions de l'organisation, et garantir l'adéquation et l'efficacité de la mise en œuvre des contrôles internes. Ils examinent et contribuent à l'efficaci té du système de contrôle interne par leurs évaluations et recommandations, et jouent donc un rôle importan t dans l'évaluation des contrôles internes. Ils ne portent cependant

pas de responsabilité essentielle en matière de conception, de mise en œuvre, de conservation et de documentation des contrôles inte rnes. Un système de contrôle interne doit assurer l'intégrité, la transparence, la responsabilité, etd'autres principes de bonne gouvernance des fonds publics.

2.9 MANAGERS

Les managers des administrations sont responsables de l'établissement d'un cadre de contrôle efficace au sein de leur organisation. Ceci fait partie de leur responsabilité de gestionnaires de l'usage des ressources publiques. En effet, le style managérialimposé par leurs actions, politiques et communiqués peuvent donner naissance à une culture de contrôle soit positive, soit laxiste. La planification, la mise en œuvre, la supervision et le suivi sont des composan tes essentielles du contrôle interne. Ces activités peuvent être réalisées de manière routinière, sansles considérer comme faisant partie d'un vaste cadre de contrôle concourant à assurer la responsabilité.

Le contrôle interne, soit le contrôle de gestion, permet d'assurer raisonnablement que l'organisme

- adhère aux décisions, règlements, et directives dumanagement ;
- promeut la réalisation de ses activités de manièreorganisée, économe, efficace, et effective, et obtient les résultats attendus;
- protège les ressources de toute corruption, fraude, gaspillage, abus, et mauvaise gestion ;
- offre des produits de qualité et des services cohérents avec les missions de l'organisme ; et
- collecte et préserve des informations financières te de gestion fiables, et présente clairement ces données par l'intermédiaire de rapports divulgués en temps opportun.

Leurs responsabilités varient dépendamment de leurfonction dans l'organisation et des caractéristique de l'organisme.

2.10 MEMBRES D'ÉQUIPE

Les membres d'équipe contribuent au contrôle interne également. Les contrôles internes font partie, de manière implicite ou explicite, des tâches de chaque membre de l'organisation. Tous les membres d'équipe jouent un rôle en matière de contrôle et s ont tenus de rapporter les problèmes rencontrés au cours des opérations courantes, de même que toute iolationv du code de conduite ou de la politique interne de l'organisation qui a pour résultat un manque d'intégrité, de transparence, de responsabilité et d'autres principes de la bonne gouvernance des biens publics.

3

ÉVALUATION DES NORMES DE BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS

L'évaluation des normes de la bonne gouvernance des biens publics est une composante importante des audits des ISC, de telles évaluations pouvant aiderà l'identification de gains d'efficacité économique et d'autres types dans la gestion des biens publics. Un cadre général portant sur la gestion des biens publics est crucial pour aider les auditeurs à mieux évaluer si les performances sont conformes aux objectifs fixés ainsi qu'aux besoins des utilisateurs finaux .Le cadre définit des normes quant au rôle des ISC dans la promotion d'une bonne gouvernance des biens publics, ainsi que dans la manière dont les ISC planifient et gèrent les audits de gestion des biens publics.

3.1 CADRE POUR LA GESTION DES BIENS

« Les principes de la gestion des biens publics sont les suivants[30] :

- Les acquisitions de biens et les décisions de vente et de gestion des cycles de vie sont intégrés dans la planification stratégique et organisationnelle d'une entité ;
- les décisions ayant trait à la planification des biens sont basées sur l'évaluation des alternatives, compte tenu des risques et des avantages, et en fonction du rapport qualité-prix durant toute la durée de vie des biens, principe de base de l'administration en matière d'achats ;
- une structure de contrôle efficace est établie pour la gestion des biens ;

30 Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base, Australian National Audit Office, septembre 2010.

- le principe de reddition des comptes est établi pour évaluer l'état, l'utilisation et la performance des biens ; et
- les décisions de cession sont basées sur l'analysedes méthodes assurant le meilleur rendement net possible.

Les principes de gestion des biens proviennent de l'expérience pratique et du raisonnement, et influencent aussi bien la gestion stratégique des biens que son application pratique au cycle de vie des biens.

Les décisions portant sur la gestion des biens ne devraient pas être prises indépendamment des décisions d'ordre général et de la gestion financière d'une ntitée. La gestion des biens d'une organisation fait partie du cadre global de prise de décision de celle-ci, en intégrant son portefeuille d'actifs aux objectifs stratégiques de l'entité. La gestion des biens estla plus efficace lorsqu'elle est alignée sur les résultats et programmes d'une entité. Les six phases du cycle devie des biens du tableau ci-dessous offrent une structure permettant d'incorporer les critères en matière d'actifs dans la documentation stratégique tede planification de l'entité. »

Tableau: Phases du cycle de vie des biens[31]

Activité	Documents justificatifs
Planification	Une stratégie de gestion des biens fait partie intégrale de la planification d'une entreprise et est basée sur lesméthodologies de cycle de vie. Les actifs servent en général uniquement à réaliser le programme d'une entité.
Budgétisation du capital	Un plan de gestion du capital consolide les initiatives, les objectifs et les stratégies sous-jacents à la gestion actuelle et future de la base d'actifs d'une entité. Il expose la vision de longterme et détaille les stratégies de gestion pour l'acquisition d'actifs ainsi que les impacts financiers prévus sur les rapports financiers de l'entité.

31 Ibidem.

Acquisition	En tant qu'élément d'une stratégie degestion des biens, le plan d'acquisition expose les motifs de l'acquisition ou du remplacement d'actifs et s'intègre au plan de gestion des capitaux.
Reddition de comptes	Un guide de procédures et de la gestion des biens exhaustif joue un rôle important dans l'identification des règles de conformité avec la législation en vigueur et les normes comptables. Une structure de contrôle interne efficace et orientée vers les risques assurera la protection des biens contre la perte, l'endommagement ou le détournement.
Gestion	La gestion d'actifs est intégrée dans la planification stratégique et organisationnelle. Des indicateurs de performance sont appliqués à la base des actifs non-financiers afin d'évaluer leur état et le niveau et la fréquence de leur conservation. Les normes appliquées reflètent les niveaux de qualité exigés pour une efficacité t eune gestion optimale des biens.
Cession	Un plan de cession établit les raisons et le calendrier de la cession des actifs, en tenant compte de la stratégie de cession optimale.

3.2 STRATÉGIE DE GESTION DES BIENS

Une stratégie de gestion des biens définit les objectifs stratégiques du portefeuille d'actifs en soulignant les programmes à mettre en œuvre, les mé thodes de mise en place des programmes, y compris les solutions non-fondées sur les actifs, et les ressources nécessair. Une stratégie de gestion des biens est la mise en œuvre pratique des objecti fs stratégiques d'une entité qui permet d'identifier la base d'actifs optimale nécessaire pour assurer les conditions de réalisation du programme. Elle comprend un certain nombre de plans détaillant la manière dont l'entité utilisera ses biens de manière efficace et efficiente au cours du cycle de vie de chaque actif ou groupe d'actifs. Une stratégie de gestion des biens tient compte en général du

développement et de la mise en œuvre de plans et programmes pour la création[32], l'utilisation, la conservation, la réutilisation, le remplacement, la cession et le suivi de performance des actifs, afin d'assurer un niveau de réalisation des programmes et d'autres objectifs opérationnels souhaité à un coût optimal.

Une stratégie de gestion des biens aidera les entités à planifier les actifs tout au long de leur cycle de vie grâce à l'identification d'interdépendances d'actif s tels que :

- les décisions en matière de planification affectantles coûts opérationnels et de maintenance sur le long-terme ;
- les programmes de maintenance mal conçus et gérés menant à un remplacement prématuré des actifs ; et
- une cession d'actifs pour des raisons de faible utilisation, de faible fonctionnalité ou en fin de vie, qui vont alimenter le processus de planification général ;

Une stratégie de gestion des biens globale établitles exigences de performance des actifs lorsqu'une entité se doit d'utiliser les biens pour réaliserons programme.

Une stratégie de gestion des biens typique aura desobjectifs de long -terme renforcée par des plans de plus court terme incluant en général un plan d'acquisition, un plan opérationnel, un plan de maintenance, et un plan de cession.

» 3.2.1 PLAN D'ACQUISITION

Un plan d'acquisition est le document clé pour l'acquisition de tous les actifs essentiels et fait le lien entre les objectifs d'un programme et les actifs nécessaires. Le plan alimente directement le processus d'établir le plan de gestion des capitaux (PGC). Les options d'acquisition des actifs seront prises en compte et le processus de gestion des capitaux permettra de déterminer l'acquisition de nouveaux actifs. Les plans d'affaires auront été élaborés pour évaluer des alternatives. Des plans détaillés sont préparés pour des acquisitions significatives, que ce soit en termes de prix ou de complexité ; ceux-ci peuvent inclure :

32 Par exemple, un logiciel développé en interne, desbiens produits en interne, la divulgation d'actifs dans les rapports financiers, etc.

- les raisons de l'acquisition et l'état des besoins ;
- les rôles et responsabilités du personnel nécessair pour gérer l'actif acquis ;
- les activités requises par l'acquisition, telles que la gestion de contrat et les considérations d'ordre technique, juridique et de gestion ;
- le cadre temporaire de l'acquisition et les éléments-clés de la décision ;
- le calendrier et les montants des capitaux sortants ;
- les coûts de cycle de vie indicatifs ; et
- le suivi et les autres processus de contrôle permet tant de vérifier le bon déroulement de l'acquisition.

» 3.2.2 PLAN OPÉRATIONNEL

Un plan opérationnel vient compléter les plans d'acquisition, de maintenance et de cession, et détaille les aspects opérationnels d'un actif sur la base de son cycle de vie. Les audits de l'état des biens et le suivi formel des indicateurs de performance des actifs aide les entités à optimiser leur base d'actifs et de prendre des décisions sur une base fiable et cohérente. Un plan opérationnel définit les rôles et responsabilités des gestionnaires de programme et d'actifs, et désigne les responsabilités en matièrede performance des actifs et de comptabilisation des coûts durant toute la vie d'un projet, y compris: les mesures de performance des actifs, leur état, leur sécurité physique et leur préservation, leur dépréciation, les coûts de financement, les coûts pérationnels tels que l'énergie et l'entretien ménager, les coûts sociaux lorsque des spécialistes sont nécessaires pour l'usage d'un actif, les coûts de maintenance, et les coûts de cession significatifs tels que les coûts de remplacement de démolition oude restauration des biens. Les coûts opérationnels peuvent être classés en grandes catégories d'actifs reflétant le domaine d'activité de l'entité, et lest que : la gestion de biens, les technologies de l'information et les communications.

» 3.2.3 PROGRAMME DE MAINTENANCE

La maintenance est une activité critique dans le cycle de vie d'un actif. Un faible niveau de maintenance mène souvent à une durée de vie plus courte que cele prévue aux spécifications de l'actif et peut aboutir à une perte de fonctionnalité, un plus faible usage, un risque pour la sécurité, ou à une violation dela loi. D'autre part, des activités de maintenance majeures peuvent nécessiter une planification de long- terme afin de permettre une déconnexion des actifs critiques pour des durées prolongées.

» 3.2.4 PLAN DE CESSION

Un plan de cession devrait être intégré à la stratégie de gestion d'un bien dans la mesure où il aboutit au processus de planification d'actifs nouveaux ou de remplacement et représente un outil de gestion puissant pour l'évaluation des raisons pour lesquelles certains actifs peuvent ne pas avoir fonctionné comme prévu. Des revenus significatifs peuvent découler de la vente d'actifs et ceux-ci peuvent être soit retournés au gouvernement, soit utilisés pour de futures acquisitions de biens, en fonction de la nature de la cession et des lois et règlements en vigueur.

3.3 PLAN DE GESTION DES CAPITAUX

Un plan de gestion des capitaux (PGC) est un document majeur faisant partie du cadre de gestion stratégique d'une entité et déterminant la manièredont une entité peut allouer ses ressources à sa base d'actifs et prendre des décisions stratégiques dansun objectif de réalisation du programme. C'est un mécanisme clé qui permet au management de mettre enœuvre les objectifs stratégiques de l'entité en matière de portefeuille d'actifs au niveau des actifs individuels. Un PGC peut être défini comme une approche globale et structurée à la gestion de long terme du portefeuille d'actifs d'une entité, afin de fournir des services de manière efficace et efficiente.

Un PGC peut être développé seulement après qu'unentitée ait défini les objectifs stratégiques de son portefeuille d'actifs, qu'elle ait mis en place unestratégie de gestion des biens et appliqué des mesures de gouvernance appropriées. Pour des raisons pratiques, un PGC est un référentiel de données détaillant l'historique des

transactions récentes ainsi que la manière dont les objectifs stratégiques seront misen place sur le moyen et le long terme. En fonction des circonstances, le plan à moyen ou long terme peut par exemple être fixé sur cinq, dix ou même quinzeans dans certains cas.

Les quatre étapes de l'élaboration d'un PGC sont :

1) Prévoir le portefeuille d'actifs. Lors de l'élaboration d'un PGC, une entité prévoira un registre des biens portant sur de nombreuses années afin de développer des évaluations de référence.

2) Revoir les intentions stratégiques. Les valeurs de référence projetées sont alors ajustées afin de refléter les intentions stratégiques de l'entité enmatière de portefeuille d'actifs, exposées dans la stratégie de gestion.

3) Déterminer les sources de financement. Vérifier siles biens à acquérir sont des actifs nouveaux ou de remplacement et s'ils seront financés.

4) Assurance qualité. Ceci est déclenché par des investissements en capitaux, l'analyse d'actifs de forte valeur, et des contrôles d'intégrité des évaluations externes.

3.4 POLITIQUE DE GESTION DES BIENS ET GUIDE DE PROCÉDURES

Un guide des procédures et de la gestion des biens (GGB) est un guide des meilleures pratiques et un élément clé de pour l'environnement de contrôle desentités. Un GGB établit de manière claire les éléments nécessaires pour enregistrer, rendre compte, contrôler et préserver les actifs dans le cadre des lois en vigueur. Un GGB peut être structuré afin deguider la manière d'entreprendre une gestion des biens au jour le jour. Un GGB peut également renforcer la direction stratégique de l'entité par les effets de la stratégie de gestion des biens et le processu de planification de la gestion de capital.

Les éléments clé, pour la plupart des entités, comprendront probablement :

1) acquisition et cession : explique les processus d'achat et de cession ;

2) saisie : définit ce qui constitue un actif, les seuils et le groupement d'actifs, les classes et le registre des biens ;

3) contrôle et gestion : définit les besoins dans le cadre juridique en vigueur et détaille les besoins opérationnels, y compris les rôles et responsabilités en matière de gestion des actifs, la sécurité physique, les inventaires, les questions sociales et les prêts, les pertes et dommages, les indicateurs de performance des actifs, les cessions, les amortissements et les assurances ; ainsi que

4) comptabilité : donne des indications sur la comptabilité des actifs, y compris leur évaluation, dévaluation, durée de vie, restructuration, les actifs destinés à être cédés, les méthodes et taux de dépréciation, et les actifs hérités et biens culturels. Une checklist des éléments généralement inclus dans un GGB ainsi que des commentaires plus approfondis concernant les sujets importants ou particulièrement complexes de la gestion des biens.

3.5 REGISTRE DES BIENS

Un registre des biens est à la base d'un cadre de gestion des biens, indépendamment de la taille du portefeuille d'actifs, dans la mesure où il contient les informations sur les actifs, ainsi qu'un historique d'informations aussi bien financières que non-financières dans un objectif de planification des actifs, d'aide à l'application des normes comptables et des lois en vigueur, de suivi des performances, et de gestion.

Un registre des biens est un élément clé pour uneompréhensionc détaillée des actifs appartenant à une entité et contrôlés par elle. En fonction de la complexité des informations enregistrées, il peut êtreutilisé pour déterminer:

1) l'état probable actuel des actifs ;

2) la date de remplacement des actifs ;

3) les informations nécessaires pour assurer la conformité aux normes et aux autres obligations d'ordre juridique ;

4) l'emplacement des actifs et leurs dépositaires pour des besoins d'inventaire ;

5) le niveau et la fréquence des programmes de maintenance ; et

6) les coûts durant tout le cycle de vie de chaque actif, programme et activité commerciale.

Une stratégie de gestion des biens, un processus debudgétisation des capitaux et un plan de gestion des capitaux sont le plus efficaces lorsqu'ils sont renseignés par des informations à-jour, et dont la plupart peuvent être tirées du registre des biens. Les exigences fonctionnelles d'un registre de biens dépendront de la taille et de la nature des activités d'une entité et de son portefeuille d'actifs, et seront configurées de manière adéquate, de façon à fournir des mesures de performance et de comptabilité proportionnelles au montant et au rôle des actifs, et au niveau d'ac tivité entrepris au sein de l'entité en matière degestion des biens ».[33]

Le cadre donné à la gestion des actifs et présentéci-dessus peut aider les ISC à appliquer les meille ures pratiques en matière de gestion des biens publics et les intégrer dans leurs audits, ce qui renforcerales ISC dans la promotion de la bonne gouvernance des biens publics. Les éléments suivants peuvent particulièrement soutenir les ISC dans la planification et la gestion de leurs audits de gestion des biens publics :

1) une vue d'ensemble du cadre pour la gestion des biens publics décrivant les objectifs, les principes et les éléments clé du cadre, ainsi que sa corrélation avec la lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent ;

2) un certain nombre de lignes directrices sur le rôle des ISC dans la promotion de la bonne gouvernance des biens publics décrivant les exigences minimales ainsi que les politiques et processus en matière de gestion des fonds publics et leur corrélation avec la lutte contre la corruption et le blanchiment d'argent ; et

3) un certain nombre d'outils pratiques sur la manière de développer et améliorer dans le temps le rôle des ISC dans la promotion de la bonne gouverna nce des biens publics, tels que des lignes directrices techniques, des extraits ou copies de documents et des manuels, afin de soutenir une gestion efficace et responsable des capitaux.

33 Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base, Australian National Audit Office, septembre 2010.

3.6 MESURE DE PERFORMANCE

Le Cadre pour la gestion des biens est partiellement basé sur le principe d'une reddition des comptes rigoureuse en un processus flexible et simplifié. Une partie intégrale de cette reddition des comptes implique une mesure des performances – le processus par lequel un programme, service, projet, et/ou des résultats sont mesurés et comparés aux objectifs définis.

Au niveau organisationnel, la mesure de performance permet d'assurer que[34] :

- l'organisation gère les capitaux dans le cadre d'objectifs fiscaux, sur une base annuelle ;
- les stratégies et projets proposés sont mis en application d'une année à l'autre ; et
- de vastes objectifs de gestion des biens sont réalisés (par ex. l'âge moyen du capital social, les taux d'utilisation des infrastructures, et les objectifs de dépenses en matière de maintenance).

Au niveau du programme ou du projet, la mesure de performance peut être utilisée pour déterminer :

- l'efficacité des actifs dans la réalisation des objectifs en matière de services;
- la qualité de la gestion des projets, y compris leur réalisation en matière de champ d'application, de calendrier et de budget, et de gestion efficace des risques ; ainsi que
- la réalisation des objectifs de performance technique des actifs physiques.

Le chapitre suivant propose une aide en matière de mesure de performance, au niveau de l'entreprise aussi bien que du projet, et inclut des critères en matière de développement et d'utilisation de mesur de performance afin de promouvoir une culture d'amélioration continue.

La mesure de performance devrait être une composante de tout cadre de reddition de comptes d'un organisme public. Le cadre devrait inclure des mesures de performance initiales et prévoir leur suivi, mesure, évaluation et révision ultérieurs.

34 *Capital Asset Management Framework Guidelines*, British Columbia, mai 2002.

1. Mesures de performance

a. Des objectifs clairs :

Les objectifs de service ou de projet devraient définir clairement les buts que l'organisme s'est fixés, leur mesure et leur évaluation, ainsi qu'un calendrier afférent.

b. Stratégies de réalisation des objectifs :

Des stratégies de soutien du programme, du projet, et des objectifs devraient être élaborées. Des programmes appropriés devraient définir des objectifs et indicateurs de performance clairs et mesurables.

c. Systèmes de gestion alignés :

Les systèmes de gestion devraient soutenir la réalisation des buts/objectifs. Les pouvoirs, responsabilités et obligations devraient être clairement définis afin d'assurer que les décisions et actions sont entreprises par les personnes adéquates possédant les compétences, connaissances et outils nécessaires.

2. Suivi, mesure, évaluation et révision

a. Mesure de performance et obligations de rapport :

Les performances devraient être mesurées et les rapports afférents devraient les soumettre à une comparaison avec les objectifs généraux, les programmes, les objectifs de projet et les résultats attendus.

b. Conséquences réelles :

Les organismes devraient évaluer les résultats desperformances et mettre en place des actions – inclu ant une révision ou une amélioration des mesures de performance, en fonction des besoins ».

3.7 AUDITEURS EXTERNES, RÉGULATEURS, ET AUTRES ORGANISATIONS EXTERNES

« Les auditeurs externes, les régulateurs et d'autres organes externes se trouvent hors de la structure d'une l'organisation, mais peuvent jouer un rôle im portant dans son dispositif global de gouvernance et de contrôle. Tel est le cas en particulier dans les secteurs d'activité réglementés, comme les services financiers ou l'assurance. Il arrive parfois que les régulateurs aient des exigences visant à renforcer les contrôles au sein des organisations et procèdent ponctuellement à des revues indépendantes et objectives afin d'évaluer en tout ou partie les première, deuxième ou troisième lignes de maîtrise à l'une de ces exigences. Sous réserve d'une coordination efficace, les auditeurs externes, les régulateurs et d'autres groupes externes peuvent être considérés comme deslignes de maîtrise supplémentaires, qui fournissent une assurance aux parties prenantes de l'organisation, notamment à ses organes de gouvernance. Toutefois, compte tenu du périmètre et des objectifs spécifiques de leurs missions, les informations relatives aux risques recueillies par ces intervenants sont généralement moins complètes que celles relevant du périmètre d'activité des trois lignes ed maîtrise internes à l'organisation (voir le tabl eau ci-dessous).

TROIS LIGNES DE MAÎTRISE		
PREMIÈRE LIGNE DE MAÎTRISE	**DEUXIÈME LIGNE DE MAÎTRISE**	**TROISIÈME LIGNE DE MAÎTRISE**
Propriétaires des risques / Managers	**Gestion des risques et conformité**	**Assurance des risques**
• management opérationnel	• indépendance limitée • rend compte principalement au management	• audit interne • plus grande indépendance • rend compte aux organes de gouvernance

Étant donné que chaque organisation est unique et qu'il y a de nombreuses spécificités selon les situations, il n'existe pas une « bonne » méthode en matière

de coordination des trois lignes de maîtrise. Toutefois, lors de l'attribution de tâches spécifiques et de la coordination des diverses fonctions impliquées dans le processus de gestion des risques, il peut être utile de tenir compte du rôle fondamental de chacun de ces groupes. Chacune des trois lignes devrait exister sous une forme ou sous une autre dans toute organisation, quelle qu'en soit la taille ou la complexité. Le système de gestiondes risques est généralement plus performant lorsqu'ilexiste trois lignes de maîtrise distinctes et clairement définies. Toutefois, dans certains cas exceptionnels, en particulier dans les petites organisations, certaines lignes de maîtrise peuvent être regroupées. Par exemple, il arrive que l'audit interne soit chargé de mettre en place et/ou de diriger les activités de gestion des risques ou de conformité d'une organisation. Dans ce cas, l'audit interne devrait communiquer clairement l'impact de ce regroupement aux organes de gouvernance. Si plusieurs responsabilités sont assignées à une même personne ou un même département, il serait approprié d'envisagere ddissocier ultérieurement les responsabilités de façon à mettre en place les trois lignes ».[35]

3.8 AUDIT INTERNE ET COOPÉRATION AVEC L'AUDIT EXTERNE

Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (c'est-à-dire le champ d'application des Standards Internationaux d'Audit ISA). Ils peuvent englober des objectifs supplémentaires en matière d'audit et de communication de l'information, par exemple signaler si les auditeurs du secteur public ont constaté des cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, y compris en matière de budget et d'obligation de rendre compte, et/ou s'exprimer sur l'efficacité du contrôle interne. Les auditeurs du secteur public peuvent juger utile de s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, notamment en matière de budget et d'obligation de rendre compte, ainsi qu'en ce qui concerne l'efficacité du contrôle interne au sein de l'entité. En l'occurrence, les auditeurs du secteur public peuvent utiliser les travaux des auditeurs internes pour compléter les travaux d'audit externe dans ces domaines.[36]

35 Prise de position de l'IIA : Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces, Institut des auditeurs internes, janvier 2013.

36 ISSAI 2610: Utilisation des travaux des auditeurs internes, INTOSAI.

En tant que contrôleur externe, l'ISC a pour tâche d'examiner l'efficacité du contrôle interne. Si le service de contrôle interne est jugé efficace, il faudra s'efforcer, sans restreindre le droit de l'ISC d'effectuer un contrôle d'ensemble, d'établir un partage ou une répartition des tâches les mieux appropriés et de préciser la collaboration qui doitexister entre l'ISC et le service de contrôle interne.[37]

3.9 RÔLE DE L'AUDIT INTERNE

L'Institut des auditeurs internes (IIA) définit l'audit interne en tant qu'activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le d egré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'activité d'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, e t de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'audit interne peut analyser les points forts et les points faibles du contrôle interne d'une organis ation, compte tenu de sa gouvernance, de sa culture organisationnelle ainsi que des risques liés et des opportunités d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'organisation à atteindre ou non ses objectifs. Cette analyse évalue si le gestionnaire des risques identifie les risques et met en place des mécanismes de contrôle en vue de la gestion efficace et efficiente des fonds publics.

L'audit interne travaille avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telles que le conseil d'administration, le comité d'audit, les cadres supérieurs ou, dans les cas où cette collaboration est indiquée, un organe de contrôle externe, afin de veiller à la conception et à la mise en place de systèmes de contrôle internes appropriés. L'audit interne en tant que tel peut contribuer à la réalisation des buts et objectifs, au renforcement du contrôle et à l'amélioration de l'efficience et l'efficacité du fonctionnement ainsi que du respect de la volonté des autorités. La distinction doit être claire : sil'audit interne apporte son soutien au contrôle interne, il n'est pas censé assurer des tâches de gestion ou des missions opérationnelles.

Les activités d'audit interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille et la structure sont divers,

37 INTOSAI-P 1: Déclaration de Lima (1977)

ainsi que par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation. Ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement. Toutefois, le respect des Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités .

Tous les auditeurs doivent être attentifs à l'éventualité de transactions suspectes liées à la corruption et au blanchiment d'argent ainsi qu'au risque de fraude en matière comptable et d'autres activités illégales.

Dans le cadre des opérations préparatoires les auditeurs doivent évaluer le risque lié à ce type d'irrégularités et les règles de conduite dans laéalisationr d'audit appliquées à cette fin, et notamment la norme « Directives de l'IIA en matière de fraude ». Étant donné que la fraude et autres types de délits ont un impact négatif sur les organisations de nombreuses façons : financier, en terme d'image, et du point de vue des implications psychologiques et sociales, il est crucial de posséder un programme de lutte contre la fraude incluant la vigilance, la prévention, les mesures de détection, ainsi qu'un processus d'évaluation du risque de fraude afin d'identifierles risques au sein de l'organisation.

Selon le guide publié par l'IIA, l'American Institute of Certified Public Accounts (AICPA), l'Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), le guide « Managing the Business Risk of Fraud », les éléments suivants devraient attirer une attention particulière[38] :

- sensibilisation à la fraude/la corruption (ex. caus es et exemples de fraudes et indicateurs de fraude potentiels),
- rôles et responsabilités en matière de fraude/corruption,
- responsabilités en matière d'audit interne au coursde missions de contrôle (ex. responsabilités exécutives et communication avec le management),
- évaluation des risques de fraude et de corruption (ex. identification des facteurs de risques, cartographie des contrôles en place des mécanismes de fraude potentielle et identification des lacunes),
- prévention et détection de faits de fraude/corruption,

38 *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*, The Institute of Internal Auditors, American Institute of Certified Public Accounts, Association of Certified Fraud Examiners.

- enquête sur des faits de fraude/corruption,
- formulation d'un avis sur les contrôles internes li és à la fraude et la corruption.

Le guide contient également des documents de référence, des questions à examiner, et des modèles d'évaluation des risques de fraude.

3.10 RAPPORTS D'ACTIVITÉ DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES ED CONTRÔLE

Conformément à l'INTOSAI-P 20 concernan les Principes de transparence et de responsabilité, un des éléments majeursdes activités des organes d'audit nationaux consiste à développer une synthèse annuelle de leur activité et rédiger un rapport annuel (Activity Report)[39]. En mettant à temps à la connaissance du public se s résultats d'audit, une ISC sensibilise le public sur les risques et encourage la responsabilité. Ce rapport est un recueil des connaissances surles activités d'une autorité nationale d'audit indépendante. Il devrait être soumis à l'analyse et la discussion de l'instance législative la plus haute, puis publié.

Ce document doit contenir des informations au sujet des activités annuelles de l'organe d'audit, y compris les conclusions importantes, les résultatsd'audits, les analyses, recommandations, les effets des résultats financiers, ainsi que les propositions de lois nées de la mise en œuvre des recommandations post-audit.

Un chapitre dédié à l'activité de l'ISC dans la lutte contre la fraude, la corruption, le blanchiment d'argent et d'autres types de délits devrait constituer un élément essentiel d'un tel rapport. Ce chapitre devrait décrire les conclusions de l'autorité d'audit, les actions mises en œuvre, les informations en matière de pertes financières, les recommandations post-audit, et les remèdes appliqués par les entités auditées.

Il devrait également décrire la méthodologie utilisée pour la détermination de toutes les zones de risques et les activités anti-corruption entreprises, et présenter une synthèse des résultats de l'audit/inspection ayant mis au jour le risque.

39 INTOSAI-P 20.

Une attention particulière devrait être portée surla responsabilité pénale individuelle en matière d'irrégularités ainsi que sur l'élaboration de politiques et de procédures d'investigation de telles activités.

En ce qui concerne l'autorité juridique (ex. le Parlement), une ISC devrait élaborer une analyse des risques de corruption et de fraude couvrant différents domaines des missions publiques.

3.11 RAPPORTS D'ACTIVITÉ ET ORGANISATIONS GOUVERNEMENTALES

Les organisations gouvernementales peuvent publier des rapports d'activité annuels conformément à la législation nationale. Ces rapports peuvent contenir les objectifs de l'organisation, les mesures prises, les activités, les dépenses etc., ainsi qu'une analysedes écarts et les résultats obtenus. Ces rapports euventp être utilisés par les ISC pour des besoins d'audit.

3.12 SITE WEB ET BULLETIN D'INFORMATION DU PUBLIC

Internet est un élément essentiel de communication avec les citoyens dans notre société d'information actuelle. Les utilisateurs d'internet peuvent accéder aux informations au sujet de l'institution, de son organisation, et ses activités. Par l'usage d'internet et des technologies de l'information les ISC devraient mettre à la disposition du public des inf ormations concernant le fonctionnement de l'état, y compris les irrégularités observées, et les conclusions d'audit.

4

RÔLE DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE DANS L'AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS

Le rôle important joué par les ISC dans la promotion de la bonne gouvernance résulte typiquement de leur position particulière face à l'administration. Par exemple, dans nombre de pays l'ISC est l'organ e suprême d'audit de l'état, indépendant des pouvoirsexécutif et judiciaire, et subordonné au pouvoir législatif. Ses larges mandats en matière d'audit permettent aux ISC d'évaluer le fonctionnement du système gouvernemental de lutte contre les malversations, y compris la corruption et le blanchiment d'argent. Ces larges perspectives leur permettent de servir de conseil sur la manière de renforcer les institutions publiques[40].

L'établissement d'une bonne gouvernance nécessite un environnement qui ne favorise ni ne permet la corruption, le blanchiment d'argent et d'autres typ es d'exactions. Bien que les conséquences économiques négatives du blanchiment d'argent sur el développement économique soient difficiles à quantifier, il est clair qu'une telle activité porte atteinte aux institutions du secteur financier, qui sont d'une importance critique pour la croissance économique. Le blanchiment d'argent entrave le développement des institutions financières pour deux raisons: Tout d'abord, le blanchiment d'argent entraîne une érosion des institutions financières. Au sein de ces institutions, il existe souvent une corrélation entre le blanchiment d'argent et les activités frauduleuses entreprises pas des employés. Ensuite, le blanchiment d'argent porte atteinte à la confiance des clients dans les institutions financières, non seulement dans les pays en développement, mais dans le monde entier. La confiance des clients est fondamentale pour la croissance et la stabilité desinstitutions financières saines, et le risque perçu par les dépositaires et

40 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing*, 20è Forum économique et environnemental de l'OSCE,Organisation pour la sécurité et la coopération enEurope, Prague 2012, pp. 1-4.

investisseurs en matière de fraude institutionnelle et de corruption est un obstacle à cette confiance. À part les effets négatifs du blan chiment d'argent sur la croissance économique par l'érosion des secteurs financiers des pays, le blanchiment d'argent possède un effet plus directement négatif sur la croissance économique dans le secteur réel en divertissant des ressources vers des activités moins productives, et en facilitant la corruption domestique et les activités délictueuses, qui à leurtour

dépriment la croissance économique.[41]

La corruption génère également certains types de coûts :

- les coûts causés par la perte de revenus d'impôts, de droits douaniers, de la privatisation, et les coûts générés par la corruption dans le cadre d'appels d'offres ;
- une productivité réduite des investissements et dela croissance économique, notamment du fait des abus des pouvoirs règlementaires ;
- un poids pour la société, notamment du fait d'une axation excessive, une faible qualité de services ; et
- la perte de confiance dans les institutions publiques pouvant éroder le respect de l'ordre et la sécurité publics, et la notion-même d'État.[42]

4.1 CRITÈRES DE BASE POUR LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURESDE CONTRÔLE

Conformément à leur mandat en matière de promotion de la bonne gouvernance, chaque ISC devrait élaborer une stratégie complète de lutte contre lacorruption, le blanchiment d'argent et d'autres typ es de délits. L'un des éléments les plus importants d'unprogramme d'ISC dans la lutte contre les délits est son travail de renforcement des institutions publiques, qui sont des éléments du système d'intégrité national. Dans le cadre de ses pouvoirs statutaires, chaque institution soutient ce système d'intégrité nationale comme un pilier soutient le toit d'un bâtiment. Dans un tel système, une gouvernance saine est basée urs l'intégrité, la transparence et

41 *Ibidem*; B.L. Bartlett, *The Negative Effects of Money Laundering on Economic Development*, International Economics Group Dewey B Ballantine LLP, 2002, p. 1.

42 Z. Dobrowolski, *Trust, Corruption and Fraud*, op. cit., pp. 137-138.

la responsabilité.[43]

Il est utile de rappeler que la gouvernance du secteur public vise à assurer qu'une organisation publi que réalise ses objectifs généraux de manière à améliorer la confiance dans l'organisation, ses décisions et ses actions. Une bonne gouvernance signifie donc que la direction de l'organisation, ses employés, le gouvernement, le Parlement et les citoyens peuvent compter sur l'organisation pour effectuer son travail correctement, en toute probité et responsabilité.

Une bonne gouvernance se focalise généralement surdeux exigences essentielles des organisations :

- la performance, lorsque l'organisation utilise ses dispositifs de bonne gouvernance pour contribuer à la performance globale et la production de ses bi ens, services ou programmes, et
- la conformité, selon laquelle l'organisation utilise ses dispositifs de gouvernance pour garantir la conformité aux dispositions légales, réglementaires, aux normes publiées, et aux attentes du public en matière de probité, de responsabilité et d'ouverture.

La gestion des risques devrait renforcer les approches de l'organisation afin de réaliser les objectifs de performance ainsi que de conformité.

Du fait de leur importance dans la lutte contre la corruption, les ISC doivent étendre la méthode appliquée pour évaluer le système intégré de gestion du risque et de maîtrise de l'environnement (et notamment le contrôle interne), et codifier les ris ques potentiels. Un système approprié devrait apporter une garantie raisonnable de réalisation des objectifs de l'organisation, compte tenu d'un degré de risque acceptable.

Les ISC devraient appliquer une approche multiple pour promouvoir la bonne gouvernance, conformément à leurs pouvoirs légaux. Ces efforts peuvent inclure, mais ne sont pas limités à :

- insérer les questions de bonne gouvernance dans letravail d'audit de

43 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing.* 20è Forum économique et environnemental de l'OSCE, Organisation pour la sécurité et la coopération en Europe, Prague 2012, p.1-

routine d'une ISC ;

- sensibiliser le public à l'importance d'une intégrité, d'une transparence et d'une responsabilité appliquées de manière continue au sein du gouvernement ;
- améliorer les méthodes et les outils pour lutter contre les délits tels que la corruption, la fraude,les abus de pouvoir, le gaspillage, etc. ;
- donner les moyens aux lanceurs d'alerte d'informer sur les cas de délits de ce type ; et
- collaborer avec d'autres institutions ayant un rôle actif dans la jugulation de tels méfaits et renforcer les principes de bonne gouvernance.

Durant la planification et la réalisation des audits, les ISC devraient tenir compte des accords internationaux, des normes INTOSAI, de leurs propres règlements, des meilleures méthodes d'audit, et des critères de bonne gouvernance. Ceci aiderai les ISC à évaluer les points forts et les points faibles de l'activité d'un audité et d'élaborer des recommandations d'amélioration.

L'évaluation des activités d'un audité dans le domaine de la bonne gouvernance des biens publics réalisée par une ISC devrait largement dépasser lesaspects traditionnels des audit financiers produisant des opinions sur des questions telles que les rapports financiers et le contrôle interne des questions d'ordre financier.

4.2 PRINCIPES DE BONNE GOUVERNANCE

Une ISC devrait tenir compte des principes de bonne gouvernance suivants :

» 4.2.1 MISE EN PRATIQUE DU PRINCIPE D'ÉGALITÉ

Ceci implique un traitement égal des citoyens en établissant des critères objectifs et uniformes. Cela signifie aussi de permettre aux parties prenantes de présenter leurs points de vue, leurs arguments, ainsi que d'évaluer l'activité de l'administration publique. Le principe mentionné ci-dessus devrait être appliqué dans le débat public, et il est nécessaired'assurer l'ouverture et la transparence de l'administration

publique, la responsabilité des décideurs et des parties impliquées dans la mise en œuvre des missions d'intérêt public.

Le débat public, entendu comme étant le processus ed sélection et d'interprétation des questions d'intérêt public d'ordre majeur, est nécessaire dans la gouvernance des affaires publiques. En tant qu'outil de structuration des préférences et évaluations des parties prenantes ainsi que de production de savoir collectif, le débat public est nécessaire pour la formulation de règles claires et accessibles qui sont à la base de la légitimité des actions engagées parles organes publics.

Un accès équitable à une information fiable est nécessaire pour un débat public, et l'information devrait être compréhensible pour les citoyens. C'est seulement alors qu'il est possible de formuler de manière responsable, non seulement les demandes faites à l' autorité publique de régler des problèmes spécifiques, mais aussi la manière de réaliser desévaluations précises des activités publiques.[44] Les ISC ne devraient donc pas seulement examiner et évaluer la justesse des informations, mais également apprécier si l'information mise à disposition du public est compréhensible. Les ISC devraient également évaluer si les organisations publiques développentun engagement citoyen dans les activités publiques.

La garantie de l'indépendance des média (par ex. par le biais des lois et des structures de propriété)ainsi que la protection de leurs sources est important pour leur travail et devrait être garanti par les gouvernements. Les organisations de la société civile ont également besoin de jouir d'indépendance et de liberté afin de poursuivre leurs activités. LesISC devraient évaluer si les politiques gouvernementales portant sur les thèmes mentionnés ci-dessus sont correctement mises en oeuvre.

» 4.2.2 DÉVELOPPEMENT DU CONSENSUS CIVIQUE

Les ISC devraient promouvoir l'établissement d'un consensus social afin de souligner l'importance d'atteindre une opinion commune au sein de la société sur les activités du secteur public et prenant ne compte des normes sociales et juridiques plus larges. La conformité des agents publics aux normes comportementales et aux règlements dépendent largement du cadre normatif et procédural élargi. Les agents publics ont besoin de temps pour assimiler les

44 Z. Dobrowolski, *Corruption and Fraud Prevention* [dans :] B. Kożuch, Z. Dobrowolski (éd), *Creating Public Trust,* op.cit., pp. 165-170.

normes de comportement, telles que les codes de conduite, et les intégrer dans leur travail quotidien. Une sensibilisation des agents publics sur l'importance de leur intégrité, non seulement du point de vue de la prestation correcte de services, mais avant tout pour accroitre la confiance des citoyens dans les institutions publiques, est par conséquent cruciale. Dans ce contexte, les ISC devraient évaluer l'activité des organisations publiques en matière de formation et d'autres efforts destinés à éviter l'effondrement éthique au sein des organisations publiques. De plus, les ISC devraient prendre des mesures afin d'encourager les organisations publiques à développer et mettre à jour des codes de conduite destinés aux agents publics.

Les mécanismes de supervision de l'intégrité du secteur public doivent être constamment renforcés. C'est particulièrement vrai pour le suivi de conflits d'intérêt et la gouvernance des fonds publics.

» 4.2.3 PROMOTION DE LA TRANSPARENCE

Le principe de la transparence devrait être encouragé par les ISC dans leurs revues des procédures du secteur public. Le processus de prise de décisions liées à la mise en œuvre de missions d'intérêt public étant un processus complexe, les agents publics se voient confier un pouvoir discrétionnaire, qui est susceptible d'augmenter le niveau d'incertitude ; la transparence est par conséquent d'une importance la plus élevée pour l'efficacité et l'efficience desnstitutions publiques. L'introduction d'un fort degré de transparence dans les procédures du secteur public réduit les marges de manœuvre d'un individu et le risque d'influence indue.

» 4.2.4 ÉVALUATION DE LA GESTION DES RESSOURCES HUMAINES

Une gestion des ressources humaines basée sur le mérite est un élément clé dans l'amélioration de la bonne gouvernance. Afin d'éviter une influence indue des processus de gestion des ressources humaines dans le secteur public, les critères et procédures de sélection et de promotion doivent être justes, prédéfinis et clairement documentés, de manière àecque la marge de comportement discrétionnaire et arbitraire soit limitée. Les structures et mécanismes d'appel doivent aussi être en place afin d'assurer un recours efficace. Une gestion des ressources humaines

efficace permet de réduire les risques potentiels et contrôler certaines faiblesses par la désignation de personnel compétent pour la mise en œuvre des procédures et contrôles.

Les ISC devraient se concentrer de manière croissante sur la formation périodique de leurs employés, sachant que le succès de la lutte contre les méfaits dépend non seulement des procédures et outils d'audit, mais également des compétences appropriéesdes employés, de leurs connaissances et capacités à identifier et évaluer des infractions potentielles.

Les ISC devraient travailler de manière systématique et constante afin d'améliorer leur méthodologie de manière à identifier et lutter contre les actes répréhensibles et renforcer l'intégrité, la transparence, la responsabilité, et d'autres principes de bonne gouvernance des biens publics.

4.3 PLAINTES ET REQUÊTES

Compte tenu de l'étendue de son cadre juridique, une ISC devrait avoir un registre permanent des plaintes et requêtes de la part des citoyens, des médias, des bureaux centraux et d'autres sources.

Les données collectées devraient être analysées,rèsap quoi les ISC devraient décider de la suite à leur donner.

Une détermination de la manière de classer les questions soulevées devrait permettre l'identification des domaines dans lesquels est constatée une tendance au cumul des irrégularités. Du point de vue des risques existants, il est particulièrement important de définir de quelle manière les plaintes et requêtes peuvent être utiles dans le ciblage d'un audit surun sujet soulevé.

Les ISC peuvent par conséquent déterminer s'il estnécessaire de réaliser un audit, par ex. un audit surprise, des dangers qui semblent critiques et qui ont été confirmés par de nombreuses sources. Si l'envergure du phénomène est importante, il peut être justifié de préparer un programme ou une stratégie d'audit plus développés.

En cas de besoin, les ISC peuvent informer les citoyens, les média, etc. des actions

mises en œuvre en réponse aux plaintes. Les ISC devraient également mettre en place des actions visant à protéger la confidentialité des plaignants et des informationsconcernées par les plaintes.

Les ISC devraient viser à créer un engagement en faveur de l'intégrité individuelle par les actions de leurs propres équipes. Une ISC devrait être une institution à laquelle les lanceurs d'alerte d'autres institutions peuvent fournir des informations au sujet de délits au travail suspectés ou constatés. Les individus devraient soumettre des accusations de corruption, fraude, gaspillage, abus, ou mauvaise gestion des biens publics et d'autres types d'actes répréhensibles sous forme d'information écrite envoyée à l'ISC, en contactant les représentants del'ISC en personne, ou par l'intermédiaire du site ComplaintNET. Toutes les informations collectées par le site de l'ISC ComplaintNET devraient être communiquées par connexion sécurisée, et les ISC devrait préserver toute information fournie par les lanceurs d'alerte de toute tentative de divulgation non autorisée. Les plaintes reçues par l'ISC sont une source appréciable d'informations sur la situation socio-économique du pays et peuvent être utilisées pour examiner et évaluer l'activité des audités. Lenombre de plaintes reçues de la part des citoyens peut être considéré comme un indicateur du degré de confiance publique dans l'ISC.[45] Après avoir identifié les mécanismes augmentant les risques de corruptionet d'autres types d'actes répréhensibles dus à des lois peu claires ou des vides juridiques, les ISC devraient évaluer, détecter et proposer des modifications des lois concernées dans leur pays.

4.4 PRÉVENTION DES CONFLITS D'INTÉRÊT ET D'AUTRES USAGES INAPPROPRIÉS

Les ISC devraient promouvoir et renforcer l'existence de systèmes de contrôle interne par l'utilisatio n d'un cadre approprié au secteur public, l'incorporation de ces normes constituant une mesure efficace de la promotion de la responsabilité.

Les ISC doivent identifier et évaluer les mécanisme créant les conditions encourageant les actes répréhensibles, en particulier dans le domaine de al gestion d'actifs. Les ISC doivent aspirer à évaluer l'existence de principes servant à déterminer les mécanismes de prévention des conflits d'intérêt, de prise de bénéfices illégitimes,

45 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability through Good Governance*, op. cit. , pp. 1-8.

de mauvais usage informationsd' confidentielles, et de non-conformité dans la tenue de fonctions publiques. Après avoir identifié les mécanismes favorisant les risques de corruption et d'autres types de malversations dues à des lois peu claires ou des vides juridiques, les ISC devraient évaluer, détecter et proposer des modifications aux règlements contraignants dans leur pays.

» 4.4.1 IRRÉGULARITÉS DANS LE PROCESSUS LÉGISLATIF

Sachant que des vides juridiques, l'opacité de certains règlements ou une absence de règlements administratifs peuvent être à la source d'irrégularités, les ISC devraient concentrer leurs efforts sur la qualité de la législation. Une législation incomplète, imprécise ou inadaptée peut mener à un pouvoir discrétionnaire excessif dans l'interprétation de èglementsr contraignants et dans le comportement des fonctionnaires.

» 4.4.2 POUVOIR DISCRÉTIONNAIRE EXCESSIF DES FONCTIONNAIRESET CONFLIT D'INTÉRÊT

Une solution acceptable en matière de procédures administratives consiste à laisser une marge de manœuvre dans la prise de décision pour les cas où la solution dépend de l'approche et de la connaissance de la situation de la part d'un fonctionnaire particulier. La difficulté provient cependant des situations où le pouvoir discrétionnaire prend la forme d'une liberté excessive, des fonctionnaires traitant un cas sans avoir recours à des critères vérifiables, mais suivant leur propre gré. Ce mécanisme réside dans l'absence de critères transparents, desfonctionnaires pouvant ainsi prendre des décisions malgré l'avis négatif des autorités dont émane laonsultationc. Ceci est dû à un manque de clarté et des imprécisions dans la loi, ainsi qu'à de fréquentesmodifications de celle-ci.

Afin de réduire le risque de corruption et de blanchiment d'argent en lien avec les biens publics, l'administration devrait introduire des clauses suffisamment claires et précises, en particulier celles portant sur les procédures de prise de décision aunom de l'intérêt public, de manière à éviter l'existence d'interprétations divergentes. En fonction du cadrejuridique, les ISC devraient particulièrement aspirer à définir les conditions à remplir par les décisionnaires, les documents à présenter, les délais de

prise de décisions, et les fondements des décisions prises négatives(ou positives), en particulier en présence d'intérêts ou d'entités concurrents.

Un examen continu des procédures de prise de décisions afin de proposer des amendements est nécessaire, en particulier dans les cas où les critères sont imprécis et permettent des interprétations personnelles. De plus, un instrument essentiel dans la prévention d'une prise de pouvoir discrétionnaire excessif de la part du pouvoir exécutif et du conflit d'intérêt consiste dans l'application de ce quel'on appelle « le principe de plusieurs paires d'yeux », signifiant que les personnes prenant des décisionsen matière de biens publics ne travaillent pas de manière indépendante, mais partagent leurs pouvoirs avec d'autres personnes.

Un moyen efficace pour éliminer le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans la gestion de biens publics consiste en une plus large publicité et unetransparence des procédés. Tout d'abord, le principe d'égalité d'accès à l'information sur la réalisation de bénéfices dans le cadre des dépenses publiques devrait être respecté. Ceci s'applique non seulement aux appels d'offres, mais aussi aux privatisations, aux ventes et locations de biens, aux prêts, subventions, etc.

Au cours des audits, les ISC devraient concentrer leur attention sur l'organisation du travail dans les bureaux de l'audité, le système de vérification desprocessus de prise de décision, et l'affectation de responsabilités à différentes étapes du processusDes. difficultés concernant la complexité du processus de prise de décision au sein de l'administration devraient être prises en compte. Les ISC devraient examiner précisément les effets négatifs des décisions administratives, aussi bien du point de vue de la gestion efficace des biens publics (implications financières) et des conflits d'intérêt entre les représentants de l'administration et les autres parties. Les ISC doivent également évaluer la transparence des procédures de prise de décision et du processusd'appel d'offre public.

» 4.4.3 MANQUE DE RESPONSABILITÉ OU USAGE INADÉQUAT DE CELL-CI

Un autre facteur encourageant les actes répréhensibles est la non-application du principe de responsabilité, qui prend sa source dans l'absencede mise en œuvre effective du système de contrôle interne, et résulte dans une mauvaise gestion des fonds public par l'administration.

La responsabilité devrait comprendre au moins troisaspects :

- Ce devrait être une mesure de contrôle effectuée par une personne extérieure à l'institution ou à l'organe contrôlé.
- L'interaction devrait avoir lieu au moins à deux ni veaux, suite à une demande de réponse à une question, une réponse et un possible refus.
- Elle devrait prévoir un droit de se tourner vers une instance supérieure afin d'obtenir une réponse, ainsi que pour obtenir de l'information et un droit d'imposer des sanctions potentielles.

« La responsabilité est limitée si elle se comprendcomme un principe de transparence gouvernementale appliquée uniquement dans la transmission et la réception d'informations, sans indication des résultats de l'interaction, qui devraient être évalués par les ISC ».[46]

Le principe de responsabilité impose d'appliquer des normes de conduites spécifiques, y compris l'absence de tolérance des situations de conflit d'intérêt dans les activités des agents publics, eta l prévention de la détention de pouvoirs excessifs entre les mains d'un seul agent.

Les ISC devraient évaluer l'efficacité des mécanismes mis en place en matière de responsabilité personnelle dans les entités auditées.

» 4.4.4 FAIBLESSE DES CONTRÔLES INTERNES ET DE LA SUPERVISI ON

Un système de contrôle interne et de supervision efficace est la meilleure protection pour une bonne gouvernance. C'est un instrument clé pour la prévention de la corruption et d'autres types de malversations dans les administrations publiques.

La direction d'une organisation publique doit s'ass urer que l'exécution des opérations est faite de manière à garantir la réalisation des objectifs. Ceci est réalisé grâce à une mise en œuvre et une maintenance efficaces du système de contrôle interne.

Les ISC devraient examiner et évaluer les systèmesde contrôle interne d'un audité afin de déterminer s'il s'agit d'un processus intégré mis en place par la direction et le

46 Document élaboré pour les besoins d'une réunion technique de la OLACEFS Commission of Accountability in Argentina, août 2008.

personnel, et s'il est conçu de manière à faire face aux risques et offrir une garantie raisonnable de réalisation de la mission de l'entité.

Les ISC devraient évaluer si les objectifs suivantsde contrôles internes des audités sont atteints :

- effectuer des opérations de manière organisée, éthique, efficace et efficiente ;
- remplir les obligations d'ordre comptable ;
- être en conformité avec les lois et règlements enigueurv ;
- préserver les ressources de la perte, d'un usage inapproprié, et de la dégradation.

Une faible implication des superviseurs dans l'identification et la correction des problèmes ainsi que la prévention de leur réapparition future devrait êtreconsidérée par les ISC comme un indicateur de délit potentiel.

» 4.4.5 FAIBLESSE DU SYSTÈME COMPTABLE

Le mandat d'audit découlant de la législation, de al réglementation, des directives ministérielles, des exigences liées à la politique gouvernementale ou de résolutions émanant du pouvoir législatif peut donner lieu à des objectifs supplémentaires. Ces derniers peuvent correspondre à des tâches liées à l'audit ou à la communication d'informations, par e xemple signaler si les auditeurs du secteur public ont constaté des cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, y compris en matière de budget, de responsabilité et/ou de communication de l'information relative à l'efficacité du contrôle interne. Toutefois, même s'il n'existe pas d'objectifs supplémentaires, le grand public s'attend à ce que les auditeurs du secteur public signalent les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires détectés à l'occasion de l'audit ous'expriment sur l'efficacité du contrôle interne. L es auditeurs du secteur public doivent prendre en considération ces responsabilités supplémentaires et sle risques de fraude y afférents lors de la planification et de la réalisation de l'audit.[47]

47 ISSAI 2240: Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers, INTOSAI.

Un renforcement du système comptable de l'audité envisant activement à garantir une intégrité continue, la transparence et la responsabilité au sein d'une entité, mais également au sein d'un gouvernement, contribueront à créer un environnement qui n'incitera pas à la fraude et la corruption. Un système comptable performant impose une responsabilité en matière de préparation et de communication d'information complète et fiable dans un délai opportun, limitant ainsi les opportunités d'irrégularités, y compris la fraude et la corruption.

Les ISC devraient analyser le fonctionnement du système comptable (ainsi que du système de gestion de l'argent liquide) et concentrer leur attention notamment sur les méthodes d'évaluation des stocks et des réserves, les créances et les dettes, les méthodesd'amortissement des actifs immobilisés, et la gestion des capitaux et des flux financiers.

A cet égard, les ISC devraient être attentives à laréalisation des obligations de rapport par les entités auditées. Les ISC devraient également vérifier laustessej des rapports financiers, vérifier les livres de comptes des entités auditées et éliminer les cas demanipulation de résultats financiers et d'élémentsde « comptabilité créative ». Lorsque nécessaire, des experts externes devraient faire une analyse approfondie.

L'une des sources d'information les plus importante s sur les activités d'une entité sont ses rapports financiers. Grâce à la procédure d'examen minutieux et d'approbation, les comptes financiers sont une source d'informations fiable pour les décideurs, le public et les divers organes de l'État. Compte ten u de la chronologie, les rapports financiers sont secondaires par rapport aux entrées dans l'unité de comptabilité. Ils contiennent par ailleurs des données agrégées sur l'état des actifs, des finances,t epar conséquent des activités réalisées par l'unité.

Les comptes financiers sont une source essentielle d'information pour les investisseurs et les décideurs, tant dans le secteur privé que public. Ils contiennent en effet les données nécessaires à la prise de décisions rationnelles. La fraude constitue une tromperie intentionnelle des clients et des utilisateurs de comptes financiers en présentant des informations matérielles et financières qui différent de la réalité.

L'objet d'un audit des états financiers est de déterminer s'ils sont cohérents avec les politiques comptables appliquées, et présentés de manière claire et juste dans les résultats financiers et les actifs d'une entité. Les auditeurs devraient en particulie

déterminer si les rapports financiers :

- ont été préparés sur la base de comptes correctemenenregistrés ;
- ont été élaborés conformément aux clauses juridiques spécifiques ;
- présentent les informations liées à l'évaluation d'une entité de manière claire et juste.

Les auditeurs devraient examiner et déterminer si 'entitél a utilisé des méthodes ou techniques illicites ou de diverses méthodes de comptabilité créative dansla préparation des rapports financiers .Les auditeurs doivent vérifier que les opérations ont été enregistrées et les rapports financiers élaborés conformément aux normes d'audit applicables à l'audité. Le rôle principal de l'audit financier est défini en tant que vérification à l'aide des normes et d'autres critères considérés comme des exceptions.

Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers à usage particulier ont été élaborés, dansoust leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (c'est-à- dire le champ d'application des Standards Internationaux d'Audit ISA). Le mandat d'audit ou les obligations des entités du secteur public découlant de la législation, de la réglementation, des directives ministérielles, des exigences liées à la politiquegouvernementale ou de résolutions émanant du pouvoir législatif peut donner lieu à des objectifs supplémentaires. Ces derniers peuvent correspondre à des tâches liées à l'audit ou à la communication d'info rmations, par exemple signaler si l'auditeur a constaté des cas de non-conformité aux textes législatifs etréglementaires, y compris en matière de budget, de responsabilité et/ou de communication de l'information relative à l'efficacité du contrôle interne.[48]

Les points suivants devraient être examinés dans une unité, entre autres :

- l'identification des coûts et dépenses des unités ua cours de périodes respectives considérées,
- la gestion des achats et l'identification de l'amélioration de l'état des immobilisations (y compris la rénovation et les réparations

48 Information Détaillée sur le rôle des ISC lors d'un audit d'états financiers est inclus dans l´ISSAI 2240, ISSAI 2800, ISSAI 2805, et ISSAI 2810.

d'immobilisations),

- la création des provisions sur stocks et les créances,
- les règles de détermination et de calcul de la dépréciation des immobilisations,
- création de provisions sur bilan comptable,
- identification comptable des achats de leasing, et
- comptabilisation des pertes.

Dans le cas de gains provenant de ventes, les procédures de sélection des acheteurs doivent tenir particulièrement compte de:

- la manière dont les registres des ventes sont maintenus, en particulier en ce qui concerne les facturations accélérées,
- le report de vente de biens en application de la méthode de l' « arrondissement » de taxe (y compris les extorsions de taxe sur les biens et services dans le système de marché),
- la comptabilisation de ventes « fictives »,
- les conflits d'intérêt possibles, et
- la correction de stocks injustifiés.

Ces actions permettront, ou au moins contribueront à déterminer s'il y a corruption dans ce domaine, et s'il existe une suspicion de blanchiment d'argent.

Les exemples de déficiences dans la conception descontrôles incluent :

- une conception inadéquate du contrôle interne sur la préparation des rapports financiers en cours d'audit,
- une conception inappropriée du contrôle interne portant sur un compte ou un processus donné,
- une documentation inadéquate des composants du contrôle interne,
- une séparation des tâches inexistante ou inadéquatedans le cadre d'un compte ou d'un processus important,
- des contrôles inadéquats ou inexistants de la préservation des actifs,

- une conception inadéquate des technologies de l'information (contrôles généraux et des applications empêchant le système d'information defournir des informations complètes et justes cohérentes avec les objectifs des rapports financiers et les besoins actuels),
- échec du rapprochement des comptes importants,
- contournements des contrôles par la direction,
- déformation des informations fournies à l'auditeur par le personnel d'un client (indicateur de fraude potentiel).

Partialité indue ou manque d'objectivité des responsables des décisions en matière comptable, par ex. sous-estimation importante de dépenses ou surestimation d'indemnités.

» 4.4.6 NON-APPLICATION DU PRINCIPE DE DOCUMENTATION ET D'ÉTABLISSEMENT DE RAPPORTS

Un dossier est réputé incomplet lorsque des décisions sont basées sur des demandes incomplètes et mal renseignées déposées par les individus concernés.esLexigences liées à la documentation et aux rapports peuvent être considérées comme une bureaucratie excessive, ils constituent cependant souvent la meilleure garantie de transparence des procédures administratives ou des transactions impliquant des biens publics. Il est nécessaire d'établir des conditions en matière de documentation et de rapports pour toutes les activités impliquant des biens publics. A cet égard, les ISC devraient être attentives à la réalisation des obligations de rapport par les entités auditées.

» 4.4.7 RECOURS EXCESSIF À DES SOUS-TRAITANTS ET INTERMÉDIAIRES

Un recours excessif à des sous-traitants et intermédiaires a lieu lorsqu'une institution publique engage des consultants externes et des bureaux d'experts pour réaliser les obligations essentielles de l'institution à un coût supérieur à celui de l'institution elle-même, ce qui peut donner lieu à l'obtention de bénéfices privés.

Les ISC devraient évaluer s'il y a une dépendance xcessive de l'administration publique envers des sociétés extérieures, si les sociétés externes réalisent des tâches que l'entité pourrait effectuer en interne, et si un tel système ne produit pas une influence excessive sur la gestion de l'entité.

Les ISC devraient se focaliser sur la nécessité d'avoir des principes directeurs pour contracter des consultants externes et d'autres consultants, baséssur la transparence, la proportionnalité et des priorités définies.

» 4.4.8 AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE PAR LES FONCTIONNAIRES PARTICULIERS

Les ISC devraient améliorer la bonne gouvernance par le biais des individus au sein des institutions publiques. Leur comportement et leurs actions sont perçus par le personnel à tous les niveaux et peuve nt contribuer à une réalisation efficace, effective, et éthique de leurs objectifs. La direction assuréepar les chefs des organisations publiques et par d'autres fonctionnaires supérieurs joue un rôle essentiel pour déterminer l'efficacité d'une organisation publiqueen encourageant les comportements qui favorisent la bonne gouvernance dans toute l'organisation.

Chaque fonctionnaire public doit comprendre la législation et les normes de performance liées à l'exercice de ses fonctions. Chaque fonctionnaire public doit comprendre de quelle manière il/elle contribue personnellement à la promotion de la bonn e gouvernance et, finalement, à la réalisation des objectifs institutionnels.

Les organisations devraient impliquer leur personnel dans le développement, l'évaluation, le suivi etla remise des documents clé suivants, ainsi que leur mise en application effective :

- un énoncé clair des valeurs, des pratiques, et descomportements attendus par les employés de l'organisation,
- un énoncé clair de la politique de gestion des ressources humaines de l'organisation, incluant les droits et obligations des superviseurs et supervisés,
- une information concise, à jour et cohérente sur les dispositifs de gouvernance de l'organisation incluant le cadre législatif et politique

applicable, les conseils et comités de direction, leurs chartes, les participations et relations avec les autres organes de direction, les dispositions en matière d'audit et de contrôle des fraudes, et la p rotection des lanceurs d'alerte,

- une définition claire des objectifs corporatifs de l'organisation, des indicateurs de performance clé et des business plans, et
- l'approche de l'organisation en matière de gestion des risques, y compris la méthodologie, l'étendue et les paramètres de révision.

Les dirigeants des organisations publiques devraient fournir :

- une définition claire des obligations personnelles,les objectifs de performance et les délégations liés aux stratégies d'entreprise et aux business plans,
- des informations régulières concernant les délibérations et les décisions des conseil(s) ou comité(s) gouvernant l'institution,
- des rapports financiers réguliers sur la performance de l'organisation par rapport à ses indicateurs et/ou objectifs clé, avec une analyse permettant à l'organisation d'apprendre sur la base de son expérience,
- un encouragement destiné à tous les niveaux à contr ibuer à la bonne gouvernance, y compris par un encadrement exemplaire de la part de la direction, et
- un système de notation des performances pour les agences gouvernementales corrélé avec la réalisation des objectifs de leurs mandats respectifs.

Les ISC devraient passer en revue et évaluer l'étendue de la réalisation d'une politique de bonne gouvernance d'une organisation et évaluer son efficacité dans l'encouragement des comportements visant à renforcer la bonne gouvernance au sein de l'organisation.

» 4.4.9 AUTRES EFFORTS CIBLANT SPÉCIFIQUEMENT LA LUTTE CONTRE LA CORRUPTION PAR L'AMÉLIORATION DE LA BONNE GOUVERNANCE DES BIENS PUBLICS

Chaque organisation publique se doit de développer un programme d'activités systémiques destinées à éliminer ou, du moins réduire sérieusement le risque de corruption et de blanchiment d'argent. Les thèmes de la lutte contre la corruption et autres types de malversations par le renforcement de l'intégrité, la transparence, la responsabilité et d'autres principes de bonne gouvernance des biens publics, devraient être l'objet de discussions internes et de formations.

Un faible engagement en matière de conception, de mise en œuvre, et de supervision des efforts de fonctionnement correct, de maintenance et de documentation de ces efforts ajustés aux besoins de l'organisation, doivent être considérés par les ISCcomme un indicateur potentiel de malversations.

Les ISC doivent évaluer l'efficacité de l'application des sanctions pour des agents publics impliqués dans des malversations et coopérer étroitement avecd'autres institutions publiques appropriées en matière d'amélioration de la bonne gouvernance. L'efficacité de la lutte d'une ISC contre divers types de malversations dépendant de l'activité d'autres parties prenantes, les ISC devraient coopérer étroitement avec ces institutions. Un composant essentiel d'une telle coopération est une compréhensio mutuelle des objectifs et méthodes de fonctionnemen entre organisations coopérantes. En cas de besoin, une ISC doit parvenir à un accord avec des institut ions publiques (ex. des forces de l'ordre) facilitant la poursuite d'une stratégie effective et efficace de consolidation des principes de bonne gouvernance[49].

49 Z. Dobrowolski, *Promoting Security and Stability*, op.cit.; Z. Dobrowolski, *The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing*, op.cit.

5

PROMOTION DE LA BONNE GOUVERNANCE PAR LA GESTION DES RISQUES

L'essentiel du concept de bonne gouvernance consiste en la capacité des organes gouvernants à mettre en œuvre les objectifs du public.

C'est pourquoi les organes de gouvernance devraient :

1) agir dans l'intérêt de la société entière, et nonansd l'intérêt des hommes politiques au pouvoir,

2) garantir des effets à long terme de l'application d e leur politique,

3) éviter une règlementation excessive,

4) créer une structure appropriée d'incitations des opérateurs de marché, et

5) résister aux lobbies et aux pressions d' autres groupes d'intérêts.

Une bonne gouvernance signifie le recours à des sol utions institutionnelles réduisant les irrégularités dans le fonctionnement du marché (défaillance du marché) et d'autre part, à diminuer les insuffisances de l'état (défaillances du gouvernement).

Les organisations publiques sont confrontées à une vaste gamme de risques stratégiques, opérationnels et financiers, de facteurs internes comme externes, susceptibles de les freiner la réalisation de leurs objectifs. La gestion des risques est une approche systématique et planifiée à l'identification, l'évaluation, et la réponse aux risques et offre une garantie d'efficacité des réponses.

Les risques apparaissent dans l'incertitude face à l'avenir. L'exposition aux risques peut naître de l a possibilité de pertes ou de gains économiques, financiers, ou sociaux, de dommages ou blessures physiques, ou de délais. Elle peut aussi être causée par des changements dans les relations entre des parties impliquées dans la fourniture, la propriété, le fonctionnement ou la maintenance de biens à de s visées publiques ou privées.

Les processus de gestion du risque sont destinés à aider les planificateurs et les directeurs à identi fier les risques importants et élaborer des mesures pour lescontrer, ainsi que leurs conséquences. Ceci mène à des décisions plus effectives et efficaces, une plus grande certitude quant aux résultats et une exposition aux risques réduite.

Les ISC devraient promouvoir et réviser la mise en œuvre de la gestion des risques dans les entités auditées. Les ISC devraient en particulier vérifiersi les entités ont une vue prospective lors de l'identification des risques potentiels pouvant influencer les activités de l'unité, et si les entités cherchent à maintenir l'impact de ces risques à des niveaux acceptables afin d'assurer la réalisationde leurs objectifs. La gestion des risques aide la direction dans la prise de décisions adaptées dans un environnement incertain en comprenant et évaluant al nature et l'impact des risques, ainsi qu'établissant les priorités, dans le contexte des objectifs de l'organisation. Elle garantit aussi une action de la part du management pour réduire les conséquences négativespotentielles. La gestion du risque prend en compte les impacts futurs ou les facteurs indésirables et anticipe les menaces potentielles d'atteinte aux biens physiques et humains dans la réalisation des objectifs de l'organisation. Un résultat de la gestion du risque est l'évaluation de l'efficacité des mesuresde contrôle mises en place et l'adéquation de la conception de ces contrôles à leur coût.

Un système de gestion des risques devrait prendre en compte l'ensemble des activités et responsabilité de l'organisation, et vérifier de manière continueque les diverses bonnes pratiques de gestion sont en place, y compris que:

- les stratégies et politiques sont appliquées dansoutes les parties de l'organisation concernées,
- les stratégies et politiques ont été bien conçues tesont régulièrement révisées,

- des services de qualité sont rendus de manière efficace et effective,
- la performance est régulièrement et rigoureusementsuivie et des mesures efficaces sont instaurées pour remédier à de faibles niveaux de performance,
- les lois et règlements sont appliqués,
- les informations utilisées par l'organisation sont justes, à jour, complètes, pertinentes, et fiables,
- les rapports financiers et les autres informations publiées par l'organisation sont justes et fiables,
- les ressources humaines et financières sont géréesde manière efficace et effective, et sont préservées.

Le ratio coût-bénéfice des contrôles permettant deremédier aux risques identifiés est une préoccupation inhérente à la gestion du risque.

La planification de la gestion des risques est effectuée au stade de la planification du projet et tend avant tout à établir une stratégie cohérente et une méthod logie d'action contre des menaces émergentes.

Au cours du processus de gestion du risque, la direction devrait se focaliser sur les éléments suivant :

- identification du risque, sur la base du savoir et de l'expérience acquis et les résultats d'analyses d'experts,
- analyse de l'impact des risques potentiels sur la réalisation des objectifs des projets,
- analyse qualitative et/ou quantitative des risques, afin de déterminer la probabilité d'occurrence de risques et leur effet potentiel,
- planification d'une réponse aux risques identifiéset mise en place d'actions appropriées, et
- suivi et contrôle des risques.

Un système de gestion du risque assiste aussi le rapport annuel sur les contrôles internes que nombre d'organisations doivent produire. Des réponses appropriées

aux risques incluent la mise en place de contrôles internes, l'assurance contre les risques, l'arrêt d'une activité porteuse de risques, la modification de l'activité porteuse de risques, le partage des risques, et dans certaines circonstances, l'acceptation du risque.

Pour plus d'informations sur le rôle des ISC dans l 'évaluation des risques, veuillez consulter l'INTOSAI GOV 9110 "Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes: Expériences des ISC dans la mise en oeuvre et l'évaluation de contrôles internes."

ANNEXE: RÉFÉRENCES

Les présentes lignes directrices sont le résultat ‘und effort conjoint des membres du WGFACML, et elles ont été élaborées en tenant compte des conventionsinternationales, des lois, règlements et bonnes pratiques ci-dessous, sans tentative de duplication des codes et directives existantes et applicables à certains types particuliers d’organisations :

» Convention des Nations Unies contre la corruption, Nations Unies, New York 2004:

- Guide législatif pour l’application de la Conventio des Nations Unies contre la corruption.
- Guide technique à la Convention des Nations Unies c ontre la corruption.
- Guide de ressources sur le renforcement de l’intégrité et des capacités de la justice.
- Mécanisme d’examen de l’application de la Conventio des Nations Unies contre la corruption – documents essentiels.

» Le Cadre de prises de position professionnelles d’audit de l’INTOSAI (IFPP), incluant :

- INTOSAI-P 1 La Déclaration de Lima.
- INTOSAI-P 10 La Déclaration de Mexique sur l’indépendance des Institutions supérieures de contrôle.
- INTOSAI-P 12 concernant la Valeur et les Bonne pratiques des ISC.
- INTOSAI-P 20 concernant les Principes de transparence et de responsabilité.
- INTOSAI 130 concernant le Code de déontologie
- INTOSAI 2240: Les obligations de l’auditeur en matière de fraude lors d’un audit d’états financiers
- ISSAI 2250 : Prise en considération des textes législatifs et règlementaires dans un audit.
- ISSAI 2265 : Communication des déficiences dans le contrôle interne aux

personnes responsables de la gouvernance

- ISSAI 2610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes.
- GUID 9040 : Bonnes pratiques liées à la transparence des ISC.

» Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) élaborées par l'IFAC Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB), et en particulier :

- IPSAS 1: Présentation des états financiers.
- IPSAS 2: Tableau des flux de trésorerie
- IPSAS 3 : Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.
- IPSAS 24: Présentation de l'information budgétairedans les états financiers.

» Directives IIA en matière de fraude.

» Manuel d'auto-évaluation sur l'intégrité pour lesnstitutionsI supérieures de contrôle, Cour d'audit des Pays-Bas, 2011.

» Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales.

» Internal Control – Integrated Framework ,, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Mai 2013

» Gouvernance européenne. Livre blanc, Commission des Communautés européennes, Bruxelles 2001.

» Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering agreed outcomes through an efficient and optimal asset base, Australian National Audit Office, septembre 2010.

» Listes de vérification à utiliser dans le cadre des audits financiers et de conformité relatifs à la passation de marchés publics, Comité de contact desInstitutions supérieures de contrôle de l'Union européenne.

» Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

» Quarante Recommandations du GAFI, Groupe d'action financière (GAFI), 2003.

» The Good Governance Standard for Public Services, The Independent Commission on Good Governance in Public Services, Office for Public Management Ltd., The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, London, UK 2004.

» Conclusions de l'atelier du Groupe de Visegrad « The role of the auditor in detecting and preventing fraud and corruption », Ljubljana, Slovénie 2011.

» Meilleures pratiques de l'ISC polonaise [50].

» Déclaration OLACEFS en matière de responsabilité présentée à la XIXe Assemblée générale de l'OLACEFS à Asunción, Paraguay, octobre 2009.

» Institute of Internal Auditors: *" The three lines of defence in effective risk management and control"* janvier 2013

» Boyte H.C., *Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics,* Public Administration Review No 5, American Society for Public Administration 2005.

» Dobrowolski Z., *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing,* 20è Forum économique et environnemental de l'OSCE, Organisation pour la sécurité et la coopération en Europe, Prague 2012.

» Kożuch B., Dobrowolski Z. (éd.), *Creating Public Trust. An Organizational Perspective*, Peter Lang GmbH, Frankfurt Am Main 2014.

50 Résultats des audits de l'ISC polonaise : rapports post-audit envoyés aux autorités, conclusions desrésultats d'audit soumis au Parlement et autres organes d'état autorisés, rapports annuels sur l'activité de l'ISC polonaise, et études intersectorielles sur le risque de corruption dans la lumière des audits de l'ISC polonaise, présentés au Parlement et àl'opinion publique.