

GUID 4900

Lignes directrices sur les dispositions législatives et réglementaires et les critères à prendre en considération pour l'examen des aspects de régularité et de bonne administration lors des audits de conformité

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



INTOSAI

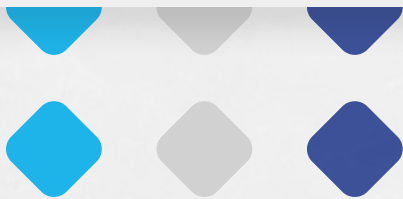


TABLE DES MATIÈRES

1. INTRODUCTION	4
2. OBJECTIF	5
3. DEFINITIONS	6
4. CHAMP D'APPLICATION DES LIGNES DIRECTRICES	8
5. SOURCES DES CRITÈRES DANS L'AUDIT DE CONFORMITÉ	9
Les dispositions législatives et réglementaires comme sources des critères de régularité	10
Les dispositions législatives et réglementaires comme sources des critères de bonne administration	13
6. PROCESSUS DE DEFINITION DES CRITÈRES A PARTIR DES SOURCES (y compris les caractéristiques et les points de référence)	19
7. LA DIFFÉRENCE ENTRE LES CRITÈRES DE RÉGULARITÉ ET DE BONNE ADMINISTRATION	22
8. LA DIVULGATION DES SOURCES /CRITÈRES DANS LES RAPPORTS D'AUDIT	25

1

INTRODUCTION

- 1) Il convient de disposer de lignes directrices spécifiques pour l'identification des critères de régularité et/ou de bonne administration pour les audits de conformité. Les ISSAI précisent que l'audit de conformité peut porter sur la régularité (respect de critères formels tels que les lois, règlements et accords pertinents qui sont contraignants pour l'entité contrôlée) ou sur la bonne administration (respect des principes généraux de bonne gestion financière et opérationnelle, ainsi que le comportement des agents publics). Si la régularité est le principal objectif de l'audit de conformité, la bonne administration peut également être pertinente dans le contexte du secteur public, où il existe certaines attentes concernant la gestion financière, administrative et budgétaire et le comportement des responsables publics. En fonction du mandat de l'ISC, le champ couvert par l'audit peut donc inclure des aspects liés à la bonne administration.

2

OBJECTIF

- 2) L'objectif de ces lignes directrices est d'apporter un soutien aux auditeurs en vue d'identifier les critères appropriés de régularité et de bonne administration dans le cadre d'un audit de conformité. Les lignes directrices apportent davantage de précisions sur la différence et les relations entre les concepts de régularité et de bonne administration.

- 3) *Audit de conformité* - un des trois types d'audit du secteur public. Évaluation indépendante de la conformité d'un objet considéré avec les dispositions législatives et réglementaires applicables identifiés comme critères. Les audits de conformité sont réalisés en évaluant si les activités, les transactions et les informations financières sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux dispositions législatives et réglementaires qui régissent l'entité auditée¹. Les audits de conformité peuvent inclure des critères de régularité et/ou de bonne administration², en fonction du mandat de l'ISC et de sa compétence. Les critères identifient les éléments de preuve qui peuvent être utilisées par la suite pour fonder des décisions juridictionnelles ou des sanctions prises par les autorités compétentes.
- 4) *Dispositions législatives et réglementaires* - lois, règles, règlements, directives, traités et conventions internationaux, us et coutumes, termes convenus ou principes généraux régissant une saine gestion financière, administrative et budgétaire du secteur public et la conduite des responsables publics, codes de déontologie, etc. d'où découlent des "critères" de vérification de la conformité à utiliser lors d'un audit de conformité.
- 5) *Critères* – références comparatives utilisées pour évaluer un objet considéré. Chaque audit devrait comporter des critères adaptés aux circonstances qui lui sont propres. Les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux, et peuvent être établis par diverses dispositions législatives et réglementaires.

1 ISSAI 4000/2.

2 ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24.

- 6) *La régularité* fait référence au respect des dispositions législatives et réglementaires formalisées comme les dispositions législatives ou résolutions pertinents pris par le Parlement ou d'autres textes réglementaires, les instructions émises par les pouvoirs publics en application de compétences prévues par la loi, auxquels l'entité contrôlée est tenue de se conformer³. Des clauses contraignantes pour l'entité contrôlée, par exemple les accords et contrats, peuvent également être considérées comme faisant partie de la régularité.
- 7) *La bonne administration* se réfère au respect des principes et cadres généraux régissant une bonne gestion financière et administrative et le comportement des *responsables publics*⁴. Dans le contexte de l'audit du secteur public, cela comprend les normes de comportement habituellement acceptées dans la gestion du secteur public et la fourniture de services publics.⁵
- 8) *l'objet considéré* fait référence à l'information, à la condition ou à l'activité qui est mesurée ou évaluée par rapport à certains critères⁶.
- 9) *La bonne gestion financière, administrative et budgétaire* désigne les principes généralement reconnus qui régissent le comportement des *responsables publics* dans l'exécution des transactions financières (décisions et opérations). En outre, la gestion administrative fait référence aux principes qui régissent l'application des règles propres aux systèmes administratifs pour la fourniture de services publics.
- 10) *Le comportement des responsables publics* se réfère à une sagesse éthique, un comportement et une discipline, dans une société où les normes et la morale sont appliquées.

3 ISSAI 400/13, 32, 24

4 ISSAI 400/13.

5 Dictionnaire d'anglais Oxford (OED)

6 ISSAI 100/26.

4

CHAMP D'APPLICATION DES LIGNES DIRECTRICES

- 11) Le présent GUID fournit des lignes directrices complémentaires d'audit concernant relative aux audits de conformité de la norme ISSAI 4000 et ne contient aucune exigence supplémentaire relative à la réalisation de l'audit.
- 12) Le GUID s'adresse aux auditeurs qui ont besoin de lignes directrices sur les sources de critères dans l'audit de conformité et sur la manière d'identifier les critères découlant de ces sources. En fonction du mandat de l'ISC et des conditions et circonstances propres à la mission, il conviendra de déterminer s'il est pertinent de prendre en considération les critères de bonne administration lors de la réalisation d'un audit de conformité. Les auditeurs qui utilisent le présent GUID dans le cadre d'un audit de conformité ne comportant pas de critères de bonne administration, se doivent d'ignorer les lignes directrices fournies en la matière.

5

SOURCES DES CRITÈRES DANS L'AUDIT DE CONFORMITÉ

- 13) Les dispositions législatives et réglementaires sont les sources des critères et constituent un élément fondamental de l'audit de conformité. Leur structure et leur contenu fournissent les critères d'audit et établissent le cadre normatif pour la réalisation de l'audit. Les dispositions législatives et réglementaires peuvent être utilisées pour définir des critères de régularité et de bonne administration. En raison de la diversité des cadres juridiques, les ISC peuvent interpréter différemment les concepts de régularité et de bonne administration.
- 14) Des critères appropriés sont nécessaires pour garantir une mesure suffisamment cohérente d'un *objet considéré* en recourant au jugement professionnel. Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, toute constat ou conclusions d'audit sont susceptible d'une interprétation particulière et à un malentendu.
- 15) Les ISSAI exigent que chaque audit comporte des critères adaptés à la situation. Une fois que les critères disponibles ont été identifiés, l'auditeur doit déterminer si les critères sont appropriés. Afin de déterminer si les critères sont appropriés, l'auditeur devra examiner leur pertinence et leur compréhensibilité pour les utilisateurs présumés, ainsi que leur exhaustivité, leur fiabilité et leur objectivité. Les critères appropriés présentent les mêmes caractéristiques, qu'il s'agisse de critères de régularité ou de bonne administration : pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité, intelligibilité, utilité, comparabilité, acceptabilité et disponibilité.⁷

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES ET RÉGLEMENTAIRES COMME SOURCES DES CRITÈRES DE RÉGULARITÉ

- 16) La régularité porte sur le respect des dispositions législatives et réglementaires fixées par la loi, les règlements et accords, et les conventions.
- 17) En tant que sources des critères de régularité, les dispositions législatives et réglementaires peuvent inclure :
- les résolutions parlementaires adoptées en séance plénière, y compris politiques;
 - le droit international auquel le pays a adhéré ou qu'il a incorporé dans le droit national, comme le droit de la mer, le droit pénal international et le droit des réfugiés ou la loi d'un pays étranger affectant des organisations nationales comme la loi des Etats-Unis dénommée "*The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*";
 - les traités internationaux et supranationaux tels que les droits au partage du débit d'un fleuve ;
 - les lois et règlements et autres actes législatifs ;
 - les lois et résolutions constitutionnelles concernant le droit budgétaire , les lois de finances annuelles ;
 - les règlements ayant une portée financière en matière de gestion publique ;
 - les règlements régissant les systèmes administratifs et fonctionnels d'un État ou d'un pays ;
 - la jurisprudence des cours et tribunaux ;
 - les contrats/accords (ex : avec les fournisseurs) ;
 - les règles, procédures et processus internes établis par l'entité contrôlée (item applicable s'ils font ou non partie des règles formelles de compétence).

- 18) Les sources des critères de régularité peuvent être décrits de manière générale comme suit⁸ :

Législation primaire - Ces dispositions législatives et réglementaires peuvent comprendre la constitution du pays, les actes formels et les **lois et règlements** régissant un *objet considéré*, qui ensemble pourraient être classés comme cadre législatif primaire.

Législation dérivée - Les dispositions législatives et réglementaires peuvent également comprendre des dispositions codifiées, des ordres émis par les autorités gouvernementales disposant d'un pouvoir réglementaire ou par des organismes de régulation et par les décisions des juridictions faisant jurisprudence. Ils peuvent être classés ensemble dans la catégorie du droit dérivé régissant une activité ou une information qui fait l'objet d'un audit.

Dispositions contractuelles - Les sources normatives peuvent également être des traités, accords, contrats, etc. relatifs à l'objet de l'audit, qui sont de nature contractuelle et ont force exécutoire dans un pays. Par exemple, la gestion des accords d'externalisation serait vérifiée au regard des dispositions du contrat/ de l'accord.

- 19) Il existe une relation hiérarchique entre les différents types de norme. La constitution du pays est normalement la norme formelle la plus élevée dans la hiérarchie des normes, suivie par les lois, règlements, réglementations et autres actes législatifs. Les dispositions législatives et réglementaires qui se situent en bas de cette hiérarchie ou qui font partie du droit dérivé ne peuvent pas déroger⁹ aux dispositions législatives et réglementaires qui se situent plus haut dans la hiérarchie. Par exemple, si les lois régissant un régime de protection sociale dans un ressort prévoient des conditions d'éligibilité aux prestations sociales, les règles ou ordres ultérieurs émises en vertu de ces lois ne peuvent pas modifier ces conditions d'éligibilité. Lors d'un audit de conformité, le contrôleur doit s'assurer que les critères fixés par le droit dérivé sont conformes à l'exigence susmentionnée.

8 <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. La théorie pure du droit de Kelsen est basée sur une structure pyramidale de hiérarchie des normes qui en déterminent la validité à partir de la norme de base qu'il a appelée Grundnorm. Selon cette théorie, Kelsen considère la science juridique comme une pyramide de normes avec la Grundnorm (norme de base) au sommet. Les normes subordonnées sont contrôlées par des normes supérieures à celles-ci.

9 *ultra vires* - Définition de l'Oxford English Dictionary (OED) : au-delà des pouvoirs ou des dispositions légales.

- 20) En fonction du système juridique national, cette hiérarchie peut également inclure certaines règles juridiques générales ou certains principes juridiques, qui n'ont pas été codifiés dans un acte constitutionnel ou législatif écrit, ce qui veut dire que les sources du droit peuvent être écrites ou non écrites. Par exemple, une agence gouvernementale qui décide des prestations sociales peut être soumise à la règle générale selon laquelle toutes les personnes éligibles doivent être traitées de manière égale, même si cette règle n'est pas explicitement énoncée dans un acte juridique régissant le régime (principe juridique d'égalité).
- 21) La plupart des dispositions législatives et réglementaires sont issues des principes fondamentaux et des décisions du législateur national, mais elles peuvent être adoptées à un niveau inférieur de la structure administrative du secteur public, par exemple sous la forme de textes réglementaires, etc¹⁰. Dans le même temps, **la réglementation** adoptée à un niveau inférieur doit pouvoir être rattachée à **la réglementation** émise par le législateur national. En outre, les dispositions contractuelles doivent être conformes aux dispositions de **la réglementation** applicable.
- 22) Les codes établis et les termes convenus peuvent également être considérés comme des dispositions législatives et réglementaires - sources de critères de régularité. Cela inclut les traités internationaux, tels que :
- Les traités établissant des organisations internationales ou supranationales lorsqu'ils sont ratifiés par un pays ;
 - Les traités à contenu fiscal ou budgétaire contraignant lorsqu'ils sont ratifiés par un pays;
 - Les décisions juridiques rendues par les organes compétents des organisations internationales ou supranationales ayant un effet contraignant dans l'ordre juridique de chaque État membre, par exemple les accords/traités internationaux sur les sujets du changement climatique et du développement durable lorsqu'ils sont ratifiés par un pays ;
 - D'autres accords et contrats relatifs à l'objet du contrôle, de nature contractuelle et ayant force exécutoire dans un pays.

- 23) La plupart des pays a élaboré des politiques pour certains secteurs de l'économie nationale. Ces politiques peuvent être approuvées/sanctionnées par le parlement/gouvernement. Dans ce contexte, les politiques sont des « meta-normes » (normes qui régissent d'autres normes). Les politiques doivent se rapporter à tous les instruments juridiques qui régissent le secteur en question, et le cadre juridique doit être conforme aux politiques. Les politiques peuvent donc être directement pertinentes en tant que critères lorsque les ISC évaluent ou vérifient la conformité de la mise en œuvre du contenu et des intentions des politiques.
- 24) Lorsqu'il dégage des critères de régularité des dispositions législatives et réglementaires et les décrit, il est conseillé à l'auditeur d'utiliser les articles, paragraphes, sections, chapitres, etc. des textes législatifs et réglementaires, qui sont pertinents pour l'objet de l'audit.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES ET RÉGLEMENTAIRES COMME SOURCES DES CRITÈRES DE BONNE ADMINISTRATION

- 25) Alors que la régularité concerne le respect des normes découlant de **la réglementation**, etc., la bonne administration concerne plutôt les attentes des utilisateurs présumés et les normes de conduite, de comportement et de gouvernance d'entreprise et/ou publique. Selon le ressort, elle peut inclure des valeurs et des principes généralement reconnus tels que l'équité et l'intégrité, le fait d'éviter de tirer un profit personnel des affaires publiques, l'impartialité dans la nomination du personnel, le fait d'éviter le népotisme en n'octroyant pas d'avantage à la famille et aux amis, l'égal accès à l'attribution des contrats, l'impartialité envers les soumissionnaires présumés placés dans la même situation et les limites fixées pour éviter le gaspillage et l'extravagance (par exemple en ce qui concerne la classe de voyage). Dans de nombreux ressorts, certains de ces exemples ont été codifiés en règles ou lois formelles (c'est-à-dire mise en concurrence ouverte et prévention du népotisme) et seraient donc considérés comme des critères de régularité.
- 26) Les normes relatives aux critères de bonne administration sont normalement de portée générale. Par conséquent, les critères peuvent être plus difficiles à

identifier au regard des critères qui émanent des normes régissant les critères de régularité.

- 27) Les critères appropriés, qu'ils soient de régularité ou de bonne administration, présentent les mêmes caractéristiques : pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité, intelligibilité, utilité, comparabilité, acceptabilité et disponibilité¹¹. Dans le cas de la régularité, il peut souvent être relativement facile d'établir que les critères présentent ces caractéristiques, car les critères découlent d'actes juridiques ou d'autres sources de droit. Il peut être nécessaire d'examiner plus attentivement les critères de bonne administration lorsque l'auditeur les examine. Il est donc important que l'auditeur examine dans quelle mesure les critères utilisés pour formuler une conclusion présentent à un degré suffisant ces caractéristiques. La formulation de conclusions d'audit basées sur des critères de bonne administration peut être moins objective que celle basée sur des critères de régularité. Par conséquent, la probabilité d'avoir à s'appuyer sur le jugement professionnel de l'auditeur est également susceptible d'être plus élevée dans le cas des critères de bonne administration que dans le cas des critères de régularité.
- 28) En fonction du contexte national, les dispositions législatives et réglementaires (sources) pour les critères de bonne administration peuvent découler de :
- Principes généraux applicables aux responsables publics qui engagent des dépenses de biens et services publics ;
 - Principes et pratiques de protection des fonds publics contre la perte ou le gaspillage ;
 - Codes de déontologie/gouvernance établissant les grands principes qui guident la conduite des responsables publics ;
 - des principes déontologiques (y compris les exigences en matière de divulgation des conflits d'intérêts) ;
 - Les bonnes pratiques nationales ou internationales.
- 29) En outre, les critères de bonne administration peuvent se rapporter à un comportement normatif conventionnellement accepté dans la gestion financière, administrative et budgétaire du secteur public et dans la conduite

11 ISSAI 4000/118

des responsables publics. Les normes écrites relatives à ce comportement acceptable peuvent varier d'un ressort à l'autre en fonction des normes sociales, des pratiques commerciales, etc. Il n'existe pas de critères de bonne administration universellement acceptés et l'auditeur doit donc tenir dûment compte des normes écrites en vigueur dans le ressort dans lequel l'audit est effectué. Ces normes peuvent être incluses dans des documents traitant des attentes générales en matière de comportement des agents publics dans la gestion financière, administrative et budgétaire du secteur public et la prestation de services publics. Ainsi, l'ISC fera preuve de transparence dans sa communication sur les critères de bonne administration qu'elle a identifiés comme pertinents et utilisés comme normes dans l'audit par une justification adéquate et opportune des décisions professionnelles de l'auditeur.

- 30) Un exemple où l'auditeur vérifie l'éligibilité des dépenses et où les termes du contrat définissant l'éligibilité ne sont pas très précis : un contrat de partage de la production oblige le contractant à déclarer tous les coûts (coûts des actifs immobilisés et coûts d'exploitation) au gouvernement. Ces dépenses devaient être remboursées grâce à un mécanisme de récupération des coûts. Les auditeurs ont constaté que certaines des dépenses n'étaient pas directement liées aux activités d'extraction, de traitement, de transport, de commercialisation et de vente du pétrole. Le contractant a demandé le remboursement de certaines dépenses de loisirs, telles que l'adhésion à un club sportif, la célébration de fêtes religieuses et nationales ou des dons à des activités communautaires. Une telle situation s'est produite parce que le gouvernement n'a pas précisé les catégories de coûts éligibles et/ou les limites de coûts dans le contrat, en particulier pour les coûts non liés à l'exploitation pétrolière. Bien que les catégories de coûts éligibles n'aient pas suffisamment été précisées, le gouvernement et le contractant ont dû se référer à des principes de bonne administration.
- 31) Un autre exemple de critères de bonne administration tirés d'un code de déontologie des responsables publics est que les responsables publics se refusent des transactions les mettant en situation de conflit d'intérêts ou de relations étroites. Le terme "conflit d'intérêts" peut avoir une définition légale dans certains ressorts en fonction de la nature de la relation ou du degré de parenté entre l'agent public et la partie contractante. Dans certains ressorts, les critères permettant de juger de la nature de la relation qui constitue un

conflit d'intérêts peuvent ne pas exister. Lorsque de tels critères spécifiques n'existent pas, l'auditeur devra s'appuyer sur son jugement professionnel pour déterminer si une relation particulière constitue un conflit d'intérêts et donc une violation des critères de bonne administration. Par exemple, dans la plupart des ressorts, le critère de conflit d'intérêts est susceptible de s'appliquer à une transaction publique avec le conjoint de l'agent public, à moins qu'il ne soit spécifiquement autorisé par la réglementation ou qu'il s'agisse d'une transaction respectant le principe de « pleine concurrence »¹². L'auditeur peut adopter ce principe général pour conclure ou non à l'existence d'un conflit d'intérêts.

- 32) La bonne administration est liée à l'obligation fiduciaire de ceux à qui a été confié un mandat de gestion publique. Cela comprend le devoir d'agir de bonne foi et avec le plus haut niveau de soin, d'honnêteté et de loyauté. Elle représente une obligation juridique pour une partie d'agir dans le meilleur intérêt d'une autre. Les obligations fiduciaires des agents publics sont généralement décrites dans la législation, les instructions parlementaires ou un code déontologique. Par conséquent, la bonne administration concerne généralement les attentes de l'utilisateur présumés découlant des codes de déontologie, du comportement et de la gouvernance d'entreprise.
- 33) Selon le ressort, il peut s'agir de valeurs et de normes habituellement acceptées, telles que l'impartialité et l'intégrité, et l'exercice de la prudence. Les critères relatifs à la bonne administration peuvent également concerner les attentes en matière de comportement, par exemple ce qui peut être tenu pour acceptable en matière de classe de voyage ou de niveau de prestation hôtelière et de frais de représentation à la charge de l'État si ces limites ne sont pas explicitement énoncées par la réglementation.
- 34) Dans certains cas, les principes et cadres généraux régissant la bonne gestion financière et administrative peuvent ne pas être entièrement codifiés ou être implicites ou fondés sur des principes généraux du droit. Dans de tels cas, les ISC peuvent examiner s'il existe une faiblesse et, dans l'affirmative, identifier

12 Ce principe d'évaluation est couramment appliqué aux transactions financières et commerciales entre des entreprises liées. Il énonce que ces transactions doivent être évaluées comme si elles s'appliquaient à des entreprises qui ne seraient pas liées, chacune poursuivant au mieux ses intérêts. (OCDE 2006 Rapport annuel sur les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales : conduire des affaires dans les zones où la gouvernance est faible)

la partie responsable de cette faiblesse.

- 35) Si les critères de régularité sont juridiquement contraignants pour les entités contrôlées, les sources des critères de bonne administration sont des normes habituellement acceptées de nature morale et éthique, et sont étroitement liées aux valeurs et conventions sociales d'une société qui bénéficie d'un large soutien de la part des citoyens.
- 36) La bonne administration est un concept dont le sens est étendu, pouvant faire l'objet de diverses interprétations et influencé par de multiples facteurs, y compris les différences culturelles. En ce qui concerne la bonne administration, les intentions du législateur ont un sens plus large - ses attentes sur la manière dont les affaires publiques devraient ou ne devraient pas être conduites ; ses attentes sur la manière dont les responsables publics devraient ou ne devraient pas se comporter lorsqu'ils gèrent des fonds publics.
- 37) Les meilleures pratiques ou la bonne conduite peuvent changer au fil du temps en raison de nouvelles connaissances, mais l'obligation des agents publics de suivre les meilleures pratiques ne change pas. Un exemple peut être donné avec les questions environnementales, où la meilleure pratique change au fil du temps en raison d'une meilleure connaissance de l'environnement et de nouvelles solutions technologiques.
- 38) Les dispositions législatives et réglementaires et les critères relatifs à la bonne administration sont également plus sensibles au contexte que ceux relatifs à la régularité. Cet aspect doit être pris en considération lors de l'évaluation des éléments probants et de la communication des aspects relatifs à la bonne administration dans le cadre de l'audit de conformité.
- 39) Lors de la fixation des critères de bonne administration, les ISC peuvent envisager d'appliquer certains canons de la bonne administration dans les dépenses publiques et avoir à l'esprit si la direction a fait preuve de bon sens, par exemple :
- Les dépenses ne doivent pas, *prima facie*¹³, être supérieures à ce que les circonstances commandent ;

13 Signifie « à première vue » c'est-à-dire fondé sur ce qui semble être véridique dès le premier coup d'œil ou la première évocation. Le Dictionnaire Cambridge.

- Tout agent public devrait exercer la même vigilance à l'égard des dépenses engagées sur fonds publics qu'une personne ordinaire, dans le même contexte, exercerait à l'égard de ses propres dépenses ;
- Aucun responsable ne devrait exercer le pouvoir d'autoriser la dépense, qui lui profiterait directement ou indirectement ;
- Respect des principes de "pleine concurrence" dans les transactions avec des parties liées¹⁴;
- Primauté donnée à l'intérêt de la majorité sur celui d'un individu ;
- Impartialité, intégrité, le fait d'éviter de tirer un profit personnel des affaires publiques, comme l'impartialité dans la nomination du personnel sur la seule considération du mérite ;
- La sauvegarde des ressources appartenant à la population du pays (ressources naturelles) ;
- Parfois, la réglementation procède à une distinction explicite entre les acquisitions/utilisation des stocks en temps normal et en cas de circonstances exceptionnelles, par exemple procédures d'emploi et de contrôle des munitions par les forces armées en temps de paix et en cas d'opérations militaires.

S'il n'existe pas de procédures prescrites pour engager des dépenses publiques dans certaines circonstances particulières, par exemple lors d'une urgence comme une inondation, les critères de bonne administration à suivre pourraient être de savoir si le responsable public a fait preuve du même niveau de prudence qu'une personne ordinaire en engageant de telles dépenses. Une personne ordinaire est susceptible de s'écarter des procédures légales telles que les appels d'offres pour les marchés publics, etc. afin de sauver des vies ou des biens dans une situation d'urgence. L'auditeur doit donc utiliser son jugement professionnel, basé sur le comportement attendu d'un d'une personne ordinaire, pour arriver à une conclusion d'audit sur les dérogations aux procédures d'approvisionnement en matériel de secours, qui devaient être suivies, étaient justifiées par la situation d'urgence.

¹⁴ <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle> . Le **principe de pleine concurrence** est la condition ou le fait que les parties à une transaction sont indépendantes et sur un pied d'égalité. Il est utilisé en particulier dans le droit des contrats, afin d'établir un accord équitable qui résiste à un examen juridique, même si les parties ont des intérêts communs (par exemple, employeur-employé) ou sont trop étroitement liées pour être considérées comme totalement indépendantes...

6

PROCESSUS DE DEFINITION DES CRITÈRES A PARTIR DES SOURCES (Y COMPRIS LES CARACTÉRISTIQUES ET LES POINTS DE RÉFÉRENCE)

- 40) Les ISSAI exigent que l'auditeur identifie les critères d'audit pertinents avant l'audit afin de fournir une base de conclusion/une opinion sur l'objet considéré.¹⁵ Les critères doivent être mis à la disposition des utilisateurs présumés et d'autres personnes, le cas échéant. Ils doivent également être communiqués à la partie responsable.¹⁶
- 41) Chaque audit doit comporter des critères adaptés à son étendue et à ses circonstances. Lors de la planification de l'audit, sur la base de l'étendue de l'audit et de l'évaluation des risques, l'auditeur définit les critères à partir des dispositions législatives et réglementaires officiels ou des normes habituellement acceptées, et les applique pour l'évaluation de la conformité de l'*objet considéré*.
- 42) Afin d'obtenir des critères d'audit appropriés, l'auditeur doit définir les critères à partir des dispositions législatives et réglementaires et les décrire comme étant pertinents pour l'objet considéré. La description est une interprétation des rubriques et des articles des dispositions législatives et réglementaires s'appliquant à l'objet considéré. Dans l'interprétation des critères de régularité et de bonne administration, les intentions et les prémisses énoncées lors des travaux préparatoires de la loi peuvent être prises en considération.
- 43) La détermination des critères d'audit de conformité est un processus important, qui requiert un jugement professionnel étendu de la part de l'auditeur et une connaissance à la fois des dispositions législatives et

¹⁵ ISSAI 4000/110.

¹⁶ ISSAI 4000/97.

règlementaires applicables et de leurs sources d'interprétation, ce qui requiert un niveau d'expérience dans la conduite de l'audit. Pour évaluer la conformité avec les dispositions législatives et réglementaires dans le secteur public, il est nécessaire de disposer d'une connaissance suffisante de la structure et du contenu des dispositions législatives et réglementaires elles-mêmes.

- 44) La communication des critères à l'entité contrôlée est indispensable pour permettre à l'entité contrôlée de donner un retour d'information sur les critères. Il est conseillé aux ISC de procéder à cette communication le plus tôt possible au cours du processus d'audit, afin de s'assurer que l'audit sera pertinent une fois réalisé. Les critères découlent spécifiquement des dispositions législatives et réglementaires régissant l'entité contrôlée ou de normes habituellement acceptées, et les critères ne peuvent pas être utilisés automatiquement d'un objet considéré à l'autre. Dans les cas où l'entité contrôlée n'est pas d'accord avec les critères, l'auditeur examine si le désaccord est dû au fait que les critères ne sont pas appropriés ou que l'entité contrôlée ne veut pas être évaluée sur la base de ces critères. Le retour d'information de l'entité contrôlée doit être géré par l'auditeur tout en garantissant l'indépendance de l'Institution Supérieure de Contrôle (ISC).
- 45) Les critères d'audit appropriés, qu'il s'agisse de la régularité ou de la bonne administration, doivent présenter les caractéristiques énumérées dans la norme ISSAI 4000.¹⁷ Cela est particulièrement important pour définir les critères de bonne administration, ainsi que pour les communiquer et les expliquer à l'entité auditée. Les éléments suivants peuvent être pris en compte pour déterminer quels sont les critères d'audit appropriés.
- Les critères doivent être "rendus opérationnels¹⁸" de manière adaptée aux circonstances particulières de l'audit afin de pouvoir parvenir à une ou plusieurs conclusions d'audit significatives.
 - Dans de nombreux audits de conformité, les dispositions législatives et réglementaires applicables seront bien identifiés. Pour les audits de régularité, par exemple, dans certains cas, une loi ou un règlement (ou son

¹⁷ ISSAI 4000/118.

¹⁸ Rendre une variable opérationnelle suppose en règle générale de préciser comment cette variable doit être mesurée. Cela peut être effectué au moyen d'un indicateur qui montre de la manière la plus précise possible comment la bonne variable peut être mesurée. Traduit de la grande encyclopédie norvégienne.

article, paragraphe, section, chapitre, etc.) pourra être suffisamment clair pour être utilisé directement comme critère. Dans les cas où il pourrait y avoir un doute quant à l'interprétation correcte des dispositions législatives et réglementaires concernés, les auditeurs du secteur public peuvent juger utile de prendre en considération les intentions et les prémisses énoncés lors de la préparation des dispositions législatives et réglementaires (par exemple, la loi), ou de consulter l'organisme particulier responsable de la législation. Les auditeurs peuvent également prendre en considération les décisions pertinentes prises par les autorités judiciaires¹⁹.

- Dans certains cas, le contenu des dispositions législatifs et réglementaires applicables peut ne pas être clair, par exemple lorsqu'un acte législatif prévoit que des dispositions d'application doivent être prises par l'organe administratif compétent et que ces dispositions n'ont pas encore été élaborées. Dans de tels cas, les auditeurs du secteur public indiquent clairement dans le rapport d'audit ce qu'ils estiment que la législation pertinente exige, ou que l'étendue de l'audit a été limitée et les raisons de cette limitation. Par exemple, dans ce cas, le rapport peut indiquer que l'obscurité de la législation cause une limitation à l'application des critères d'audit et qu'il est nécessaire de prendre des mesures correctives.
- Dans certains cas, les dispositions législatives et réglementaires dérivées peuvent ne pas se conformer aux prescriptions. Dans ces cas, le manque de cohérence peut être une constatation en soi. Toutefois, les dispositions de la législation primaire devraient prévaloir sur celles de la législation subordonnée. Par exemple, si la loi régissant les marchés publics impose une procédure de mise en concurrence obligatoire, alors que la réglementation prise pour l'application de la loi prévoit une exception, l'audit devrait adopter les dispositions de la loi en tant que dispositions législatives et réglementaires opposable. Par conséquent, pour évaluer le respect des dispositions législatives et réglementaires dans le secteur public, il est nécessaire de disposer d'une connaissance suffisante de la structure et du contenu de ces dispositions elles-mêmes.²⁰
- L'approche d'audit peut également être décomposée en parties, ou le champ d'application peut en être réduit, de manière à ce que des critères clairement identifiables puissent être appliqués.

19 ISSAI 4000:117.

20 ISSAI 400/30.

7

LA DIFFÉRENCE ENTRE LES CRITÈRES DE RÉGULARITÉ ET DE BONNE ADMINISTRATION

- 46) Par exemple : Il est attendu, de manière générale, que les *responsables publics* suivent des principes de bonne gestion financière, administrative et budgétaire lorsqu'ils passent des marchés publics. Si, dans un ressort particulier, il existe des règles, règlements et procédures spécifiques, etc. à suivre dans les processus de passation de marchés, par exemple exigeant une procédure d'appel d'offres appropriée, l'évaluation des offres et l'attribution d'un contrat sur la base de paramètres prescrits, la nature de ces critères spécifiques en fait des critères de régularité. Toutefois, si cette attente de suivre des principes de bonne gestion financière, administrative et budgétaire dans le domaine des marchés publics n'est codifiée ou formalisée d'aucune manière, ou si cette codification présente des lacunes, les critères d'audit à adopter seraient les principes généralement acceptés régissant le comportement des *responsables publics* dans l'exécution des transactions financières dans ce ressort. Ces principes généraux pourraient être des attentes raisonnables en matière de transparence des procédures de passation de marchés, des attentes en matière de responsabilité des agents publics dans les transactions publiques, et des attentes de qualité raisonnable des biens acquis, des travaux exécutés ou des services fournis. Ces critères peuvent être qualifiés de critères de bonne administration.
- 47) Voici un autre exemple de critères inhérents à la nature des critères de bonne administration, mais qui peuvent être traités comme des critères de régularité. Dans certains ressorts, les principes généraux de gestion financière prévoient qu'une indemnité versée à un agent public ne doit pas être une source de profit pour lui/elle. Il s'agit là d'un critère intrinsèque de bonne administration. Toutefois, dans le même ressort, il peut exister

une **règlementation** spécifique définissant le type d'indemnités admissibles, le montant admissible de telles indemnités et les conditions auxquelles ces indemnités peuvent être allouées. Si de telles règles, etc. existent, les critères qui sont intrinsèquement de bonne administration deviennent des critères de régularité en raison de l'intervention de règles d'application du principe général. Toutefois, lorsqu'il n'existe pas de règles spécifiques régissant l'admissibilité d'un type particulier d'indemnité, le contrôleur devra exercer son jugement professionnel pour conclure si l'indemnité versée a entraîné un quelconque profit pour la personne concernée. Par exemple, dans le cas des frais de déplacement pour lesquels il n'existe pas de directives spécifiques sur le droit à indemnisation, le contrôleur peut examiner s'il y a eu un profit en comparant le paiement effectif à celui qui serait admissible selon les tarifs standards de voyage par le mode de transport effectivement utilisé et le prix standard de la chambre d'hôtel où l'agent a séjourné.

- 48) La frontière entre la régularité et bonne administration peut également être mince, et la **mauvaise administration**/gestion peut ne pas être facilement démontrée.

Par exemple, un accord contractuel peut s'avérer source de gaspillage et contraire à la loi applicable. Pour établir la **mauvaise administration**/gestion, l'auditeur recherchera des indicateurs/preuves que l'autorité publique ayant pris les décisions a agi avec un parti pris délibéré et a choisi des options incorrectes. Les critères de contrôle de la bonne administration seront donc la transparence ou les procédures suivies par l'autorité publique lors de l'attribution du contrat.

- 49) Chaque ISC doit prendre en considération le système de lois, et règlements. Évaluer la manière dont les lois, règlements et accords sont élaborés et convenus, car ils sont les sources des critères de régularité, ainsi que du respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière, administrative et budgétaire et la conduite des responsables publics dans le contexte du ressort concerné.
- 50) Il peut y avoir des ISC qui ne sont pas autorisées à adopter des critères de bonne administration, soit en raison de la législation soit de leur mandat, tandis qu'il peut y en avoir d'autres où la bonne administration devient

importante parce que tant le mandat de contrôle de l'ISC que les règles usuelles de l'audit exigent l'examen du respect des dispositions législatives et réglementaires régissant la bonne administration. Néanmoins, cela ne change rien à la nécessité d'adopter des critères appropriés. En fait, cela en accroît la nécessité. Les conventions sociales et le contexte dans chaque pays peuvent être très différents, ce qui fait qu'il est important de considérer le présent document comme des lignes directrices pour l'utilisation des critères de régularité et/ou de bonne administration.

LA DIVULGATION DES SOURCES /CRITÈRES DANS LES RAPPORTS D'AUDIT

- 51) Les critères doivent être mis à la disposition des utilisateurs présumés pour leur permettre de comprendre comment l'objet considéré a été mesuré ou évalué. Par conséquent, le rapport d'audit doit contenir une section sur les critères d'audit qui mentionne les types de critères utilisés par l'auditeur et, dans les paragraphes concernant l'analyse ou l'évaluation des résultats de l'audit, doit indiquer explicitement les dispositions législatives et réglementaires précises ou concrètes que l'entité auditée était tenue de respecter ou aurait dû respecter. L'exigence stipule que les critères font partie de l'élément, indiqué au point e), de la structure de rapport pour la mission d'appréciation directe.²¹
- 52) Le rapport d'audit de conformité précise les critères applicables qui ont été confrontés à l' *objet considéré* pour sa mesure ou son évaluation, de sorte que les utilisateurs présumés puissent comprendre le fondement d'une conclusion. Il peut être pertinent, selon les circonstances, de divulguer :
- Les sources des critères applicables, et si les critères applicables font ou non partie d'un corps de lois ou de règlements, ou émis par des organismes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure régulière transparente, c'est-à-dire s'il s'agit ou non de critères dérivés dans le contexte de l'objet considéré (et s'ils n'en font pas partie, une description des raisons pour lesquelles ils sont considérés comme appropriés) ;
 - Les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées lorsque les critères applicables permettent de choisir entre un certain nombre de méthodes ;

21 ISSAI 4000/210.

- Toute interprétation significative faite lors de l'utilisation des critères applicables dans le contexte de la mission ;
 - Si des changements sont intervenus dans les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées ;
 - Le cas échéant, une description de toute limitation inhérente significative liée à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères applicables ;
 - La jurisprudence, la méconnaissance des dispositions légales.²²
- 53) Lorsque les critères applicables sont établis pour un objectif précis le rapport d'audit peut inclure une déclaration signalant aux lecteurs ce fait et que, par conséquent, les informations sur l'*objet considéré* peuvent ne pas convenir à un autre objectif.
- 54) Lorsque le mandat d'audit exige un audit avec des critères de bonne administration, les principes énoncés dans les présentes lignes directrices peuvent être appliqués selon les circonstances. La forme et le contenu des rapports sur la bonne administration peuvent varier en fonction du mandat de l'ISC et des circonstances particulières.
- 55) Les auditeurs du secteur public s'assurent que les critères reflètent de manière adéquate le sujet soumis à l'audit et dans son intégralité. Dans les rares cas où l'audit peut avoir une portée limitée et ne couvrir que certaines parties d'une loi ou d'un règlement, cette portée limitée doit être clairement indiquée dans le rapport de l'auditeur.

Il peut également être nécessaire de fournir des précisions sur les cas de critères contradictoires dans le rapport de l'auditeur.

22 Dictionnaire Cambridge : non conforme ou non acceptable pour le droit.