

Version du 29 octobre 2004

**DIRECTIVES RELATIVES A
LA QUALITE DES AUDITS**

**Version révisée à soumettre au
Comité de Contact des Présidents des ISC de l'Union européenne**

Luxembourg, 6 – 7 décembre 2004

Version du 29 octobre 2004

Préface

En décembre 2002, les Présidents des Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) des pays européens d'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte, de Turquie et la Cour des comptes européenne ont adopté à leur réunion de Bucarest une résolution selon laquelle :

« Compte tenu de l'importance de cette question et du fait que les ISC sont de plus en plus sensibles au contrôle de la qualité et aux examens a posteriori, il serait opportun d'examiner la possibilité d'élaborer une directive complète et détaillée fondée sur les directives européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI, notamment sur la directive N° 51 « Assurance qualité », afin qu'elle fasse l'objet d'un examen par les parties intéressées, notamment par le Comité de Contact des ISC des Etats membres de l'Union européenne. Les Présidents invitent les rapporteurs actuels (à savoir les agents de liaison des ISC de Hongrie, de Malte et de Pologne) ainsi que les autres parties à envisager la possibilité d'élaborer une directive de ce type, avec l'aide toutes les ISC intéressées et de SIGMA ».

Le groupe d'experts comprenait :

- Les agents de liaison des ISC de Hongrie (Janos Revesz), de Malte (Brian Vella) et de Pologne (Jacek Mazur), avec l'assistance spéciale de la Cour des comptes de France (Anne-Marie Boutin et Christophe Perron) ; et
- SIGMA (Nick Treen et Harry Havens), avec la précieuse contribution d'autres membres du personnel de SIGMA et d'experts (Bo Sandberg, Joop Vrolijk et Jens Piontek).

Les présentes directives ont été élaborées en réponse à la proposition formulée dans la résolution ci-dessus.

Les Présidents des Institutions supérieures de Contrôle des pays européens d'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte et de Turquie et la Cour des comptes européenne ont pris acte de ces directives et les ont examinées à la réunion de Riga (Lettonie) qui a eu lieu les 31 mars et 1^{er} avril 2004. Ils ont recommandé aux Institutions supérieures de Contrôle de considérer les « Directives relatives à la qualité des audits » comme un document de référence qui serait utile à prendre en compte en fonction de la situation nationale particulière de chacune lors de la mise à jour de leurs propres directives concernant la qualité des audits.

Compte tenu de l'applicabilité générale des présentes Directives, les Présidents ont également recommandé de les transmettre :

- Au Comité de Contact des Présidents des ISC de l'Union européenne, pour information et à toute autre fin jugée utile ; et

- Aux secrétariats généraux de l'EUROSAI et de l'INTOSAI à des fins d'information et d'examen.

Cette version inclut quelques révisions mineures apportées par le groupe d'experts en juin 2004 sur la base des commentaires reçus après la réunion de Riga, ainsi que certaines modifications introduites dans les annexes concernant les normes d'audit de l'IFAC dans leur version définitive. L'édition révisée a été transmise aux ISC de l'Union européenne et examinée à la réunion des agents de liaison des 4 – 5 octobre.

Finalement, le Comité de Contact des Présidents des Institutions supérieures de Contrôle des pays membres de l'Union européenne et la Cour des comptes européenne ont pris acte des « Directives relatives à la qualité des audits » et les ont examinées lors de la réunion qui a eu lieu les 6-7 décembre 2004, à Luxembourg. Le Comité de Contact a demandé de les diffuser largement et a invité chaque ISC de l'UE à tenir compte de leur contenu lors de la mise à jour de leurs manuels de vérification et de leurs propres directives en matière de qualité des audits.

Index

1. Introduction
2. Contrôle de la qualité
 - 2.1. Généralités
 - 2.2. Choix du type et de la date des audits
 - 2.3. Planification des audits
 - 2.4. Exécution des audits
 - 2.5. Rapports d'audit
 - 2.6. Suivi des audits
3. Assurance qualité et évaluation de la qualité des audits
4. Gestion institutionnelle
- Annexe A Documents de référence
- Annexe B Résumé du rapport « La qualité dans le processus d'audit »
- Annexe C Norme ISA 220 (révisée) de l'IFAC «Le contrôle de la qualité dans les audits de l'information financière historique »
- Annexe D ISQC 1 « « Contrôle de la qualité pour les entreprises chargées des audits, des vérifications de l'information financière historique et d'autres missions de certification ou de services connexes »
- Annexe E Directives INTOSAI relatives à l'exécution des audits de gestion
- Annexe F Les divers niveaux de planification d'une ISC
- Annexe G Liste de contrôle pour la planification des audits
- Annexe H Encadrement, supervision et vérifications dans les ISC de type « cabinet d'audit »
- Annexe I Encadrement, supervision et vérifications dans les ISC de type « cour des comptes »
- Annexe J Liste de contrôle pour l'exécution des audits
- Annexe K Liste de contrôle pour la présentation des rapports d'audit
- Annexe L Liste de contrôle pour l'autoévaluation de l'ISC et pour recueillir les commentaires des entités contrôlées

1. Introduction

Synthèse

- 1.1. Les présentes Directives relatives à la qualité des audits ont pour objet d'aider les Institutions Supérieures de Contrôle à garantir la bonne qualité de leurs travaux et de leurs rapports. Le chapitre 1 décrit le cadre général de ce document, fournit les définitions de certains termes qui y sont employés, étudie la structure des divers types d'ISC et les audits auxquels il s'applique, explique sa présentation et identifie un certain nombre d'autres documents de référence qui peuvent s'avérer utiles pour assurer la qualité requise. Le chapitre 2 décrit le contrôle de la qualité comme une « revue à chaud » de la procédure d'audit, tandis que les paragraphes 2.1. à 2.6. définissent les principes de base à suivre pour mettre en place des contrôles de la qualité efficaces, la nature des contrôles exigés pour garantir la qualité, notamment le choix du type et de la date de l'audit, la planification et l'exécution de certains audits, la présentation des résultats et le suivi. Le chapitre 3 décrit les procédures nécessaires pour assurer la mise en place et l'efficacité des contrôles de qualité, et présente à cet effet les caractéristiques de l'assurance qualité postérieure à l'audit. Enfin le chapitre 4 concerne les mesures institutionnelles destinées à améliorer la qualité, en particulier la gestion des ressources humaines (recrutement, formation, promotion et normes de déontologie), les risques institutionnels et les relations avec l'extérieur. Les diverses annexes fournissent d'autres informations jugées utiles, notamment des documents de référence, des listes de contrôle et des résumés d'autres textes d'orientation relatifs aux contrôles de la qualité. La liste des documents de référence figure à l'Annexe A.
- 1.2. La qualité des audits passe par un processus d'identification et de gestion des activités nécessaires pour atteindre les objectifs de qualité d'une ISC. Toutes les ISC, quel que soit leur type, doivent être conscientes de l'importance de faire de la qualité des audits une priorité et des avantages qui en découleront pour elles. Pour améliorer la qualité des audits, il est indispensable d'adopter une approche systématique à l'intérieur d'une même ISC. Les efforts conjoncturels d'individus ou d'équipes d'audit ne sont pas suffisants et n'auront nullement l'effet escompté. Il n'existe pas de solution miracle en matière de qualité des audits. Les ISC doivent procéder méthodiquement et de manière structurée afin de traiter chaque problème de qualité et chaque difficulté au cas par cas. Et, comme il y aura toujours de nouveaux problèmes, l'amélioration de la qualité doit être un processus permanent au sein des ISC. Mais il est évident que, dans la majorité des cas, les problèmes de qualité des audits sont dus à une mauvaise gestion de la procédure au sein de l'ISC.

Cadre général

- 1.3. Les présentes Directives ont été élaborées à la demande des Présidents des ISC des pays européens d'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte, de Turquie et de la Cour des comptes européenne. Elles résultent d'un rapport sur la « Qualité des processus d'audit » établi par le groupe d'experts chargé d'évaluer la qualité des audits et SIGMA, qui a été remis aux Présidents de ces ISC à la réunion de Bucarest de décembre 2002. L'Annexe B présente un récapitulatif de ce rapport. Les principes énoncés dans le présent document ont été mis au point par le même groupe d'experts et SIGMA, avec l'aide précieuse de magistrats de la Cour des comptes de France.
- 1.4. Bien que les présentes Directives soient censées s'adresser en premier chef aux ISC des pays candidats ou en voie d'accession à l'Union européenne, lesquels les trouveront sans doute utiles dans l'exercice de leurs fonctions, elles devraient aussi présenter un certain intérêt pour d'autres ISC.

Définitions

- 1.5. La qualité est le degré de conformité aux normes d'un audit au regard d'un ensemble de critères spécifiques. Lors de l'analyse des travaux effectués par une ISC, ces critères sont notamment les suivants :
- **Importance:** Quelle est l'importance réelle de l'élément examiné lors de l'audit ? Ce critère d'importance peut être évalué sous divers angles, par exemple la dimension financière de l'entité à contrôler ou l'impact de ses résultats sur l'opinion publique en général ou sur des problèmes politiques majeurs à l'échelle nationale ;
 - **Fiabilité :** Les résultats et les conclusions de l'audit reflètent-ils fidèlement la réalité en ce qui concerne l'élément examiné ? Toutes les déclarations qui figurent dans le rapport d'audit ou dans tout autre document du même type sont-elles pleinement justifiées par les données recueillies au cours de la vérification ?
 - **Objectivité :** L'audit s'est-il déroulé dans les conditions d'impartialité et d'objectivité, sans aucun préjugé favorable ou défavorable ? Le rapport et l'opinion de l'auditeur doivent reposer uniquement sur les faits et sur une analyse objective.
 - **Etendue :** Le plan des tâches d'audit a-t-il pris en compte tous les éléments nécessaires pour mener à bien la mission ? Toutes les tâches indispensables prévues dans ce plan ont-elles été exécutées de manière satisfaisante ?

- **Ponctualité** : Les résultats de l'audit ont-ils été remis en temps utile? Par exemple en respectant une date limite légale, ou en temps opportun pour permettre de prendre une décision politique, ou encore quand ils sont le plus utiles pour rectifier des erreurs de gestion.
 - **Clarté** : Le rapport d'audit est-il clair et concis dans la présentation des résultats ? Cela signifie, en règle générale, que sa portée, ses résultats et toutes les recommandations formulées doivent être aisément compréhensibles pour les dirigeants et les parlementaires surchargés de travail qui ne sont pas toujours des experts sur les questions traitées mais peuvent avoir à prendre des décisions sur la base de ce rapport.
 - **Efficacité** : Les ressources assignées à l'audit étaient-elles suffisantes compte tenu de son importance et de sa complexité ?
 - **Efficience** : Les résultats, les conclusions et les recommandations contenus dans le rapport d'audit ont-ils été bien accueillis par l'entité à contrôler, les pouvoirs publics et/ou le Parlement ?
- 1.6. « Contrôles de qualité » désigne les politiques et les procédures mises en place au sein d'une ISC afin de s'assurer que ses travaux présentent constamment une qualité élevée.
- 1.7. « Assurance qualité » désigne le processus établi par une ISC visant à garantir:
- la mise en place effective des contrôles nécessaires ;
 - la mise en œuvre satisfaisante des contrôles ; et
 - l'identification des diverses possibilités de renforcer ou d'améliorer par d'autres moyens ces contrôles.
- 1.8. Dans ce document « Responsable de l'Audit » (Principal auditor) désigne la personne qui dirige l'audit et assume la responsabilité de son exécution. Il peut s'agir d'un professionnel qui se charge à lui seul de l'audit, ou du chef d'une ou de plusieurs équipes qui y participent conjointement, selon le cas.
- 1.9. Le « Programme des audits » désigne tous les audits prévus dans un intervalle de temps spécifié.
- 1.10. Le « Plan des tâches d'audit » désigne les activités à exécuter dans le cadre d'un audit donné.

Les différents types d'ISC

- 1.11. La structure et le fonctionnement des ISC diffèrent considérablement de l'une à l'autre. On distingue en général les ISC de type « Cour des comptes » et les ISC de type « bureau d'audit », bien qu'il existe des différences importantes à l'intérieur de ces deux catégories.
- 1.12. Dans le cadre de leur mission d'audit, les ISC du type « Cour des comptes » ont des fonctions juridiques, principalement en matière d'irrégularités financières, parallèlement aux responsabilités de vérification communes aux autres ISC. Il s'agit d'organes collégiaux composés en général de juges, qui fonctionnent comme une Cour des comptes. Elles sont dirigées par un Président ou un Premier Président, et ont parfois leur propre Procureur général qui peut intervenir dans le processus de contrôle de la qualité. Dans ces ISC, la direction et l'administration centrale font en sorte de parvenir à un consensus sur les questions importantes telles que la stratégie, l'élaboration et la publication des programmes, ainsi que sur tout ce qui touche à l'organisation générale (budget, personnel, formation, etc.). De même, pratiquement toutes les décisions relatives à l'exécution de l'audit relèvent d'entités distinctes (les chambres), indépendantes les unes des autres. Au sein de ces chambres, il existe divers niveaux de supervision au-dessus des auditeurs (Auditors) et des équipes d'audit.
- 1.13. Les ISC de type « bureau d'audit » sont constituées par un organe unique, mais incluent parfois certains aspects collégiaux. Elles sont souvent dirigées par une seule personne qui a le plus souvent le titre de Président ou d'Auditeur général (Auditor General) dont les attributions effectives peuvent varier considérablement selon les cas. Dans certaines ISC, pratiquement toutes les décisions importantes (par exemple l'approbation finale d'un rapport d'audit) sont prises ou approuvées par le Président (ou l'Auditeur général) ou en lui demandant son avis. Dans d'autres, des pouvoirs considérables peuvent être délégués à des subordonnés dans le cadre d'une planification stratégique ou collective pour l'ensemble de la structure. Dans ce cas, ces subordonnés peuvent avoir un pouvoir suffisant pour entreprendre des audits et approuver certains types de rapports en découlant.
- 1.14. Certaines structures « collégiales » sont organisées comme des tribunaux mais n'exercent pas de fonctions judiciaires. Elles fonctionnent de manière collégiale lorsqu'il s'agit de prendre des décisions majeures, tout en conservant une direction et une gestion fortement centralisées. Dans ces ISC, le Président peut avoir une influence considérable sur les décisions prises collégialement. Il peut exister plusieurs niveaux hiérarchiques ou de supervision entre les membres de la cour et les auditeurs, similaires dans certains cas à ceux mis en place dans les ISC de type « bureau d'audit ».

Les différents types d'audit

1.15. On se réfère habituellement aux Normes de contrôle¹ de l'Organisation internationale des Institutions supérieures de Contrôle des Finances publiques (INTOSAI), qui distinguent deux types d'audit : les audits de régularité et les audits de performance. Mais, de même qu'on constate des variations importantes dans la structure organisationnelle des ISC, ces institutions sont amenées à conduire un grand nombre de types d'audits différents, par exemple :

- Les audits de certification d'états financiers : Les états financiers révisés ou les rapports d'audit reflètent-ils fidèlement la situation financière et/ou les activités de l'entité à contrôler ?
- Les audits de conformité : Les réglementations ont-elles été appliquées ?
- Les audits économiques : Les moyens choisis représentent-ils l'utilisation la plus économique des fonds publics pour atteindre les objectifs visés ?
- Les audits d'efficacité : Les résultats obtenus sont-ils en accord avec les ressources employées ?
- Les audits d'efficacité : Les objectifs de la politique ont-ils été atteints ?
- Les audits de cohérence de la politique : Les moyens prévus par la politique correspondent-ils aux objectifs fixés ?
- Les audits d'impact de la politique : quel est l'impact aux plans économique et social d'une politique donnée ?
- Les audits d'efficacité de la politique et d'analyse de causalité : Les résultats observés sont-ils dus à la politique ou à d'autres causes ?

Chacun de ces types d'audits relève de méthodologies distinctes et exige, de ce fait, un contrôle de la qualité et des principes de gestion différents.

Les différents types de suites

1.16. Les résultats des travaux des ISC peuvent être communiqués de diverses façons. En règle générale, les ISC du type « bureau d'audit » font part de leurs constatations, de leurs conclusions et de leurs recommandations, quand elles n'ont pas un caractère contraignant, dans des rapports publics ou privés qui revêtent différentes formes selon le type d'audit effectué, les dispositions légales et les destinataires (entités contrôlées, Parlement, gouvernement, administrations, public en général, etc.). Par ailleurs les ISC de type « Cour des comptes » ont la possibilité de prononcer, dans le cadre des audits de régularité, des décisions judiciaires ayant force exécutoire (jugements) à l'encontre des comptables et/ou des fonctionnaires publics responsables devant la cour, et d'imposer des remboursements ou des amendes.

¹ Paragraphe 1.0.38 des Normes de contrôle de l'INTOSAI.

Mode de présentation des présentes Directives

- 1.17. Les présentes Directives sont censées s'appliquer à toutes les ISC et à tous les audits, de sorte qu'il s'est révélé nécessaire d'adopter un mode de présentation particulier. Les directives présentées ci-après en caractères gras sont considérées comme des principes de base. Chaque ISC est supposée être la mieux placée pour déterminer la meilleure façon de les appliquer dans sa propre structure et dans les différents types d'audits qu'elle conduit. Par exemple, dans une ISC où la structure de gestion est fortement décentralisée (telles que celles de type « Cour des comptes »), la mise en œuvre de ces principes peut relever en majeure partie de la responsabilité des chambres qui la composent. Les Annexes C et D donnent des informations plus détaillées sur les contrôles de qualité des audits des états financiers récemment émises par la Fédération internationale des Comptables (IFAC), tandis que l'Annexe E fournit des informations similaires émises par l'INTOSAI pour les audits de performance (voir également les paragraphes 1.19 et 1.20 ci-après).
- 1.18. Chaque directive est accompagnée d'une explication en caractères non gras destinée à faire comprendre au lecteur sa nécessité et son objectif. Quand cela a été jugé utile, ce document inclut des exemples de mise en œuvre de ces directives. Enfin il se réfère parfois à d'autres documents ou publications susceptibles d'être utiles aux ISC afin d'appliquer ces directives.

Autres instructions

- 1.19. Parallèlement aux directives énoncées dans ce document, les ISC doivent également tenir compte d'autres instructions précieuses, notamment celles du Code de déontologie, des normes de contrôle et des Directives concernant l'exécution des audits de performance de l'INTOSAI (Code of Ethics and Auditing Standards and the Implementation Guidelines for Performance Auditing); les Directives européennes concernant la mise en œuvre des normes de contrôle de l'INTOSAI (European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards), en particulier la Directive 51 « Assurance qualité » ; et pour les ISC chargées des audits de certification des états financiers, les normes publiées par l'IFAC.
- 1.20. Les ISC doivent prendre acte des diverses normes publiées récemment par l'IFAC qui modifient substantiellement les normes antérieures ou instituent de nouvelles spécifications. Bien qu'elles s'appliquent spécifiquement aux audits des états financiers (audits de certification), elles fournissent des instructions qui peuvent également s'avérer utiles dans d'autres types d'audit. Il s'agit notamment des normes suivantes :
- ISA 220 de l'IFAC « Quality Control for Audits of Historical Financial Information » (Contrôle de la qualité des audits de l'information financière sur la base de données historiques comparables) dont l'annexe D présente un récapitulatif dans lequel la terminologie a été adaptée à l'environnement institutionnel des ISC ;

- ISQC 1 de l'IFAC « Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagements » (Contrôle de qualité des entreprises conduisant des audits, des vérifications de l'information financière sur la base de données historiques comparables et d'autres missions de certification ou de services connexes), dont l'annexe D présente un récapitulatif dans lequel la terminologie a été adaptée à l'environnement institutionnel des ISC ;
- ISA 300 (révisée) de l'IFAC « Planification de l'audit ».

1.21. Les ISC doivent également tenir compte des nouveautés introduites par l'INTOSAI, notamment des notes d'instruction qui seront émises par le Comité des Normes de contrôle de l'INTOSAI sur la base des Normes d'audit de l'IFAC. Les présentes Directives relatives à la qualité des audits sont censées être conformes aux normes de qualité et aux directives émises par les comités respectifs de l'IFAC et de l'INTOSAI, mais, en cas de divergence, ce sont les normes de contrôle et les notes d'instruction de l'INTOSAI qui prévaudront.

2. Contrôle de la qualité

2.1. Généralités

2.1.1. Toutes les Institutions supérieures de Contrôle (ISC) ont l'obligation d'effectuer leurs travaux d'audit en respectant un niveau de qualité élevé, notamment en ce qui concerne les aspects suivants :

- Importance et utilité des points traités dans leurs audits ;
- Objectivité et impartialité dans les bases des évaluations effectuées et dans les avis émis ;
- Portée et prise en compte de tous les éléments nécessaires dans la planification et l'exécution de leurs audits ;
- Fiabilité et validité des opinions, des constatations et des conclusions, adéquation des recommandations et pertinence d'autres points soulevés dans les rapports d'audits ou dans d'autres rapports similaires ;
- Ponctualité dans la remise des rapports d'audit et d'autres documents similaires, en tenant compte des dates limites légales et des besoins des utilisateurs ;
- Clarté dans la présentation des rapports d'audits ou d'autres documents similaires ;
- Efficience dans l'exécution des audits et des travaux connexes ; et
- Efficacité en termes de résultats obtenus et d'impact de l'audit.

2.1.2. Afin d'atteindre ces objectifs, les ISC doivent établir les politiques, les systèmes et les procédures à même d'encourager les initiatives qui permettront d'aboutir à la qualité requise et de décourager ou prévenir les actes susceptibles de la détériorer. Ces contrôles de la qualité doivent être mis au point et appliqués à toutes les phases du processus d'audit, en particulier quand il s'agit de:

- Sélectionner les éléments à vérifier ;
- Décider de la date de l'audit ;
- Planifier l'audit ;
- Exécuter l'audit ;
- Présenter les résultats de l'audit, et
- Assurer le suivi, évaluer les résultats, et émettre les conclusions et les recommandations.

2.1.3. Les ISC réputées pour la qualité constante de leurs travaux présentent certaines caractéristiques communes, quelle que soit leur structure organisationnelle : en particulier, un engagement vis-à-vis de la qualité, à tous les niveaux de leur organisation, renforcé par une très bonne compréhension de ce qu'il faut faire pour atteindre cet objectif, sur la base de leurs compétences, de leur formation ou de leur expérience. La création de cet environnement institutionnel de qualité est un processus à long terme qui est traité dans un chapitre ultérieur des présentes directives.

2.1.4. Ce paragraphe et les suivants montrent à quel point il est urgent de mettre en place des procédures de contrôle sur la qualité des audits conduits par les ISC. Mais, compte tenu de la diversité de formes et de structures des ISC et des différents types d'audits qu'elles effectuent, il n'existe aucun schéma unique de procédures détaillées capable d'atteindre l'objectif de qualité quelles que soient les circonstances. Par exemple, il est peu probable que des procédures d'audit appropriées pour certifier la fiabilité des états financiers conviennent parfaitement pour un audit de performance. Les procédures de vérification qui fonctionnent bien pour certaines ISC de type « bureau d'audit » ne sont absolument pas adaptées à la structure de certaines ISC de type « Cour des comptes ». Mais certains éléments sont applicables à toutes les ISC et à tous les audits sans exception : par exemple les critères de qualité et les différentes phases du processus d'audit. Les décisions et les initiatives prises par l'ISC ou par ses membres ainsi que par le personnel chargé de l'audit au cours de chacune de ses phases jouent un rôle considérable dans la qualité finale des travaux.

2.1.5. Les paragraphes suivants des présentes directives énoncent les règles de base qui doivent guider les décisions et les actes à chaque phase du processus d'audit. Il appartient à chaque ISC de déterminer comment les mettre en œuvre le mieux possible en fonction de sa propre structure organisationnelle et des types d'audit à conduire.

2.1.6. Dans les ISC fortement décentralisées, la direction est chargée d'établir les règles, mais leur mise en œuvre relève presque entièrement de la responsabilité de leurs services ou des chambres.

2.1.7. Il est indispensable d'attirer l'attention sur les problèmes et les avantages potentiels de l'informatisation. L'exécution d'un audit exige des compétences particulières quand l'entité à contrôler fonctionne dans un environnement informatisé. Dans ce cas, les auditeurs doivent non

seulement avoir des connaissances de base en informatique, mais aussi connaître à l'avance ou se familiariser rapidement avec les systèmes utilisés par l'entité à contrôler.

- 2.1.8. Mais, par contre, les outils et les programmes informatiques d'audit – quand ils sont utilisés correctement – peuvent renforcer considérablement l'efficacité du processus. Les ISC se verront peut-être dans l'obligation de mettre en place une formation appropriée afin de développer ces compétences.
- 2.1.9. Les méthodes modernes d'audit qui font largement appel à l'informatique afin d'éviter au maximum la paperasserie, notamment les documents et la documentation de travail s'y rapportant, doivent inclure des contrôles et des sauvegardes intégrés automatiques et permettre de traiter et enregistrer sous format électronique toutes les phases de l'audit – ou la majeure partie d'entre elles. Un système informatisé de contrôle de la qualité doit nécessairement inclure un ensemble prédéfini d'autorisations et de critères approuvés, et présenter des fonctions permettant l'utilisation et la compilation de documents et de listes de contrôles standard (qui seront accessibles à tous les membres de l'équipe par la voie électronique). Grâce à ces systèmes, certains travaux des superviseurs ou des évaluateurs sont pris en charge électroniquement en temps réel. Les principes de contrôle de la qualité restent fondamentalement les mêmes que dans les audits non informatisés.
- 2.1.10. Bien qu'un audit exige différents types de mécanismes et de critères de contrôle de la qualité, il serait utile de laisser aux auditeurs chargés des travaux sur le terrain une certaine autonomie en fonction des tâches qui leur sont confiées, des problèmes qu'ils ont à régler sur-le-champ et surtout, en fonction du degré d'encadrement, de supervision et/ou de vérification dont ils ont besoin. Le degré d'autonomie accordé aux auditeurs dépend également de leur compétence, de leur expertise, de leurs qualifications professionnelles, de leurs aptitudes et de leur place dans la hiérarchie.
- 2.1.11. Les ISC doivent communiquer leurs politiques et leurs procédures générales de contrôle de la qualité à leur personnel de manière à s'assurer raisonnablement qu'elles sont bien comprises et mises en œuvre. Pour contrôler la qualité, il est indispensable de savoir exactement qui est responsable de certaines décisions. Toute personne intervenant dans l'audit doit connaître et comprendre correctement ses responsabilités.
- 2.1.12. Les processus de contrôle de la qualité doivent se dérouler sous la forme prescrite et être documentés. Il est possible d'utiliser les modèles de questionnaires et de listes de contrôles qui ont été prévus à cet effet.

2.2.Choix du type et de la date de l'audit

2.2.1. Les ISC doivent faire en sorte de prendre en considération les facteurs suivants lorsqu'elles déterminent les points à vérifier et la date de l'audit :

- La priorité relative d'un élément parmi les divers aspects à contrôler, notamment en tenant compte des audits exigés par la loi, le cas échéant et dans les limites du mandat de l'ISC ;
- Les ressources financières et humaines nécessaires pour procéder à certains audits, en particulier la disponibilité du personnel suffisamment qualifié pour assurer la mission ;
- La date à laquelle les résultats de certains audits sont censés être le plus utiles, en tenant compte notamment des dates limites imposées par la loi ;
- Le besoin de revoir les priorités de contrôle en fonction de l'évolution des circonstances ;
- Le choix du type et de la date de l'audit peut également être déterminé par les travaux des contrôleurs internes ou d'autres auditeurs chargés de procéder à des audits au sein des mêmes entités ;
- L'évaluation des risques et de l'importance, du caractère délicat et de l'importance relative des points contrôlés dans l'audit.

2.2.2. Toutes les ISC peuvent se trouver dans des cas où les audits qu'elles ont à conduire dépassent largement les ressources disponibles en termes de personnel d'audit et de gamme de compétences du personnel d'audit. Ces contraintes limitent à la fois le nombre et le type d'audits qu'elles sont en mesure d'entreprendre. Par exemple, le personnel qualifié pour effectuer certains types d'audits de régularité n'est pas toujours capable d'exécuter certains types d'audits de performance, et vice versa. Par conséquent pour assurer des niveaux élevés de qualité, la première tâche d'une ISC (ou des chambres d'une ISC décentralisée) consistera à affecter les ressources disponibles aux audits présentant une priorité absolue, dont les résultats devront être remis quand ils sont censés être le plus utiles.

2.2.3. Les ISC doivent également faire face à des situations très diverses en ce qui concerne leur liberté d'utiliser les ressources disponibles dans leurs audits. Certaines ont pratiquement carte blanche dans le choix des types d'audits et des périodes d'exécution.. D'autres doivent se soumettre à des exigences légales leur imposant la réalisation de certains audits, par exemple un audit annuel d'exécution du budget de l'Etat. L'obligation de communiquer les résultats à une date particulière peut parfois mobiliser une partie substantielle des ressources, tout au moins à certaines périodes de l'année. Mais toutes les ISC doivent mettre en place une procédure efficace afin de déterminer comment utiliser au mieux les ressources dont elles disposent.

- 2.2.4. Les ISC doivent tenir compte des travaux antérieurs ou planifiés par les services d'audit interne ou par d'autres auditeurs chargés d'effectuer un type particulier de contrôle dans les entités où elles conduisent leur audit. Elles doivent aussi s'assurer que leurs audits ne font pas double emploi avec les travaux effectués précédemment par d'autres auditeurs.
- 2.2.5. La plupart des ISC ont adopté une méthode de planification à plusieurs niveaux. La structure de ce processus de planification est décrite à l'Annexe F. Les ISC ont en général pour principe de mettre au point un programme annuel d'audits qui leur servira à planifier leurs travaux. Pour cela, elles doivent en général considérer qu'il existe une grande diversité d'audits possibles (parfois même des contrôles futurs proposés par le personnel qui conduit l'audit). Ensuite, elles examinent les différentes caractéristiques des audits envisagés jusqu'à ce qu'une décision soit prise afin de déterminer la priorité absolue prévisible en fonction de l'importance relative de l'audit et de l'évaluation des risques, tout en tenant compte de leurs propres contraintes.
- 2.2.6. Lors de l'élaboration du programme annuel d'audits, il est souvent utile de se placer dans une perspective à long terme. Par exemple, une ISC peut dresser la liste provisoire des audits qu'elle estime devoir conduire au cours des cinq prochaines années ou d'un autre intervalle de temps. Cette liste provisoire sera ensuite revue, modifiée et élargie régulièrement, éventuellement chaque année. Cela permettra à l'ISC de sélectionner les audits pour l'année en cours tout en étant au courant des travaux à effectuer au cours des périodes suivantes.
- 2.2.7. Les procédures de prise de décision concernant le programme annuel d'audits, ou d'autres méthodes visant à déterminer l'étendue et la date de certains audits, peuvent différer d'une ISC à l'autre, par exemple :
- Dans les ISC où la gestion est centralisée, les décisions de ce type sont en général prises par le Président (l'Auditeur général), souvent après avoir consulté les autres principaux responsables et en tenant compte des suggestions et des conseils soumis par d'autres subordonnés ;
 - Les ISC où les décisions sont prises de manière collégiale sans tenir compte de la hiérarchie, peuvent utiliser une méthode analogue en laissant le collège prendre la décision finale.
 - Dans les ISC où la gestion est moins centralisée, le pouvoir de décision est partagé avec les chambres qui les composent : chacune d'elles fera une proposition séparée qui sera examinée et éventuellement modifiée par un collège central. Les décisions finales pourront ensuite être regroupées dans un programme unique.

- 2.2.8. Quel que soit le processus de prise de décision utilisé dans une ISC, les considérations sous-jacentes doivent être les mêmes. Ainsi, l'approche sera similaire que le processus soit décentralisé ou non, et on tiendra compte dans tous les cas de l'ensemble des facteurs pertinents dans l'ensemble de l'ISC. Ces facteurs seront consignés et documentés, en particulier les discussions nécessaires et les décisions concernant l'évaluation des risques, le caractère délicat et l'importance relative de l'audit, et ce quel que soit le type de gestion.
- 2.2.9. Les ISC doivent aussi être conscientes du fait que le programme des audits établi pour l'année (ou pour un autre intervalle de temps) n'est pas immuable, et qu'il peut être modifié en fonction de l'évolution des circonstances et des priorités dans les éléments d'audit. De nouveaux problèmes ou de nouvelles questions peuvent se poser, qu'il est parfois urgent de régler. Les ISC doivent donc être prêtes à réviser leur programme de travaux en fonction des besoins. Ainsi, certains audits programmés pourront être remplacés de temps à autre par d'autres en raison d'un changement de la situation.

2.3. Planification des audits

- 2.3.1. Dans tous les audits, la première phase doit consister à mettre au point un plan des tâches bien documenté. Ce plan doit être établi par l'auditeur principal, ou par un autre auditeur suffisamment expérimenté et qualifié, de préférence en consultant les autres membres de l'équipe, le cas échéant, ou la structure collégiale. Il doit tenir soigneusement compte, entre autres, des éléments suivants :
- Le nombre de personnes disponibles pour l'audit et leurs compétences ;
 - Le temps alloué et les ressources financières et autres, notamment l'expertise externe requise le cas échéant pour mener à bien l'audit ; et
 - Les risques qui peuvent se présenter au cours de l'audit et les sondages de vérification qui permettront de les gérer correctement.
- 2.3.2. Le plan des tâches d'audit doit décrire avec suffisamment de détails :
- Le but et les objectifs de l'audit ;
 - Le processus de définition et d'évaluation de l'importance relative de l'audit ;
 - La méthodologie à employer ;
 - Les tâches d'audit à exécuter ;

- Le temps et les autres ressources affectés à chacune de ces tâches, ainsi que l'identité de la ou des personnes assignées à leur exécution, en précisant leurs responsabilités ;
 - La date à laquelle chaque tâche doit être terminée, séparément pour chacune des phases de l'audit et pour l'audit dans son ensemble.
- 2.3.3. Le plan des tâches d'audit doit être examiné, modifié le cas échéant, et approuvé par un responsable exerçant un pouvoir de supervision sur l'équipe d'audit, s'il existe un niveau de supervision dans la structure de l'ISC. A défaut, ce plan sera revu par un autre auditeur de l'ISC ayant l'expérience et l'habilitation requises, qui ne fait pas partie de l'équipe d'audit et a déjà mené à bien des audits d'une nature et d'une complexité similaires. Tous ces examens et procédures d'approbations des plans doivent être documentés.
- 2.3.4. L'élaboration du plan des tâches d'audit est une phase cruciale du processus. Tout audit implique de réunir et d'analyser des faits et des données permettant de tirer des conclusions fiables et valables sur les points à contrôler ; or les ressources disponibles à cet effet sont pratiquement toujours limitées. Le plan des tâches permet de comparer les travaux à effectuer et les ressources disponibles à cet effet, y compris en faisant appel au besoin à une expertise externe.
- 2.3.5. Le tableau ci-après présente les divers éléments qui peuvent être inclus dans le plan des tâches d'audit :

Contenu habituel du plan des tâches d'audit²

1. Cadre légal de l'audit ;
2. Description succincte de l'activité, du programme ou de l'entité à contrôler (incluant un récapitulatif des résultats des audits précédents et de leur impact) ;
3. Motifs de l'audit ;
4. Facteurs ayant une incidence sur l'audit, y compris ceux qui permettent d'évaluer son importance relative
5. Evaluation des risques ;
6. Objectifs de l'audit ;
7. Etendue de l'audit et méthode : quelles preuves faut-il obtenir pour atteindre les objectifs visés, quand et comment ?
 - Seuils d'importance relative ;
 - Systèmes à évaluer et à tester ;
 - Méthodologies à employer ;
 - Stratégies d'échantillonnage ;

² Sur la base des « European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards » - N° 11 Planification des Audits (Annexe 1, Appendice 2).

- Dimension envisagée des échantillonnages ;
- Possibilité de recourir à d'autres auditeurs/experts ; et
- Tous les problèmes particuliers prévisibles.

8. Ressources nécessaires, et à quel moment

- Personnel affecté à l'audit (avec tous les détails), en précisant les responsabilités qui lui sont attribuées ;
- Personnel spécialisé (qui et quand) ;
- Experts externes ;
- Déplacement requis ;
- Temps à allouer et budgets des coûts.

9. Éventuellement, une estimation des honoraires à facturer pour l'audit ;

10. Coordonnées des personnes à contacter au sein de l'entité à contrôler ;

11. Calendrier de l'audit et date de remise du projet de rapport à soumettre au niveau interne ;

12. Dispositions prises par la direction pour l'audit ; et

13. Forme, contenu et utilisateurs du rapport final.

2.3.6. Bien que les éléments de base des plans des tâches d'audit soient généralement les mêmes, leur contenu réel diffère considérablement en fonction du type d'audit (selon qu'il s'agit d'un audit de régularité ou de performance), des objectifs et de l'entité à contrôler. Il peut même exister des différences importantes pour des audits du même type. Par exemple, pour un audit destiné à émettre un avis sur les états financiers d'une entité qui est considérée disposer de systèmes comptables raisonnablement satisfaisants, la méthodologie adoptée consistera probablement à tester les systèmes et à déterminer si les contrôles de gestion sont adéquats. Dans le cas de systèmes comptables informatisés, le plan doit prévoir d'inclure, dans l'équipe, des auditeurs possédant les compétences requises en technologies de l'information (TI) et en techniques d'audit informatisées. Par contre si l'auditeur a de bonnes raisons de douter de la validité des systèmes et/ou du caractère suffisant des contrôles, le plan doit prévoir d'inclure des échantillonnages et des sondages de vérification sur un nombre nettement plus élevé de transactions, ce qui exige beaucoup de personnel.

2.3.7. Dans les audits de performance, les problèmes de planification peuvent encore être plus importants en nombre et en complexité. La méthodologie d'évaluation de l'efficacité opérationnelle d'une entité sera entièrement différente de celle employée pour mesurer la capacité d'un programme à atteindre les objectifs visés. Cependant, il faudra, dans les deux cas, recueillir et analyser différentes sortes de données provenant de sources différentes. Compte tenu des difficultés potentielles inhérentes à la collecte des données requises pour parvenir à des conclusions valables dans certains types d'audits de performance, il peut s'avérer nécessaire d'inclure, dans le plan des tâches, un test préliminaire de la méthodologie envisagée afin d'évaluer sa faisabilité.

- 2.3.8. Un problème d'une autre nature peut se présenter dans les audits de performance quand la méthodologie s'appuie sur les données de registres administratifs, comme c'est souvent le cas. Sous cette circonstance particulière, le plan des tâches doit prévoir un mécanisme d'évaluation de la validité de ces données qui peut nécessiter d'inclure dans l'audit certaines phases (par exemple des vérifications des systèmes et des contrôles) similaires à certains égards à celles utilisées pour un audit (de certification) des états financiers.
- 2.3.9. L'expérience prouve qu'il est souvent utile de faire examiner le plan des tâches proposé par un auditeur expérimenté qui ne fait pas partie de l'équipe d'audit, afin de soulever des questions qui n'ont pas été envisagées par l'auteur du plan et de proposer des modifications substantielles. Dans une ISC à la structure hiérarchisée de type « bureau d'audit », la politique appliquée exige en général une telle révision du plan, qui est effectuée le plus souvent en deux temps par les deux niveaux de supervision mis en place au-dessus du chef de l'équipe d'audit. Dans une ISC plus décentralisée de type « Cour des comptes », le plan peut être revu conjointement par un pair du chef de l'équipe d'audit (par exemple le contre-rapporteur dans certaines ISC de type « Cour des comptes »).
- 2.3.10. Il est recommandé de planifier les audits de certification des états financiers en se conformant aux normes de l'IFAC, en particulier à la norme internationale sur les audits n° 300 « Planning of the Audit » (Planification de l'audit).
- 2.3.11. La liste de contrôle présentée à l'Annexe G peut se révéler utile pour les responsables chargés d'examiner le plan des tâches d'audit.

2.4. Exécution des audits

- 2.4.1. Avant de commencer un audit, le responsable de l'audit doit s'assurer que :
- Toutes les personnes intervenant dans l'audit ont bien compris le plan dans son ensemble et les tâches qui leur sont assignées ;
 - Chacune d'elles possède les qualifications requises pour s'acquitter des tâches qui lui incombent ;
 - Il n'existe aucun conflit d'intérêts ni aucun autre facteur de nature à empêcher l'une d'elles d'effectuer les tâches prévues avec toute la compétence et l'objectivité requises.

- 2.4.2. L'audit doit se dérouler conformément au plan approuvé. Mais le processus de planification ne prend pas fin au début de la phase d'exécution : bien au contraire, au fur et à mesure de sa mise en œuvre, des circonstances imprévues exigent souvent de modifier le plan. Ces changements doivent être documentés et accompagnés des motifs qui les ont déterminés. Si l'un d'eux modifie considérablement la méthodologie de l'audit, le temps alloué à l'audit, ou d'autres ressources nécessaires pour le mener à bien, il doit être examiné et approuvé par le responsable (s'il existe) qui a approuvé le plan initial. Toutes les approbations des changements doivent être documentées.
- 2.4.3. L'auditeur principal doit superviser correctement les personnes intervenant dans l'audit afin de s'assurer que les tâches sont exécutées convenablement. Si l'une d'elles estime qu'elle a du mal à s'acquitter d'une tâche qui lui a été assignée, elle doit en informer dans les meilleurs délais son supérieur qui devra peut-être lui fournir davantage de soutien. En cas de problèmes imprévus, ou si les résultats de l'audit sur certaines questions d'importance majeures sont complètement différents de ce qui était attendu, il est indispensable d'en référer au responsable de l'audit qui pourra modifier l'étendue du contrôle et/ou le plan des tâches de l'audit.
- 2.4.4. A l'achèvement de chaque tâche d'audit, la ou les personnes qui l'ont effectuée doivent le mentionner par écrit et documenter immédiatement les résultats de manière très détaillée. Ces documents doivent être examinés, visés et approuvés par le supérieur hiérarchique immédiat de l'auditeur qui s'est acquitté de la tâche, et par au moins un autre superviseur à un stade ultérieur de l'audit. Ils doivent aussi être visés et datés de manière claire.
- 2.4.5. Les documents de travail de l'audit jouent un rôle essentiel dans son déroulement. Ils doivent être réunis, examinés et conservés systématiquement, puis ordonnés de manière à faciliter la préparation et l'examen du rapport d'audit.
- 2.4.6. Avant d'entreprendre effectivement les travaux d'audit sur le terrain, il semble utile que le responsable de l'audit examine le plan avec soin afin de s'assurer qu'il peut être mis en œuvre correctement. S'il dirige une équipe d'audit, il doit passer le plan en revue avec les membres de son équipe afin de vérifier que chacun d'entre eux en comprend bien le contenu dans son ensemble ainsi que le rôle qui lui incombe dans l'audit, et pour leur permettre de faire part de toutes les préoccupations qu'ils pourraient avoir. Les questions soulevées et réglées à ce stade peuvent éviter bien souvent des problèmes et des retards à une étape ultérieure de l'audit.

2.4.7. Au cours de l'audit, l'auditeur principal doit superviser le travail des membres de son équipe, s'il ne travaille pas seul, afin de s'assurer que les tâches sont exécutées correctement et conformément au plan. L'importance et la nature de cette supervision seront subordonnées à divers facteurs, tels que le nombre de personnes affectées à la mission d'audit, leur expérience, leur expertise, leurs qualifications et leurs aptitudes.

2.4.8. L'auditeur principal doit faire en sorte que :

- L'audit se déroule conformément au plan ;
- Les changements de méthodologie ou d'autres éléments du plan soient approuvés par lui-même et le cas échéant, par d'autres responsables de l'ISC ; et
- Les résultats de tous les sondages de vérification et les conclusions de l'audit soient documentés correctement par lui-même et/ou son équipe dans les documents de travail de l'audit. Les conclusions doivent être exposées objectivement, précisément et avec impartialité, de manière approfondie et exhaustive, enfin et surtout avec concision et en mettant l'accent sur leur importance relative. Il est impératif de signaler les problèmes, le cas échéant, et de les régler avec l'aide d'auditeurs plus expérimentés. La nature des problèmes et la manière dont ils sont résolus doivent être également enregistrés manuellement ou sous format électronique ; il peut être nécessaire de faire appel aux auditeurs plus expérimentés pour parvenir à les résoudre.

2.4.9. L'auditeur principal doit faire en sorte de prendre les mesures qui s'imposent dans les domaines suivants afin que:

- Les documents de vérification soient conservés comme il convient, décrivent correctement les sondages de vérification et les conclusions de l'audit, soient référencés et permettent de remonter aisément jusqu'aux divers éléments du plan des tâches et du programme détaillé d'audit ;
- Les informations probantes soient suffisantes et appropriées ;
- Les procédures de collecte des informations probantes soient suivies correctement ;
- La méthode de vérification envisagée reste appropriée compte tenu des informations recueillies au cours de l'audit, faute de quoi il conviendra d'introduire les changements nécessaires ;
- Les systèmes d'audit interne de l'entité à contrôler soient documentés, évalués et testés correctement ;
- Les contrôles informatiques soient pris en compte comme il convient ;
- Les procédures analytiques et d'échantillonnage, les méthodes de collecte de données et d'analyse de l'information utilisées le cas échéant soient adéquates ; et

- Les documents de travail contiennent les preuves pertinentes, fiables et suffisantes pour étayer tous les résultats, les opinions, les conclusions et les recommandations émis.
- 2.4.10. Il n'est pas rare au cours d'un audit que le responsable de l'audit, ou un ou plusieurs membres de l'équipe d'audit rencontrent des difficultés imprévues qu'ils ne sont pas en mesure de résoudre. Dans ce cas, il est recommandé aux membres de l'équipe de demander de l'aide à leur responsable, qui pourra lui-même faire appel à ses supérieurs si besoin est.
- 2.4.11. En cas de problèmes ou de questions techniques imprévus exigeant des compétences que les membres de l'équipe d'audit ne possèdent pas, le responsable de l'audit fera appel à des experts. Par exemple, pour les questions d'ordre juridique, il peut demander l'avis de juristes de l'ISC ou d'experts externes.
- 2.4.12. Les fonctions de supervision peuvent devenir particulièrement délicates dans un audit quand plusieurs groupes d'auditeurs opèrent dans plusieurs lieux différents, avec l'intervention simultanée de plusieurs équipes d'audit, chacune étant placée sous la direction d'un chef d'équipe. Dans ce cas, l'auditeur en chef chargé d'encadrer les chefs des équipes d'audit n'aura sans doute pas à superviser les auditeurs, mais se chargera plutôt de coordonner les travaux des différentes équipes afin d'obtenir des résultats cohérents, ou de superviser les tâches des chefs de chaque équipe.
- 2.4.13. Dans la mise en œuvre du plan des tâches d'audit, il est utile que tous les membres de l'équipe établissent chaque jour ou périodiquement des rapports suffisamment détaillés des tâches exécutées, en indiquant leur date d'exécution, ceci afin de s'assurer que les travaux sont effectués dans les délais et conformément au nombre de jours alloué à l'audit.
- 2.4.14. Dans les structures hiérarchisées de type « bureau d'audit » et dans certaines ISC de type collégial, il existe souvent plusieurs niveaux de supervision au-dessus de le responsable de l'audit. Dans ce cas, au moins un superviseur relevant de l'un de ces niveaux de supervision est censé rester en contact avec le responsable de l'audit, faire le point périodiquement sur la progression de l'audit et examiner tous les problèmes éventuellement rencontrés. En général, ce superviseur est chargé d'approuver tous les changements significatifs apportés au plan des tâches d'audit et d'obtenir toute l'expertise demandée par le responsable de l'audit pour mener à bien l'audit. Dans certaines ISC de type « Cour des comptes », cette supervision est assurée par un pair (par exemple le contre-rapporteur). La nature de cet encadrement, de cette supervision et de ces évaluations est décrite à l'Annexe H pour les ISC de type « bureau d'audit » et à l'Annexe I pour les ISC de type « Cour des comptes ».

- 2.4.15. Il est recommandé aux auditeurs de signaler les lacunes constatées dans le plan des tâches d'audit et dans le système de contrôle de la qualité. Les échanges d'informations entre les auditeurs chargés des travaux sur le terrain et leurs homologues dans l'institution favorisent la communication et les relations au sein du personnel de l'ISC et permettent à tous les intéressés de mieux comprendre les tâches de contrôle et les problèmes connexes qui en découlent, tout en améliorant le système de contrôle de la qualité proprement dit.
- 2.4.16. A la fin des sondages de vérification, le responsable de l'audit et ses superviseurs, le cas échéant, doivent passer en revue tous les aspects des tâches effectuées au cours de l'audit, y compris les sondages, les résultats et les documents de travail, et documenter ce processus. Il peut être utile d'identifier à cette occasion les changements et les améliorations à apporter pour les prochains audits.
- 2.4.17. L'Annexe J peut aussi être utile à tous ceux qui ont pour mission de faire le point sur l'exécution de l'audit.

2.5. Rapports d'audit

- 2.5.1. Les rapports d'audit doivent être clairs, concis, objectifs et remis dans les délais fixés. Il est essentiel qu'ils récapitulent fidèlement tous les faits pertinents. Les résultats et les conclusions doivent être étayés par des informations probantes adéquates, fiables et sincères fournies par les documents de travail utilisés dans l'audit. Les problèmes signalés au cours de l'audit doivent être analysés correctement et résolus. Les commentaires exprimés par les entités à contrôler sur des questions majeures au cours de l'audit, suite à des problèmes soulevés par les auditeurs, doivent être mentionnés et analysés dans le rapport. Toute preuve matérielle contradictoire doit être signalée en expliquant pourquoi elle a été rejetée, faute de quoi elle ne peut être prise en compte dans les conclusions du rapport. Les critères d'importance relative et de caractère significatif seront établis en fonction de la nature de l'audit et du type de rapport, ou d'autres données recueillies.
- 2.5.2. Le projet de rapport d'audit doit être élaboré par le responsable de l'audit, en général en consultant les autres membres de l'équipe, le cas échéant.
- 2.5.3. Un auditeur expérimenté et/ou un collègue indépendant de l'équipe d'audit examinera avec soin l'adéquation du projet de rapport. Le responsable de l'audit répondra de façon appropriée à toutes les questions soulevées lors de cette révision. Ce processus d'examen, les commentaires qu'il a suscités et les mesures prises doivent être documentés et consignés dans les documents de travail de l'audit.

- 2.5.4. Après cet examen en interne, effectué collégalement, le cas échéant, le projet de rapport d'audit doit être remis à la ou aux entités à contrôler qui l'étudieront et feront leurs commentaires dans le délai qui leur est imparti. Le responsable de l'audit étudiera soigneusement ces commentaires et les transmettra au réviseur et le cas échéant, au collègue d'auditeurs. Les désaccords sur les faits doivent être résolus, en procédant éventuellement à des travaux complémentaires. Le rapport d'audit doit être modifié au besoin de manière à prendre en compte les commentaires factuels et solidement étayés de l'entité à contrôler.
- 2.5.5. Il est indispensable de mentionner clairement la disposition réglementaire et la règle interne établissant qui est autorisé à approuver et à remettre le rapport d'audit.
- 2.5.6. En règle générale, l'auditeur principal a pour mission essentielle de rédiger le rapport d'audit. S'il dirige une équipe d'audit, il doit le faire avec l'aide de ses collaborateurs. Dans certaines ISC, le processus de préparation du rapport est supervisé par un supérieur hiérarchique de l'auditeur principal.
- 2.5.7. Lors de l'élaboration du rapport, l'auditeur principal et le superviseur ou un autre réviseur doivent vérifier en particulier que :
- Tous les résultats de l'audit ont été évalués en termes d'importance relative, de légalité et de preuves factuelles, en s'assurant que le rapport inclut toutes les constatations pertinentes les plus significatives ;
 - Toutes les conclusions et les opinions sont étayées par des preuves documentaires, qu'il existe une piste de vérification bien définie pour toutes les étapes de l'audit, et que les résultats, les conclusions et les recommandations de l'auditeur principal et de ses assistants figurent dans le rapport, avec toutes les références nécessaires aux documents de travail ;
 - Tous les faits pertinents sont présentés de manière objective en termes neutres ;
 - Les sources sont toujours indiquées (notamment pour les faits, les chiffres et les références) ;
 - Le rapport est clair, concis, établi dans les délais, précis, simple, objectif, équilibré et constructif. Il peut également présenter des conclusions positives. Les mesures pertinentes et, le cas échéant, les sanctions à prendre par l'ISC, doivent être indiquées clairement ;

- Les commentaires de l'entité à contrôler doivent être inclus (le cas échéant) et les questions factuelles doivent être réglées conjointement avec cette entité. Toute divergence d'opinion doit faire l'objet d'une discussion et être résolue, si possible lors d'une réunion finale en présence de celle-ci ou dans le cadre d'une procédure contradictoire ;
- La structure du rapport est conforme aux politiques et aux normes applicables ;
- Les événements importants et pertinents survenus a posteriori sont pris en compte dans la mesure où l'auditeur principal en est informé et les documente correctement ;
- La direction de l'entité à contrôler a remis les attestations écrites requises, en particulier quand il est impossible de confirmer autrement certains résultats de l'audit ;
- Les procédures applicables sont suivies en cas de constatation d'irrégularités et de fraudes au cours de l'audit ; et
- Les délais sont respectés.

2.5.8. Le tableau ci-après fournit d'autres indications utiles sur le contenu du rapport d'audit :

Contenu habituel d'un rapport d'audit

Tous les rapports d'audits financiers ou de performance doivent être présentés sous un format standard. Conformément aux Directives européennes concernant la mise en œuvre des normes de l'INTOSAI (Directive n° 31, Annexe 1), l'auditeur doit inclure les éléments suivants dans son rapport :

- Titre
- Date et signature
- Objectifs et étendue
- Exhaustivité (signaler les domaines non couverts par l'audit)
- Destinataire
- Identification des sujets de l'audit
- Base légale
- Respect des normes
- Respect des délais.

En règle générale, l'opinion de l'auditeur est présentée dans un format standard et porte sur les états financiers dans leur ensemble. Les termes employés dans cette opinion peuvent varier en fonction du cadre légal de l'audit mais son contenu doit indiquer clairement s'il émet ou non des réserves.

Conformément aux dispositions de l'article 4.0.10 du Code de déontologie et des normes de contrôle de l'INTOSAI, l'opinion de l'auditeur est *sans réserve* quand il a constaté que dans tous leurs aspects importants :

- (a) les états financiers ont été préparés en utilisant les normes et pratiques comptables généralement admises, lesquelles ont été appliquées régulièrement ;
- (b) les états financiers sont conformes aux exigences légales et aux réglementations applicables ;
- (c) les états financiers présentent de l'entité à contrôler une image conforme aux informations recueillies par l'auditeur ;
- (d) tous les faits importants relatifs aux états financiers ont été présentés comme il convient.

S'il est nécessaire d'inclure dans le rapport d'audit une question importante ou inhabituelle (dans la section « Observations importantes ») pour permettre au lecteur d'interpréter correctement les états financiers, il convient de prévoir un paragraphe spécial qui ne fera pas partie de l'opinion de l'auditeur, afin qu'elle ne puisse être confondue avec une réserve (Article 4.0.11 des normes de contrôle de l'INTOSAI).

Si l'auditeur ne peut émettre un avis sans réserve, il doit choisir entre les opinions ci-après (Article 4.0.13 – 4.0.15 des normes de l'INTOSAI) :

Opinion avec réserve (en cas d'examen limité des auditeurs ou de désaccord sur le traitement ou la présentation d'un ou plusieurs éléments importants des états financiers, mais pas fondamentaux pour leur interprétation) ;

Impossibilité de certifier (si l'auditeur ne peut émettre une opinion sans réserve sur les états financiers dans leur ensemble en raison d'un désaccord important et fondamental de nature à induire une lecture erronée des états financiers) ;

Refus de certification (quand l'auditeur n'a pu obtenir de preuve suffisante pour étayer ses conclusions et exprimer une opinion sur les états financiers dans leur ensemble à cause d'incertitudes ou de limitations importantes et fondamentales sur l'étendue de l'audit).

Les ISC remettent souvent un rapport détaillé développant l'opinion de l'auditeur lorsqu'il s'est révélé impossible d'émettre une opinion sans réserve (Article 4.0.16 des normes de l'INTOSAI).

Dans les audits de performance, le rapport d'audit doit inclure les indications suivantes (article 7.2. de la Directive n° 41 des Directives européennes concernant la mise en œuvre des normes de contrôle) :

- Un récapitulatif de l'environnement dans lequel est exercée l'activité soumise à vérification ;
- Les objectifs de l'audit ;
- Une description succincte des méthodologies employées dans l'audit pour la collecte et l'analyse des données, en indiquant les sources ;

- Une explication des critères appliqués pour interpréter les résultats, par exemple en indiquant des points de référence (benchmarks) ;
- Les conclusions considérées significatives pour les utilisateurs du rapport ;
- Les conclusions obtenues au regard des objectifs de l'audit ; et
- Des recommandations.

Il faut également donner la possibilité à la direction de l'entité à contrôler de faire ses commentaires sur le projet de rapport, et les inclure dans la version finale si cela semble approprié.

L'opinion de l'auditeur (constatations, conclusions et recommandations pour les audits de performance) est favorable, ou bien souligne tous cas importants de non-conformité et émet les critiques pertinentes en fonction des objectifs de l'audit. Elle fournit aussi des informations objectives sur le degré d'économie, d'efficacité et d'efficacité de l'entité contrôlée ou fait des propositions pour améliorer ces critères.

- 2.5.9. Quand le responsable de l'audit a achevé le projet de rapport d'audit, il est particulièrement utile de le faire relire par un autre auditeur expérimenté qui pourra remarquer des lacunes ou d'autres imperfections à corriger. Dans une ISC de type « bureau d'audit », ce premier réviseur est en général le supérieur hiérarchique immédiat de le responsable de l'audit, tandis que dans les ISC de type « Cour des comptes, il s'agit plutôt d'un de ses pairs, par exemple le contre-rapporteur, après quoi le projet sera vérifié par un collègue de pairs avant d'être adressé à l'entité à contrôler.
- 2.5.10. Il est recommandé d'approfondir cet examen du projet de rapport ou de le compléter par d'autres examens à des niveaux hiérarchiques plus élevés ou au sein d'autres services de l'ISC, notamment si le thème du rapport porte sur un sujet sensible ou si les documents utilisés sont particulièrement complexes ou pointus. Ces révisions transversales sont également préconisées afin d'éviter aux différents services de l'ISC d'émettre des opinions successives contradictoires, en particulier sur les questions d'ordre juridique. Par exemple, si l'audit soulève des problèmes juridiques importants, le rapport peut être transmis au service juridique de l'ISC ou au ministère public dans certaines ISC de type « Cour des comptes », ou encore à des conseillers juridiques externes. Dans un audit de performance impliquant des méthodologies complexes, il peut être nécessaire de faire appel à des experts internes ou externes afin de s'assurer que les conclusions sont étayées par les données et les analyses. En cas d'action en justice ou si des sanctions éventuelles sont envisagées au titre d'une violation quelconque de la loi, il est impératif d'obtenir l'avis d'un juriste avant de prendre une décision et de communiquer le dossier aux autorités chargées d'entamer les poursuites au sein ou à l'extérieur de l'ISC. Les commentaires recueillis après ces divers examens doivent être documentés et consignés dans les documents de travail de l'audit. L'Annexe K présente une liste de contrôle des éléments à prendre en considération dans ce processus d'examen.

- 2.5.11. Quelles que soient la procédure et la méthodologie utilisées dans le processus d'examen, celles-ci doivent dans tous les cas couvrir les mêmes points et se dérouler conformément aux mêmes normes, en documentant correctement et intégralement les mesures prises et les résultats obtenus.
- 2.5.12. Au terme de ce processus de rédaction et d'examen interne du projet de rapport, il est fortement recommandé de soumettre le projet à l'entité à contrôler afin qu'elle l'étudie, le conteste éventuellement et apporte ses commentaires, sous la forme de déclarations écrites et/ou d'auditions au cours desquelles elle aura l'occasion de développer son point de vue. De cette manière elle sera en mesure de remettre en cause des allégations sur lesquelles elle n'est pas d'accord, ou de proposer une interprétation différente ou plus favorable des données.
- 2.5.13. Afin d'éviter tout retard indésirable dans la remise du rapport définitif, il est courant d'accorder un certain délai à l'entité à contrôler pour faire part de ses commentaires. Bien que le délai alloué varie selon les ISC, il est relativement fréquent de le limiter à 30 ou 45 jours, sauf exceptions autorisées, le cas échéant.
- 2.5.14. L'auditeur principal et l'équipe d'audit, le cas échéant, sont chargés d'examiner objectivement, dans le cadre de la procédure contradictoire, les commentaires de l'entité à contrôler. Tout doit être mis en œuvre pour régler les différends et modifier le rapport en tenant compte des éléments valables communiqués par l'intéressée. Dans certaines ISC, il est indispensable que l'entité à contrôler soumette ses commentaires lors de la procédure contradictoire afin de les transmettre au niveau hiérarchique supérieur qui statuera.
- 2.5.15. Bon nombre d'ISC ont l'habitude d'inclure, dans le rapport final d'audit, les commentaires qui leur ont été adressés lors de la réunion consécutive à l'audit et/ou dans le cadre de la procédure contradictoire (tout au moins les points qui n'ont pu être éclaircis), et, si nécessaire, l'analyse de l'ISC sur ces commentaires.
- 2.5.16. A l'issue de la procédure contradictoire, l'étape suivante concerne la publication du rapport final. Le processus de prise de décision relatif à la publication du rapport définitif n'est pas le même dans toutes les ISC. Dans les structures de type « bureau d'audit », la décision est en général prise par le président (auditeur général) ou par un autre responsable de haut niveau, tandis que dans les structures de type « Cour des comptes », elle relève de la chambre chargée de l'audit ou peut être soumise à un collège, selon la structure de la Cour des comptes.

2.6.Suivi des audits

- 2.6.1. A un moment donné après la publication du rapport d'audit, l'ISC doit faire le nécessaire afin de déterminer si l'entité à contrôler a pris les dispositions requises pour remédier aux problèmes signalés dans le rapport, et si ces mesures ont été efficaces.
- 2.6.2. Le suivi de l'audit a deux objectifs : le premier est d'encourager l'entité contrôlée ou d'autres entités responsables à prendre les dispositions appropriées au vu des conclusions de l'audit. Si l'entité contrôlée a fait le nécessaire pour corriger les problèmes détectés au cours de l'audit, il est important que l'ISC lui en donne acte. Mais si elle n'a pris aucune initiative dans ce sens, il faut également que l'ISC l'informe que le ou les problèmes persistent.
- 2.6.3. Le second objectif du suivi de l'audit est de préparer le terrain pour les prochains travaux de vérification. Si on considère que les problèmes constatés antérieurement ont été résolus, les tâches de l'audit suivant se limiteront peut-être à un minimum de sondages de vérification pour confirmer que le problème n'existe plus. Mais s'il persiste, des travaux d'audit complémentaires pourront se justifier afin de confirmer la nature et l'importance du problème, dans l'espoir de susciter une réaction plus positive de l'entité contrôlée.
- 2.6.4. Les mesures à prendre pour assurer un suivi sérieux et efficace des audits varient considérablement en fonction des situations. Dans certains cas, une simple demande adressée aux dirigeants de l'entité contrôlée peut suffire, mais dans d'autres, un examen et des sondages de vérification plus approfondis seront nécessaires. Cela dépend d'une part de la nature du problème mais aussi des relations nouées entre l'ISC et l'entité contrôlée. Si leurs rapports sont empreints de respect mutuel, cette dernière sera mieux disposée à corriger les lacunes signalées par l'ISC.
- 2.6.5. Les ISC exercent leurs responsabilités de suivi des audits de différentes manières. Parfois, le suivi peut constituer une phase séparée du processus d'audit, une solution satisfaisante quand il est peu probable que l'entité contrôlée soit soumise à d'autres audits dans un avenir proche. Dans d'autres cas, le suivi des résultats des audits précédents peut faire partie du plan du prochain audit, en particulier si l'entité fait l'objet d'audits répétés, à intervalles réguliers.

3. Assurance qualité et évaluation des contrôles de qualité

- 3.1. Les ISC ont l'obligation de mettre en place les procédures d'évaluation de leur système de contrôle de la qualité afin de :
 - Déterminer si les contrôles nécessaires sont en place ;
 - Déterminer si les contrôles existants sont mis en œuvre comme il convient ;

- Confirmer la qualité des procédés et du rapport d'audit ; et
- Identifier divers moyens de renforcer ou d'améliorer ces contrôles.

3.2. Les procédures d'évaluation du contrôle de la qualité doivent prévoir l'examen a posteriori d'un échantillon représentatif des audits réalisés et des documents de travail correspondants, lequel sera effectué par des personnes et/ou des équipes qui ne sont pas intervenues dans ces audits.

3.3. L'article 2.1.25 des normes de contrôle de l'INTOSAI prévoit que:

« Les ISC ont l'obligation d'adopter les politiques et les procédures qui permettent d'évaluer l'efficacité et l'efficience de leurs normes et leurs procédures internes. »

Cette norme est reprise et développée à l'article 2.1.27 selon lequel :

« Elles sont tenues de mettre en place des systèmes et des procédures visant à :

- (a) confirmer le bon fonctionnement des procédés intégrés d'assurance qualité ;
- (b) assurer la qualité du rapport d'audit ; et
- (c) obtenir des améliorations et éviter de reproduire les défaillances. »

Puis l'article 2.1.28 poursuit dans les termes suivants :

« ... il est souhaitable que les ISC définissent leurs propres systèmes en matière d'assurance qualité : autrement dit la planification, l'exécution et la présentation des résultats d'un échantillon d'audits doivent faire l'objet d'un examen approfondi par le personnel de l'ISC suffisamment qualifié qui n'a pas pris part à ces audits, conjointement avec les divers responsables de ces audits, afin d'évaluer l'impact des dispositions internes adoptées en matière d'assurance qualité et en ce qui concerne la présentation de rapports périodiques à la direction suprême de l'ISC.

Enfin l'article 2.1.29 considère que :

« Les ISC doivent mettre en place leurs propres fonctions de contrôle interne et instituer leurs propres directives générales de manière à gérer efficacement leurs propres activités et à maintenir la qualité de leurs travaux. »

3.4. Ces normes ont été affinées dans la Directive n° 51 des Directives européennes de l'INTOSAI selon laquelle l'assurance qualité est un processus en deux temps :

« En premier lieu, l'ISC doit, par principe, définir les normes appropriées et le niveau de qualité de ses travaux, puis mettre en place des procédures exhaustives destinées à garantir ce niveau de qualité. Ces politiques et procédures doivent indiquer les objectifs globaux de l'ISC, qui refléteront en règle générale les exigences légales et les attentes socio-politiques auxquelles elle est censée répondre. »

3.5. La Directive européenne n° 51 confirme à ce propos :

« Si les politiques et les procédures décrites précédemment établissent les principes de base à suivre pour atteindre le niveau de qualité désiré, et s'assurer par ce biais de la conformité aux normes de contrôle de l'INTOSAI, la simple mise en place de ces politiques et procédures ne suffit pas en général pour obtenir l'effet escompté : il faut aussi s'assurer qu'elles sont appliquées et qu'elles atteignent leur objectif. »

- 3.6. Des procédures efficaces d'évaluation du contrôle de la qualité incluent nécessairement la vérification de certains audits. Ces vérifications doivent être conduites de manière constructive. Les rapports doivent être équilibrés, tenir compte des difficultés et des contraintes auxquelles a dû faire face l'équipe chargée de les exécuter ; ils seront consacrés aux questions les plus importantes et incluront des recommandations afin d'améliorer les résultats, et ne se limiteront pas purement et simplement à souligner les insuffisances du système. Il est souhaitable également que l'équipe chargée de ces vérifications signale également les bonnes pratiques constatées au cours de l'examen afin d'identifier les innovations et les bonnes pratiques qui pourraient être appliquées plus largement au sein de l'ISC.

Cependant, le but de ces vérifications n'est pas de critiquer les audits effectués, mais plutôt de déterminer quels contrôles étaient censés s'appliquer à ces audits, comment ils ont été mis en œuvre, les lacunes auxquelles il faut remédier, et de quelle façon il est possible d'améliorer l'efficacité et/ou l'efficience du système de contrôle.

- 3.7. La capacité d'une ISC à évaluer correctement les contrôles de la qualité en utilisant ses ressources internes est étroitement liée à la structure qu'elle a adoptée. Dans les ISC de type « bureau d'audit », il est courant de créer un service séparé, indépendant des services d'audit et placé directement sous l'autorité du président (auditeur général) ou du collège d'auditeurs dans les ISC de type « Cour des comptes ». Ce service peut sélectionner un échantillon d'audits représentatif des travaux de l'ISC, les examiner en détail et communiquer les résultats tout en faisant ses recommandations à la direction suprême ou au collège de l'ISC de type « Cour des comptes » afin qu'ils puissent être améliorés. Une autre solution consiste à confier ces vérifications au personnel expérimenté d'autres services qui n'ont pas pris part à l'audit faisant l'objet de l'évaluation.
- 3.8. Les procédures internes d'évaluation peuvent être complétées utilement par des évaluations conduites par des experts externes indépendants de l'ISC. Il est possible d'inviter des experts du secteur privé ou du monde universitaire à inspecter certains éléments des travaux de l'ISC. Par exemple, on peut imaginer de faire appel à un cabinet privé d'audit particulièrement réputé afin d'examiner un certain nombre d'audits de certification des états financiers d'une ISC. Ou à une firme de consultants en management, ou même à des universitaires renommés, d'examiner certains audits de performance.
- 3.9. Enfin, parmi les évaluations effectuées en externe, il est encore possible de demander à une ISC d'évaluer les travaux et les contrôles de qualité de l'une de ses homologues (on parle alors « de vérification par des pairs »). Dans ce

cas, il est indispensable de confier cette mission à une ISC qui possède de l'expérience dans le type d'audit concerné. Il est également souhaitable que les deux ISC aient la même structure. En effet il pourrait être difficile à une ISC hiérarchisée de type « bureau d'audit » de proposer des procédures de contrôle en fonction de sa propre expérience et de ses propres pratiques, qui pourraient par contre être adoptées utilement par une ISC collégiale de type « Cour des comptes ».

- 3.10. Un autre procédé d'évaluation d'une ISC par une autre ISC consiste à confier la vérification des audits à une équipe d'auditeurs plus expérimentés au service de différentes ISC, qui sera mise sur pied par SIGMA³. En principe ces vérifications portent essentiellement sur la qualité des travaux et sur les contrôles de qualité d'une ISC. Mais, dans la pratique, elles sont beaucoup plus larges et incluent notamment la vérification du fondement légal et de l'indépendance de l'ISC, ainsi que sa gestion globale et son organisation. SIGMA apportera également son soutien aux ISC dans l'élaboration de leur plan stratégique et dans la définition des mesures à prendre pour mettre en place des procédures destinées à améliorer leur fonctionnement.
- 3.11. Certaines ISC ont jugé utile de demander aux entités contrôlées ce qu'elles pensaient de la qualité de leurs rapports d'audit. Cette méthode peut fournir des informations précieuses mais est probablement mieux adaptée quand les deux parties entretiennent des relations de respect mutuel. L'Annexe L présente certains aspects qui pourraient faire l'objet de ces évaluations et d'une discussion avec l'entité contrôlée.
- 3.12. Les évaluations décrites ci-dessus pourraient reposer sur des questionnaires détaillés (listes de contrôle) qui aideraient l'équipe à vérifier que l'audit a bien couvert tous les principaux aspects, à déterminer de manière objective si les informations probantes obtenues étaient suffisantes et appropriées et si les opinions émises étaient valables. Ces questionnaires permettraient aussi de comparer les évaluations. Les listes de contrôle présentées aux Annexes G, J et K peuvent être utiles à tous ceux qui ont pour mission de revoir les audits en interne comme en externe, et d'établir les rapports d'évaluation de l'adéquation des contrôles de qualité d'une ISC.
- 3.13. Au terme de ces évaluations, l'équipe examinera les constatations provisoires obtenues avec l'ISC concernée, qui aura à cette occasion la possibilité d'adresser une réponse écrite aux conclusions des évaluateurs. Les évaluateurs doivent faire en sorte que toutes leurs conclusions soient acceptées, faute de quoi le personnel chargé de cette mission enregistrera tous les points de désaccord et les circonstances atténuantes jugés utiles.

Les ISC doivent établir des procédures de règlement des différends susceptibles de se produire entre l'équipe d'évaluation et le personnel qui a effectué l'audit.

³ SIGMA est une initiative commune de l'Union européenne et de l'OCDE.

- 3.14. Les vérifications d'assurance qualité a posteriori permettent de déterminer si le système de contrôle de la qualité d'une ISC fonctionne avec efficacité et efficience. A cet égard, il serait souhaitable de préparer, chaque année, un rapport interne sur ces vérifications afin d'identifier de manière objective les imperfections et les améliorations nécessaires, tout en favorisant les mesures correctives qui s'imposent.

Sur la base de toutes ces vérifications et d'autres informations complémentaires, un service spécialisé dans la méthodologie (ou un autre service similaire) pourrait élaborer un rapport général sur la qualité des travaux d'audit regroupant toutes les constatations et des recommandations d'ordre général. Ce rapport peut comporter une analyse des travaux effectués par l'ISC au cours de l'année précédente, en particulier des informations sur les travaux d'audit et sur les activités de formation ; un récapitulatif des problèmes rencontrés dans les systèmes de contrôle de la qualité ; des résumés des rapports externes d'évaluation des travaux de l'ISC et des recommandations qui lui ont été faites pour améliorer ses résultats.

La direction de l'ISC ou le collège des ISC de type « Cour des comptes » doivent examiner très attentivement ce rapport, lequel pourrait aussi être distribué au personnel de toutes les ISC et servir à la fois de support de retour d'information et de support de formation éventuelle.

4. Gestion institutionnelle

- 4.1. Pour créer un environnement favorisant une qualité élevée constante et une amélioration continue de son efficacité, une ISC doit privilégier avant tout :

- La gestion des ressources humaines, en particulier :
 - le recrutement
 - la formation
 - la promotion du personnel
 - les normes de déontologie.

- La gestion des risques institutionnels ; et
- Le développement de bonnes relations avec l'extérieur.

Gestion des ressources humaines

- 4.2. Pour atteindre un niveau constant d'excellence dans ses travaux d'audit, une ISC doit disposer de dispositifs de contrôle qualité efficaces, à toutes les phases du processus. Mais il est souhaitable que les ISC ne se contentent pas d'assurer la qualité de certains audits et qu'elles aillent beaucoup plus loin dans ce domaine. Elles doivent s'efforcer de créer un environnement institutionnel général favorisant une qualité élevée constante et une amélioration permanente de leur efficacité. Mais il s'agit là d'un processus à long terme dans lequel certains éléments jouent un rôle crucial. Par exemple, il est indispensable de prendre des mesures pour garantir l'excellence et l'engagement du personnel auquel sont confiés ces travaux. Car, pour obtenir les changements désirés au sein des institutions publiques au moyen d'un audit, il faut qu'elles aient de bonnes relations avec ceux qui sont à même d'introduire les changements nécessaires ou qui ont l'influence indispensable pour les mettre en œuvre.
- 4.3. Les ISC doivent établir une stratégie bien définie en matière de recrutement et de sélection de personnel. L'un des principes de cette stratégie est de rechercher l'excellence chez les candidats. Elles utilisent souvent une technique de mise en concurrence ouverte pour les postes vacants, qui peuvent être pourvus par la voie de recrutement ou de la promotion.
- 4.4. Le second principe de cette stratégie consiste à anticiper les besoins futurs de l'ISC et à recruter le personnel nécessaire pour y répondre. Par exemple, les audits de certification – qui ont essentiellement pour but d'examiner les systèmes comptables et les contrôles internes de l'entité à contrôler – n'exigent pas les mêmes compétences que les audits de conformité. De même, les audits de performance nécessitent un ensemble de qualifications différentes et plus larges que les audits de régularité. Par ailleurs, les audits effectués dans un environnement informatisé exigent encore d'autres connaissances spécifiques. La politique de recrutement d'une ISC doit être établie en fonction du type de travaux qu'elle prévoit d'effectuer dans le futur.
- 4.5. Les ISC doivent investir beaucoup de temps et d'argent dans la formation qu'elles dispensent à leur personnel, qui doit être très efficace. En règle générale, cette formation se divise en quatre parties :
 - *La formation de base* est destinée à aider les nouvelles recrues (à tous les niveaux de l'institution) à s'adapter à la culture spécifique et aux méthodes de travail de l'ISC. Elle doit couvrir, entre autres, des sujets tels que la structure organisationnelle, les relations professionnelles internes et externes, les normes de déontologie, les normes de performance, etc. Même un auditeur possédant une grande expérience professionnelle peut trouver que l'exercice de ses fonctions dans le secteur public pose de nouvelles difficultés et des problèmes différents par rapport au secteur privé ou à une institution universitaire.

- *La formation technique et de développement des compétences* a pour but de doter l'auditeur des connaissances et des compétences méthodologiques requises pour planifier, exécuter et établir le rapport de tous les types d'audit (de conformité ou de performance) qui peuvent lui être confiés, afin qu'il s'acquitte de ses fonctions de manière efficace et avec un degré élevé de qualité. Pour les ISC qui opèrent dans un environnement informatisé (le leur ou celui de l'entité à contrôler), il peut être particulièrement efficace de prévoir une formation spéciale en informatique.
- *La formation au management* permet de montrer que des compétences confirmées en matière d'audit ne vont pas nécessairement de pair avec l'aptitude à gérer une ISC ou à superviser une équipe d'audit. L'acquisition de nouvelles connaissances requises, telles que la planification opérationnelle et stratégique, l'établissement du budget en temps et en argent, etc., jouent un rôle de plus en plus important au fur et à mesure que le personnel exerce des fonctions plus élevées au sein de l'institution.
- *La formation continue* permet aux auditeurs de suivre régulièrement une formation afin de maintenir à flot et d'améliorer leurs aptitudes professionnelles. La formation continue doit être encouragée à tout prix.

4.6. La formation de base est en général dispensée au sein même de l'institution. La formation technique et au management ainsi que la formation continue peuvent être assurées en interne ou dans le cadre d'accords passés avec des organismes professionnels ou des institutions universitaires, en fonction du meilleur rapport qualité/coût, de la dimension de l'ISC et selon le nombre et la nature des sessions de formation nécessaires.

4.7. Les ISC doivent s'intéresser au développement de carrière de leur personnel, une composante de la gestion institutionnelle qui vise deux objectifs : le premier est d'aider tous les auditeurs à devenir aussi performants que possible dans l'exécution des tâches qui leur sont confiées ; et le second consiste à aider les personnes sélectionnées à se préparer à des postes impliquant davantage de responsabilités, puis à sélectionner les plus qualifiés afin de pourvoir les postes vacants. La formation est la clé de voûte de la stratégie de l'ISC dans ce domaine, même s'il existe également d'autres exigences. L'une d'elles est le système d'évaluation des performances qui permet à tous les membres du personnel (à tous les niveaux de l'institution) d'être évalués par leurs supérieurs selon une série de normes de performances bien définies pour les fonctions qu'ils exercent. Les évaluations de performances peuvent avoir lieu chaque année afin d'identifier les points forts et les points faibles de chacun. Les ISC peuvent ensuite exploiter ces informations afin d'élaborer un Plan de développement individuel définissant les besoins de formation et l'expérience professionnelle de chacun. Ce plan détermine à son tour l'affectation des stages ainsi que la nomination des intéressés à des postes et/ou leur affectation à des tâches qui élargiront ou approfondiront leur expérience personnelle, selon le cas.

4.8. Les postes à pourvoir au sein d'une ISC concernent le plus souvent les postes à responsabilités. Aussi est-il important de désigner les mieux qualifiés pour s'acquitter des futures tâches. Il est également très important que le processus de désignation se déroule :

- Dans un climat de transparence, de sorte que tout le monde comprenne comment s'effectue la sélection ; et
- Avec impartialité, afin que le processus de sélection soit considéré comme objectif et dénué de tout favoritisme.

4.9. Bon nombre d'ISC déploient des efforts considérables pour atteindre cet objectif. Elles ont recours à une mise en concurrence ouverte des candidats en publiant largement les postes à pourvoir ainsi que les qualifications exigées du futur candidat. Tout le monde est libre de postuler à un poste vacant. Chaque candidat passe un entretien avec un certain nombre de personnes chargées d'évaluer sa formation, son expérience et ses qualifications au regard des exigences requises pour le poste. Puis ces entretiens sont transmis au responsable du recrutement qui prend la décision finale.

4.10. Mais il ne suffit pas de s'assurer que le personnel chargé des audits est bien formé et compétent du point de vue technique et professionnel : il faut aussi qu'il soit capable de s'acquitter de ses fonctions avec probité, que l'exécution de certains audits ne crée pas de conflit d'intérêt ou d'autres problèmes qui nuiraient à une évaluation impartiale et objective des divers aspects à contrôler. Dans certaines ISC de type « Cour des comptes », l'indépendance et l'impartialité du personnel sont garanties par leur statut de magistrat (notamment le serment professionnel). Dans d'autres, la loi impose de se conformer à un code de déontologie, qui peut être applicable à tous les fonctionnaires au service de l'Etat. Ou encore les ISC publient un code de déontologie et les procédures associées qui permettront de s'y conformer. A cet égard, les ISC doivent se référer au Code de déontologie de l'INTOSAI.

4.11. D'autres facteurs contribuent également au développement des ressources humaines, en particulier :

- La formation aux fonctions de direction et le développement des compétences et des connaissances en management ;
- La mise au point d'un plan général de gestion de ressources humaines ;
- Les politiques de « délégation » des tâches ;
- L'instauration de bilans des connaissances et des compétences du personnel ;
- L'égalité de traitement et des chances pour tous ; et
- Les enquêtes auprès du personnel

Gestion des risques institutionnels

4.12. Certains audits sont plus difficiles et plus risqués que d'autres qui peuvent être relativement simples et sans problèmes, et présenter une faible probabilité de rencontrer des problèmes imprévus. Pourtant, un certain nombre d'entre eux se révèlent beaucoup plus complexes et revêtent un degré considérable d'aléas entraînant un risque nettement plus élevé de « défaillance », surtout s'ils portent sur des questions sensibles du point de vue politique ou qui attirent l'attention du public. Et si le risque n'est pas géré correctement, le résultat de l'audit peut porter un préjudice considérable à la crédibilité de l'ISC.

4.13. Bon nombre d'auditeurs réagissent instinctivement à ces différences en adaptant leurs plans et leur méthode de gestion aux risques relatifs inhérents à ces audits. Mais il est préférable et plus sûr pour l'ISC d'établir une procédure bien définie d'évaluation de ces risques institutionnels afin de s'adapter aux aléas qu'ils impliquent.

4.14. Une procédure efficace de gestion des risques commence par une évaluation documentée des risques liés à chaque audit, en tenant compte notamment :

- De la complexité de l'audit ;
- Du coût de l'audit ;
- De la controverse suscitée par les points à contrôler ; et
- De la coopération ou la réticence qu'on peut attendre de l'entité à contrôler.

4.15. A partir de cette évaluation, la direction peut prendre des décisions claires pour allouer quelques ressources, notamment au niveau de l'expertise technique et du degré d'encadrement (renforcement du pilotage, de la supervision et du suivi), sur les points qui présenteraient un risque institutionnel.

Gestion des relations avec l'extérieur

4.16. Une bonne gestion des ressources humaines et des risques institutionnels, associée à des systèmes efficaces de contrôle de la qualité, est le garant de la qualité élevée des prestations d'une ISC. Mais l'aptitude globale d'une ISC à rendre des comptes plus efficacement, à être plus performante en termes d'économie, d'efficacité et d'efficience dans les institutions publiques, est étroitement liée aux relations qu'elle établit et entretient avec les autres. Les ISC doivent consacrer du temps et beaucoup d'efforts d'organisation pour améliorer ces relations, en particulier :

- Etablir de bonnes relations professionnelles avec le Parlement et ses divers comités (voir le Rapport sur les « Relations entre les Institutions supérieures de contrôle et les comités parlementaires » qui décrit les bonnes pratiques en la matière)⁴, dans le cadre de leurs mandats respectifs et en tenant compte de leur indépendance mutuelle ;
- Entretien des relations de soutien mutuel avec le ministère responsable des finances est une condition vitale pour améliorer la comptabilité publique et les contrôles internes ;
- Des relations de respect réciproque sont indispensables avec les ministères sous l'autorité desquels sont placées les ISC et avec les organismes publics pour que les auditeurs puissent travailler efficacement, sans problème d'ingérence et sans entrave ;
- De bonnes relations avec les médias sont nécessaires afin de s'assurer que le public est tenu informé des éléments d'importance capitale émis par les ISC et des mesures prises (ou non) en réponse à ceux-ci ;
- De bonnes relations avec les commissaires aux comptes du secteur privé et avec les associations professionnelles concernées peuvent favoriser un échange d'expériences susceptible d'améliorer la qualité dans les deux secteurs ;
- Quand les relations avec le monde universitaire sont bonnes, il est plus facile de faire appel à ces institutions pour obtenir une expertise particulière si le besoin s'en fait sentir, et de recruter des diplômés de haut niveau ; et
- De bonnes relations avec les autres ISC, y compris une coopération bilatérale et multilatérale, peuvent faciliter les évaluations, les échanges d'informations, d'expériences, de techniques et de données sur les bonnes pratiques.

⁴ Ce rapport a été adopté par les présidents des ISC des pays européens d'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte et de la Cour des comptes européenne lors de leur réunion de Limassol en novembre 2001. Il a également été publié sous le titre « Document SIGMA n° 33 ».

Annexe A – Documents de référence

- INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards (2001)
http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf
- Exposure Draft on the Implementing Guidelines for Performance Auditing Standards – Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI’s Auditing Standards and practical experience
- 2004 IFAC Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (février 2004)
<http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=095705605132866>
- ISA 200 – Objective and General Principles Governing and Audit of Financial Statements (octobre 2003)
- ISA 220 – Quality Control for Audits of Historical Financial Information (février 2004)
<http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=10779266883791114&Cart=10951541361441865>
- ISA 300 (révisée) – Planning an Audit of Financial Statements (juin 2004)
<http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=1089655565432679&Cart=10951542831442008>
- ISA 315 – Understanding of the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (octobre 2003)
- ISA 330 – The Auditor’s Procedures in Response to Assessed Risks (octobre 2003)
- ISA 500 – Audit Evidence (octobre 2003)
- ISA ISQC 1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Information, and Other Assurance and Related Services Engagements
<http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=10779265383791012&Cart=10951580141475366>
- European Commission Recommendation 2001/256/EC of 15 November 2000 - « Quality Assurance for the Statutory Audit in the EU : minimum requirements » (JO N° L091, 31/03/2001, p. 91-97)
http://www.europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/1_09120010331en00910097.pdf
- ECA Audit Policies and Standards (2nd Edition, mai 2000)
http://www.eca.eu.int/audit_approach/policies/docs/caps_en.pdf
- ECA Audit Manual

- European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards (1998)
http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_en.pdf
- Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the context of European Integration (1999, Prague)
http://www.sigmaweb.org/PDF/EA_FC/Recommendations_SAIfunctioning.pdf
- GAO Government Auditing Standards (GAO-03-673G, juin 2003)
<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>
- GAO document on « An Audit Quality Control System : Essential Elements » (août 1993)
<http://www.gao.gov/special.pubs/p0416.pdf>
- OAG (Canada) Annual Audit Manual (janvier 2003)
[http://www.oag-bvg-gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/\\$file/11758_e_internet.pdf](http://www.oag-bvg-gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/$file/11758_e_internet.pdf)
- OAG (Canada) Value-for-Money Audit Manual (décembre 2003)
[http://www.oag-bvg-gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/\\$file/vfm-net.pdf](http://www.oag-bvg-gc.ca/domino/other.nsf/html/99cam_e.html/$file/vfm-net.pdf)
- UK NAO Financial Audit Manual (septembre 1995)
- UK NAO Approach to Financial Audit Review (Audit Circular-Financial AC 01/02)
- UK NAO Review of Financial Audit Works (Audit Circular-Financial AC 01/02)
- UK NAO Quality Assurance Cold Reviews
- UK NAO : Obtaining Feedback from Financial Audit Clients (Audit Circular-Financial AC 11/02)
- UK NAO Standards Assurance Review Procedures (Audit Circular-Financial AC 12/02)
- UK NAO Value for Money Handbook. A Guide for Building Quality into VFM Examinations (2003)
- Quality Assurance of UK NAO Value for Money Studies
- UK NAO Quality Review Criteria
- UK NAO Projet Team Questionnaire
- Building in Quality (Quality Review of UK NAO VFM reports 1999-2000)
- Cour des comptes (France) document on « Quality in the Audit Process »

- The Netherlands Court of Audit : Self-evaluation Manual (avril 1999)
http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/manual_selfevaluation.pdf
- The Netherlands Court of Audit : Manual on Quality Requirements and Instruments (avril 1999)
http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/manual_on_quality_requirements.pdf
- The NIK (Poland) : Auditing Standards, Chapter 16 Care for Audit Quality (juin 2003)
http://www.nik.gov.pl/english/documents/audit_stand.pdf
- Hong Kong Institute of Certified Public Accountants Members' Handbook – Statement of Auditing Standards 240 Quality Control for Audit Work (janvier 1997, révisé en septembre 2004)
http://www.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master_Master/volumeIII/sas240.pdf
- Office of the Inspector General (USA) : Audit Quality Control Policies and Procedures, Appendix A (révision de février 2002)
<http://www.ignet.gov/pande/audit/appa02.pdf>
- 5th ASOSAI Research Project – Performance Auditing Guidelines – Chapter 8 Audit Management – Some Important Issues (octobre 2000)
<http://www.asosai.org/researchprojects/index.htm>
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – Audit Quality (novembre 2002)
http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm ?AUB=TB21_50761.MNXI_50761

Annexe B – Résumé du rapport « La qualité dans le processus d’audit »

Ce rapport, qui vise à déterminer de quelle manière les ISC peuvent assurer une qualité élevée dans le processus d’audit, a été établi à la demande des présidents des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays européens d’Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte, et de la Cour des comptes européenne, comme convenu lors de leur réunion de Limassol en novembre 2001.

Le chapitre 1 de ce rapport fournit des informations générales et décrit le processus d’audit ainsi que les méthodologies employées dans le cadre de son élaboration.

Le chapitre 2 énonce les concepts, les principes et les exigences de base sur lesquels doit reposer une approche efficace d’assurance de la qualité des travaux et des rapports d’une ISC. Il couvre notamment les aspects suivants :

- Le code de déontologie ;
- L’adoption des normes internationales de contrôle et la conformité à leurs règles ;
- Les ressources et la structure organisationnelle nécessaires ;
- Les manuels et les recommandations ;
- Les compétences du personnel ;
- Les politiques et les recommandations en matière de gestion de la qualité ; et
- La formation continue et l’amélioration des connaissances.

Le chapitre 3 décrit la situation en matière de contrôle de la qualité au sein de 16 ISC à partir des réponses à un questionnaire. Il semble que toutes les ISC interrogées aient adopté au moins quelques-uns des mécanismes de contrôle de la qualité préconisés, mais la nature et l’étendue de ces mesures de contrôle varient considérablement de l’une à l’autre. Certaines disposent de systèmes de contrôle relativement sophistiqués, tandis que pour d’autres, les procédures de contrôle de la qualité sont encore à un stade de développement plus rudimentaire. La majeure partie des ISC participantes, sinon toutes, doivent faire davantage d’efforts pour renforcer leurs systèmes de contrôle de la qualité, mais certaines beaucoup plus que d’autres. Ce chapitre passe en revue les divers types de contrôles de la qualité nécessaires à chaque phase du processus d’audit – planification, exécution, élaboration et émission du rapport d’audit – et cite un certain nombre d’exemples utiles tirés des réponses au questionnaire.

Le chapitre 4 s’appuie sur l’expérience internationale pour énoncer un certain nombre de « bonnes pratiques » qui pourraient être adoptées utilement par n’importe quelle ISC qui ne les applique pas encore. Il inclut quelques suggestions, et propose notamment d’accorder l’attention qui convient aux composantes essentielles du processus de gestion de la qualité, en particulier :

Améliorer la qualité dans le processus d'audit :

- Donner des instructions efficaces, superviser et examiner le processus d'audit au cours des trois phases de planification, d'exécution et d'élaboration du rapport d'audit.
- Définir clairement les rôles et les responsabilités de chaque intervenant à chacune des phases de l'audit.
- Identifier et documenter les critères de contrôle de la qualité applicables à chaque phase de l'audit ainsi que leurs sources respectives.
- Etablir clairement les procédures de contrôle de la qualité à suivre au cours de chaque phase et documenter leur mise en œuvre et les résultats obtenus.

Instituer des vérifications d'assurance qualité a posteriori :

- Ces vérifications ont pour but, non pas de critiquer l'audit concerné, mais plutôt de déterminer si les procédures de contrôle de la qualité mises en place par une ISC sont utilisées systématiquement, avec efficacité et comme il convient, et aussi d'identifier des méthodes qui permettraient d'améliorer les contrôles.
- Ces vérifications peuvent être assurées en interne par des auditeurs expérimentés de l'ISC qui n'ont pas participé à l'audit. Elles doivent porter sur un échantillon d'audits effectués chaque année.
- Il existe une seconde solution qui consiste à confier ces vérifications à des experts d'organisations professionnelles ou d'autres ISC basées dans d'autres pays.

Donner la priorité aux principes de gestion institutionnelle susceptibles de contribuer à la qualité et à l'efficacité globale de l'ISC :

- Rechercher l'excellence dans le processus de recrutement, tout anticipant les besoins futurs de l'ISC au lieu de se contenter de retrouver les compétences du personnel actuel.
- Dispenser une formation efficace de trois types :
 - Formation de base destinée à aider les nouvelles recrues à s'adapter à la structure.
 - Formation technique afin d'améliorer les compétences du personnel.
 - Formation au management pour préparer les stagiaires à assumer des responsabilités plus importantes.
- Encourager le développement de carrière par :
 - Des systèmes d'évaluation formelle des performances permettant d'identifier les points forts et les points faibles ;
 - Des plans de développement individuel ayant pour but de renforcer les points forts et de remédier aux points faibles.

- Centrer les efforts sur la gestion des relations avec l'extérieur, qui jouent un rôle essentiel dans l'efficacité globale de l'ISC en améliorant sa capacité à rendre des comptes et ses performances en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacité au sein des institutions publiques. Parallèlement aux relations avec le Parlement qui ont été évoquées dans un rapport antérieur, il est particulièrement important de privilégier :
 - Les relations avec le ministère des finances ;
 - Les relations avec les ministères sous l'autorité desquels est placée l'ISC et avec les organismes publics ;
 - Les relations avec les médias ;
 - Les relations avec les commissaires aux comptes du secteur privé et les organisations professionnelles, et enfin
 - Les relations avec le monde universitaire.

En résumé, ce rapport conclut que, même si toutes les ISC interrogées ont sans aucun doute fait des efforts consciencieux pour garantir la qualité de leurs travaux d'audit, il reste encore beaucoup à faire en la matière. Quelques suggestions sont présentées dans cette perspective.

Ce rapport (volume I) est complété par le volume II « Réponses au questionnaire et documents classés par pays », et par le volume III « Documents de référence ».

L'ensemble du rapport peut être téléchargé sous format électronique sur les sites web suivants :

- www.sigmaweb.org
- www.asz.hu
- www.nao.gov.mt
- www.nik.gov.pl/english/slr_sai.html

Il sera disponible en français à partir de janvier 2008 sur le site de l'AISCCUF :

Annexe C – Norme ISA 220 (révisée) de l'IFAC « Le contrôle de la qualité dans les audits de l'information financière historique »

Les informations présentées dans cette annexe sont tirées de la norme (révisée) ISA 220 (Quality Control for Audits of Historical Financial Information) de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Elles énoncent les principes de base et les principales procédures établies dans la norme ISA 220, sans fournir toutefois les explications détaillées qui figurent dans le texte d'origine, et ont été adaptées à l'environnement d'une ISC en remplaçant la terminologie du secteur privé par celle du secteur public quand cela semblait faciliter la compréhension.

Les ISC conduisant des audits de certification d'états financiers doivent être conscientes du fait qu'elles ont l'obligation de se conformer à la norme ISA 220 (et à la majeure partie des normes de l'IFAC). Le degré d'applicabilité des normes de l'IFAC aux ISC est indiqué globalement dans la section « Le Contexte du secteur public » qui figure également dans la plupart des normes de l'IFAC. Mais toutes les ISC doivent en outre admettre que bon nombre de ces normes, en particulier la norme ISA 220, leur donnent des conseils utiles pour l'exécution d'autres types d'audits.

Le contexte du secteur public

- 1. Certains termes utilisés dans la présente norme ISA tels que « associé responsable de la mission » et « entreprise » doivent être compris comme leur équivalent dans le secteur public, à savoir « chef de l'équipe d'audit » ou « directeur d'audit », et ISC (Institution supérieure de contrôle) respectivement. Mais, à quelques rares exceptions près, il n'existe pas d'équivalents de « sociétés cotées » dans le secteur public.*
- 2. D'après les normes internationales de contrôle de la qualité (ISQC), les politiques et les procédures de l'entreprise (ou de l'ISC) ont pour objet de maintenir l'objectivité du vérificateur de contrôle de la qualité de l'audit. Ce vérificateur peut ne pas être désigné par le chef de l'équipe d'audit ou par le directeur de l'audit. Dans un grand nombre de pays, il existe un auditeur général unique désigné légalement (dans les ISC de type « bureau d'audit ») qui assume la responsabilité globale des audits conduits dans le secteur public, tandis que dans d'autres – par exemple les ISC de type « cour des comptes » - cette responsabilité peut être prise collégalement. Dans les deux cas, le vérificateur de l'audit doit être choisi en tenant compte des obligations d'indépendance et d'objectivité.*

3. *Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés selon des procédures légales, de sorte que certains critères d'acceptation et de poursuite de relations avec la clientèle de la présente norme ISA et concernant certaines missions spécifiques peuvent se révéler inapplicables.*
4. *De même, l'indépendance des auditeurs du secteur public peut être préservée par des mesures légales. Mais les auditeurs du secteur public ou les cabinets d'audit chargés de conduire des audits dans le secteur public pour le compte d'un auditeur légal (Statutory auditor) doivent, si les conditions de leur mandat le permettent dans leur juridiction, adapter leur approche afin de s'assurer qu'elle est conforme à l'esprit de la présente norme ISA. Ce qui les oblige parfois, quand leur mandat d'auditeur du secteur public ne les autorise pas à renoncer à leur mission d'audit, à révéler dans un rapport rendu public des événements qui les auraient obligés à renoncer à leur mission s'ils avaient exercé dans le secteur privé.*
5. *Les aptitudes et les compétences attendues de l'équipe d'audit sont décrites dans la présente norme ISA. D'autres qualifications peuvent être exigées pour les audits du secteur public, en fonction des conditions de leur mandat dans leur juridiction, par exemple une bonne compréhension des dispositions applicables en matière de présentation de l'information, en particulier à un organisme de représentation tel que la Chambre des Représentants, l'Organe législatif ou un organisme d'intérêt public. Compte tenu de sa portée plus large, un audit conduit dans le secteur public peut inclure certains aspects propres à un audit de performance, ou une évaluation globale des dispositions prises pour assurer la conformité aux lois et pour prévenir ou détecter des fraudes et des corruptions.*

Introduction

- L'équipe d'audit doit mettre en œuvre les procédures de contrôle de la qualité applicables à chaque audit.

Encadrement et responsabilité de la qualité des audits

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit assumer au nom de l'ISC la responsabilité de la qualité globale de chaque audit qui lui est confié.

Normes de déontologie

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit s'assurer que les membres de son équipe respectent les normes de déontologie.
- Cette procédure de vérification doit être documentée. Quand des problèmes non résolus sont identifiés, ils doivent être signalés au personnel concerné de l'ISC afin d'être réglés comme il convient.

Indépendance

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit se forger une opinion quant au respect des exigences d'indépendance applicables à l'audit concerné. Pour cela il doit :
 - (a) Obtenir les informations pertinentes sur l'audit, notamment sur son étendue ou d'autres tâches, afin de déterminer si l'indépendance requise est menacée ;
 - (b) Evaluer les informations relatives à des défaillances éventuelles dans les politiques et les procédures d'indépendance établies par l'ISC auxquelles il convient de remédier afin de garantir l'indépendance nécessaire, quand elles sont de nature à remettre en cause l'indépendance de l'ISC et de l'audit ;
 - (c) Prendre les dispositions appropriées afin d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable en appliquant des mesures de protection, ou, à défaut renoncer à l'audit ou à l'autre mission ;
 - (d) Documenter ses conclusions sur le respect de l'indépendance ainsi que toutes les discussions pertinentes conduites sous la direction de l'ISC pour appuyer ces conclusions.

Acceptation et poursuite de l'audit, d'autres relations et de certains audits particuliers

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit s'assurer que les procédures adéquates relatives à l'acceptation et à la poursuite des relations avec les entités à contrôler et à certains audits particuliers ont été suivies, et que les conclusions établies ont bien été documentées.
- Quand le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit obtient des informations qui auraient eu pour effet que l'ISC renonce à l'audit si ces informations avaient été portées à sa connaissance auparavant, il est tenu d'en informer immédiatement l'ISC afin de lui permettre de prendre les mesures appropriées qui s'imposent.

Mission des équipes d'audit

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit s'assurer que son équipe possède globalement les qualifications et les compétences requises, qu'elle dispose du temps nécessaire pour conduire l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et pour être en mesure de rédiger un rapport d'audit satisfaisant compte tenu des circonstances.

Exécution de l'audit

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit est responsable de l'encadrement, de la supervision et de l'exécution de l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ainsi que de l'émission d'un rapport d'audit satisfaisant compte tenu des circonstances.
- Avant de remettre le rapport d'audit, le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit de l'ISC examinera les documents de travail afin de s'assurer qu'il a obtenu les informations probantes suffisantes pour étayer ses conclusions et pour établir le rapport d'audit.

Consultations

- Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit a l'obligation de :
 - (a) prendre l'initiative de consulter les experts appropriés sur les questions épineuses ou les points litigieux ;
 - (b) s'assurer que les membres de son équipe ont procédé aux consultations requises au cours de l'audit, à la fois avec leurs pairs ou avec d'autres spécialistes au niveau approprié, au sein ou à l'extérieur de l'ISC ;
 - (c) vérifier que la nature et l'étendue de l'audit, les conclusions qui en découlent et les consultations effectuées sont documentées et convenues d'un commun accord avec les personnes consultées ;
 - (d) déterminer si les informations recueillies dans le cadre de ces consultations ont été exploitées.

Divergences d'opinion

- En cas de divergence d'opinion au sein de l'équipe d'audit, ou avec les personnes consultées, ou, le cas échéant, entre le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit et le vérificateur de contrôle de la qualité de l'audit, l'équipe d'audit doit traiter ces divergences d'opinion conformément aux politiques et procédures établies par l'ISC.

Vérification du contrôle de la qualité des audits

- En ce qui concerne les audits pour lesquels l'ISC exige une vérification du contrôle de la qualité, le responsable de l'ISC a l'obligation de :
 - (a) vérifier si un vérificateur de contrôle de qualité de l'audit a été désigné ;
 - (b) examiner les principaux problèmes rencontrés au cours de l'audit avec le vérificateur de contrôle de la qualité, y compris ceux identifiés lors de la vérification de contrôle de qualité de l'audit ;
 - (c) ne remettre le rapport d'audit qu'après avoir achevé la vérification du contrôle de la qualité de l'audit.
 - La vérification de contrôle de la qualité d'un audit inclura une évaluation objective :

- (a) des opinions significatives émises par l'équipe d'audit ; et
- (b) des conclusions formulées dans l'opinion de l'auditeur et le rapport d'audit.

Supervision

- L'ISC a l'obligation de mettre en place les politiques et les procédures destinées à assurer de manière raisonnable que le système de contrôle de la qualité est pertinent, adéquat, fonctionne bien et est respecté dans la pratique. Le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit doit tenir compte des résultats du processus de supervision figurant dans les informations diffusées par la direction de l'ISC.

Annexe D – ISQC 1 « Contrôle de la qualité pour les entreprises chargées des audits, des vérifications de l’information financière sur la base de données historiques comparables et d’autres missions de certification ou de services connexes »

Les informations présentées dans cette annexe sont tirées de la norme internationale de contrôle de la qualité (ISQC1) de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) intitulée « Contrôle de la qualité pour les entreprises chargées des audits, des vérifications de l’information financière historique et d’autres missions de certification ou de services connexes (Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements). Elles énoncent les principes de base et les principales procédures établies dans la norme ISQC1, sans fournir toutefois les explications détaillées qui figurent dans le texte d’origine, et ont été adaptées à l’environnement d’une ISC en remplaçant la terminologie du secteur privé par celle du secteur public quand cela semblait faciliter la compréhension.

Les ISC conduisant des audits de certification des états financiers doivent être conscientes du fait qu’elles ont l’obligation de se conformer à la norme ISQC1 (et à la majeure partie des normes de l’IFAC). Le degré d’applicabilité des normes de l’IFAC aux ISC est indiqué globalement dans la section « Le contexte du secteur public » qui figure également dans la plupart des normes de l’IFAC. Mais toutes les ISC doivent en outre admettre que bon nombre de ces normes, en particulier la norme ISQC1, leur donnent des conseils utiles pour l’exécution d’autres types d’audits.

Le contexte du secteur public conformément à la norme ISQC1

1. *Certains termes utilisés dans la présente norme ISQC tels que « associé responsable de la mission » et « entreprise » doivent être compris comme leur équivalent dans le secteur public, à savoir « chef de l’équipe d’audit » ou « directeur d’audit », et ISC (Institution supérieure de contrôle) respectivement. Mais à quelques rares exceptions près, il n’existe pas d’équivalents de « sociétés cotées » dans le secteur public dans cette adaptation de la norme ISQC.*
2. *D’après les normes internationales de contrôle de la qualité (ISQC), les politiques et les procédures de l’entreprise (ou de l’ISC) ont pour objet de maintenir l’objectivité du vérificateur du contrôle de la qualité de l’audit. Ce vérificateur peut ne pas être désigné par le chef de l’équipe d’audit ou par le directeur de l’audit. Dans un grand nombre de pays, il existe un auditeur général unique désigné légalement (dans les ISC de type « bureau d’audit ») qui assume la responsabilité globale des audits conduits dans le secteur public, tandis que dans d’autres – par exemple les ISC de type « cour des comptes » - cette responsabilité peut être prise collégialement. Dans les deux cas, le vérificateur de l’audit doit être choisi en tenant compte des obligations d’indépendance et d’objectivité.*

3. *Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés selon des procédures légales, de sorte que certains critères d'acceptation et de poursuite des relations avec l'entité à contrôler et concernant certaines missions spécifiques peuvent se révéler inapplicables.*
4. *De même, l'indépendance des auditeurs du secteur public peut être préservée par des mesures légales afin d'éviter certaines situations envisagées dans la norme ISQC1 de nature à remettre en question leur indépendance.*

Introduction

- Les ISC doivent mettre en place un système de contrôle de la qualité capable d'assurer de manière raisonnable que l'institution et son personnel respectent les normes professionnelles ainsi que les exigences légales et réglementaires applicables, et que les rapports remis sont satisfaisants eu égard aux circonstances.

Éléments d'un système de contrôle de la qualité

- Le système de contrôle de la qualité des ISC doit inclure les politiques et les procédures dûment documentées et diffusées concernant :
 - (a) les responsabilités de la direction dans la qualité au sein de l'ISC ;
 - (b) les normes de déontologie ;
 - (c) l'acceptation et la poursuite des relations avec l'entité à contrôler et de certains audits ;
 - (d) les ressources humaines ;
 - (e) l'exécution de l'audit ;
 - (f) la supervision.

Responsabilité de la direction dans la qualité des audits

- Les ISC doivent définir les politiques et les procédures visant à promouvoir une culture interne reconnaissant l'importance primordiale de la qualité dans l'exécution des audits.
- Les politiques et les procédures définies par les ISC doivent considérer le directeur de l'institution (ou son équivalent) comme le responsable in fine de son système de contrôle de la qualité.
- Si le directeur d'une ISC délègue la responsabilité opérationnelle du système de contrôle de la qualité à une ou plusieurs personnes, il doit désigner à cet effet celles qui possèdent l'expérience et les compétences nécessaires et suffisantes et qui sont habilitées à exercer cette responsabilité opérationnelle.

Normes de déontologie

- Les ISC doivent définir les politiques et les procédures visant à assurer de manière raisonnable que ces institutions et leur personnel se conforment aux normes de déontologie correspondantes.

Indépendance

- Les ISC doivent établir les politiques et les procédures de nature à assurer de manière raisonnable que ces institutions et leur personnel, et, le cas échéant, les personnes soumises à ces obligations d'indépendance (notamment les experts engagés par les ISC) conservent leur indépendance dans les circonstances prévues par le Code de déontologie de l'IFAC et par les normes de déontologie en vigueur à l'échelle nationale. Ces politiques et procédures doivent permettre à l'ISC :
 - (a) d'informer son personnel des obligations d'indépendance qui lui incombent ainsi qu'à d'autres personnes, le cas échéant ;
 - (b) d'identifier et évaluer les circonstances et les relations susceptibles de remettre en cause leur indépendance, puis de prendre les mesures appropriées pour éliminer ces problèmes ou les réduire à un niveau acceptable en appliquant les mesures de protection nécessaires.

- Ces politiques et procédures incluront certaines exigences, en particulier :
 - (a) les équipes d'audit fourniront à l'ISC les informations pertinentes sur les audits effectués au sein de l'entité à contrôler, notamment sur la portée des services qui lui sont fournis, afin de lui permettre d'évaluer leur impact éventuel sur les obligations d'indépendance ;
 - (b) le personnel notifiera en temps utile à l'ISC les questions de nature à remettre en cause son indépendance le cas échéant, afin qu'elle soit en mesure de prendre les mesures qui s'imposent ; et
 - (c) la collecte et la communication des informations pertinentes au personnel concerné de manière à permettre :
 - i. à l'ISC et à son personnel de déterminer aisément s'ils respectent leurs obligations respectives d'indépendance ;
 - ii. à l'ISC de tenir à jour des registres destinés à démontrer son indépendance ; et
 - iii. à l'ISC de prendre les dispositions adéquates pour remédier aux problèmes d'indépendance que posent certains audits.

- Les ISC doivent établir les politiques et les procédures capables de leur assurer de manière raisonnable qu'elles seront dûment informées des manquements aux obligations d'indépendance et que toutes les mesures appropriées seront adoptées pour régler ces problèmes. Ces politiques et ces procédures définiront un certain nombre d'exigences, par exemple :

- (a) le personnel des ISC signalera en temps utile à l'institution les manquements aux obligations d'indépendance qu'il a pu constater ;
- (b) l'ISC communiquera dans les meilleurs délais au chef de l'équipe d'audit concernée ou au directeur de l'audit les violations graves de ses politiques et procédures constatées. De telles violations peuvent remettre en cause l'indépendance des audits qui leur sont confiés, et il est essentiel d'y remédier ; et
- (c) le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit informera dans les meilleurs délais l'ISC des mesures prises pour régler le problème.
 - Les ISC demanderont au moins une fois par an à tout leur personnel soumis à l'obligation d'indépendance de leur remettre une déclaration écrite certifiant qu'il respecte les politiques et les procédures qu'elles ont établies en la matière, le Code de déontologie de l'IFAC et les normes de déontologie en vigueur à l'échelle nationale.
 - Chaque ISC mettra en place les politiques et les procédures définissant les critères d'application des dispositions de protection destinées à réduire, à un niveau acceptable, les risques inhérents à l'existence de relations trop suivies avec l'entité à contrôler en raison de l'affectation des mêmes auditeurs à une mission d'audit sur une longue période de temps.

Acceptation et poursuite des relations avec les entités à contrôler et de certains audits

- Les ISC ont l'obligation d'établir les politiques et les procédures d'acceptation et de poursuite de relations officieuses avec l'entité à contrôler et de certains audits, afin de s'assurer, de manière raisonnable, que ces relations ne seront établies et que ces audits ne seront poursuivis que si :
 - (a) elles ont vérifié l'intégrité de l'entité à contrôler et ne la considèrent pas comme malhonnête ;
 - (b) elles ont la compétence requise pour conduire l'audit et disposent des ressources nécessaires à cet effet ;
 - (c) elles sont en mesure de respecter les normes de déontologie applicables, notamment en matière d'indépendance.

Les ISC sont tenues d'obtenir les informations qu'elles jugent nécessaires eu égard aux circonstances avant d'accepter un audit facultatifs, quand elles doivent décider de poursuivre un audit existant, et quand elles envisagent d'accepter un nouvel audit d'une entité contrôlée existante. Après avoir identifié les problèmes, si l'ISC décide d'accepter ou de poursuivre ses relations avec l'entité à contrôler ou un audit donné, elle documentera toutes les démarches accomplies pour résoudre les problèmes.

Quand une ISC obtient des informations qui l'auraient empêchée d'accepter un audit facultatif si ces informations avaient été portées à sa connaissance auparavant, les politiques et les procédures visant à déterminer s'il y a lieu de poursuivre l'audit et les relations avec l'entité à contrôler incluront les obligations suivantes :

- (a) tenir compte des responsabilités légales et professionnelles imposées par les circonstances, en particulier il faudra déterminer si l'ISC est placée sous l'autorité de la ou des personnes qui l'ont désignée, ou, dans certains cas, si elle est soumise à des responsabilités réglementaires ; et
- (b) envisager la possibilité de renoncer à l'audit ou de suspendre à la fois à l'audit et ses relations avec l'entité à contrôler.

Ressources humaines

- Les ISC ont l'obligation d'établir les politiques destinées à leur assurer de manière raisonnable qu'elles disposent du personnel suffisant, qui possède les aptitudes et les compétences requises et s'engage à respecter les principes de déontologie établis pour conduire leurs audits conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires, comme pour établir les rapports satisfaisants, eu égard aux circonstances, qui incombent au chef de l'équipe d'audit ou au directeur de l'audit.

Mission des équipes d'audit

- Les ISC désigneront pour chaque audit un chef de l'équipe d'audit ou un directeur de l'audit qui en assumera l'entière responsabilité en leur nom. Elles établiront à cet effet les politiques et les procédures exigeant que :
 - (a) l'identité et le rôle du chef de l'équipe d'audit ou du directeur de l'audit soient communiqués aux membres de la direction de l'entité à contrôler et à ceux qui exercent des fonctions de gestion au sein de celle-ci ;
 - (b) le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit disposent à la fois des aptitudes, des compétences, des pouvoirs et du temps nécessaires pour assumer ces fonctions ; et
 - (c) les responsabilités qui incombent au chef de l'équipe d'audit ou du directeur de l'audit soient clairement définies et communiquées à l'intéressé.
- Les ISC désigneront également le personnel adéquat qui présente les aptitudes et les compétences requises et dispose du temps nécessaire pour conduire les audits conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires, et pour leur permettre de présenter des rapports satisfaisants eu égard aux circonstances.

Exécution de l'audit

- Les ISC ont l'obligation d'établir les politiques et les politiques visant à leur assurer de manière raisonnable que leurs audits sont conduits conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et que leurs rapports sont établis de manière satisfaisante eu égard aux circonstances.

Consultations

- Les ISC établiront les politiques et les politiques visant à leur assurer de manière raisonnable que :
 - (a) les consultations adéquates ont lieu sur les questions épineuses ou les points litigieux au sein de l'ISC, avec des experts externes et avec l'entité à contrôler;
 - (b) les ressources suffisantes sont disponibles afin de permettre ces consultations ;
 - (c) la nature et la portée de ces consultations sont documentées ;
 - (d) les conclusions découlant de ces consultations sont documentées et mises en œuvre.

Divergences d'opinion

- Les ISC établiront les politiques et les procédures requises pour traiter et résoudre les divergences d'opinion au sein de l'équipe d'audit, ou avec les personnes consultées, ou, le cas échéant, entre le chef de l'équipe d'audit ou le directeur de l'audit et le vérificateur de contrôle de qualité de l'audit. Les conclusions en découlant seront documentées et mises en oeuvre.
- Le rapport d'audit ne doit pas être émis tant que les divergences d'opinion ne sont pas résolues.

Vérification du contrôle de la qualité des audits

- Les ISC établiront des procédures et des politiques visant à exiger pour certains audits une vérification du contrôle de la qualité afin d'évaluer de manière objective les opinions importantes émises par l'équipe d'audit et les conclusions formulées dans le rapport d'audit. Ces politiques et procédures doivent :
 - (a) Définir les critères d'évaluation de tous les audits, des examens de l'information financière historique et d'autres missions de certification ou de services connexes, afin de déterminer dans chaque cas s'il y a lieu de procéder à une vérification du contrôle de la qualité de l'audit ;
 - (b) Exiger une vérification du contrôle de la qualité pour tous les audits répondant aux critères visés à l'alinéa (a) ci-dessus.
 - Les politiques et les procédures des ISC incluront l'obligation de procéder à une vérification du contrôle de la qualité avant la remise du rapport d'audit.
 - Les ISC sont tenues d'établir les politiques et les procédures qui permettront de définir :
 - (a) la nature, la date et l'étendue des vérifications du contrôle de la qualité des audits ;
 - (b) les critères d'éligibilité des vérificateurs du contrôle de la qualité des audits ;
 - (c) la documentation exigée pour les vérifications du contrôle de la qualité des audits.

Nature, date et étendue des vérifications du contrôle de la qualité des audits

- Les vérifications du contrôle de la qualité des audits doivent évaluer objectivement :
 - (a) les opinions importantes émises par l'équipe d'audit sur l'importance relative et les principaux risques de l'audit,
 - (b) si les documents de travail choisis aux fins de vérification rendent compte des travaux effectués, matérialisés par les opinions importantes émises et corroborent la conclusion formulée dans le rapport ;
 - (c) la pertinence du rapport à présenter ;
 - (d) d'autres questions importantes qui ont attiré l'attention du vérificateur du contrôle de la qualité de l'audit ;
 - (e) les principaux risques identifiés au cours de l'audit et comment ils ont été traités ;
 - (f) si les personnes requises ont été consultées sur les questions suscitant des divergences d'opinion, ou pour d'autres problèmes épineux ou des points litigieux ;
 - (g) l'importance et le traitement des inexactitudes constatées au cours de l'audit, rectifiées ou non ; et
 - (h) les questions qui doivent être signalées à la direction, à tous ceux qui exercent des fonctions de gestion et aux autres parties intéressées.

Critères d'éligibilité des vérificateurs du contrôle de la qualité des audits

- Les politiques et les procédures concernant l'éligibilité des vérificateurs du contrôle de la qualité des audits définiront :
 - (a) les qualifications techniques exigées pour exercer ces fonctions, notamment l'expérience et l'habilitation requises ;
 - (b) dans quelle mesure le vérificateur du contrôle de la qualité des audits peut être consulté sur l'audit sans que cela remette en cause son objectivité.

Documents des vérifications du contrôle de la qualité des audits

- Les politiques et les procédures de l'ISC concernant les documents justificatifs des vérifications du contrôle de la qualité des audits doivent permettre de déterminer en particulier :
 - (a) si les procédures établies conformément aux politiques de l'ISC en matière de vérification du contrôle de la qualité des audits ont été suivies ;
 - (b) si la vérification du contrôle de la qualité de l'audit a été menée à bien avant de présenter le rapport ; et
 - (c) si toutes les questions qui ont attiré l'attention du vérificateur du contrôle de la qualité de l'audit ont bien été résolues, quand elles pouvaient laisser supposer que l'audit n'avait pas été conduit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires.

Supervision

- Les ISC doivent évaluer l'impact des défaillances constatées dans le processus de supervision et déterminer s'il s'agit :
 - a) de cas isolés qui ne prouvent pas nécessairement que le système de contrôle de la qualité de l'ISC n'est pas en mesure d'assurer de manière raisonnable le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires, et que le rapport établi par l'ISC est satisfaisant eu égard aux circonstances ;
 - b) de défauts systématiques qui se répètent constamment, ou d'autres défaillances significatives qui exigent des mesures correctives dans les meilleurs délais.
- Les ISC signaleront les défaillances constatées dans le processus de supervision aux responsables de l'audit concerné, aux chefs de l'équipe d'audit et au personnel concerné, et leur feront part des recommandations nécessaires afin que toutes les mesures correctives appropriées soient prises.
- Le processus d'évaluation de chaque type de défaillance de l'ISC se traduira par une ou plusieurs des recommandations suivantes :
 - a) adopter les mesures correctives qui s'imposent concernant un audit ou un auditeur ;
 - b) communiquer les constatations aux responsables de la formation professionnelle ;
 - c) modifier les politiques et les procédures de contrôle de la qualité ; et
 - d) prendre des mesures disciplinaires à l'encontre de ceux qui ont violé à plusieurs reprises les politiques et les procédures de l'institution.
- Quand les procédures de supervision ont montré qu'un rapport était inadéquat ou que certaines procédures avaient été omises au cours de l'audit, l'ISC déterminera quelles autres mesures doivent être adoptées afin de se conformer aux normes professionnelles applicables et aux exigences légales et réglementaires. Elle pourra également envisager de consulter un juriste.
- Les ISC communiqueront au moins une fois par an les résultats des processus de supervision du système de contrôle de la qualité de leurs travaux aux responsables des audits et à tout le personnel concerné, y compris au chef de l'ISC, afin de permettre à l'ISC et aux personnes à son service de prendre rapidement les mesures appropriées si besoin est, en fonction de leurs attributions et de leurs responsabilités telles qu'elles ont été définies. Les informations communiquées incluront :

- a) la description des procédures de supervision appliquées ;
- b) les conclusions qui en ont découlé ;
- c) au besoin, une description des erreurs systématiques, réitérées ou d'autres défaillances significatives, en indiquant les mesures prises pour les rectifier ou pour y remédier.

Plaintes et allégations

- Les ISC ont l'obligation d'établir des politiques et procédures visant à leur assurer de manière raisonnable que les plaintes formelles et les allégations selon lesquelles elles n'auraient pas exécuté leurs travaux d'audit, de certification ou d'autres services connexes conformément aux normes professionnelles ainsi qu'aux exigences légales et réglementaires applicables seront traitées de manière satisfaisante.

Documentation

- Les ISC sont tenues d'établir des politiques et procédures concernant la nécessité d'une documentation appropriée afin de corroborer par des justificatifs le bon fonctionnement de chaque élément de son système de contrôle de la qualité.

Annexe E – Directives de l'INTOSAI relatives à l'exécution des audits de performance

Les informations présentées dans la présente annexe sont tirées des Directives de l'INTOSAI relatives à l'exécution des audits de performance (Implementation Guidelines for Performance Auditing).

« 2.2 Conditions générales exigées des vérificateurs de résultats

Les vérificateurs de résultats doivent avoir des compétences professionnelles spécifiques

La vérification de résultats est une activité basée sur l'information, dans laquelle les valeurs professionnelles occupent une place centrale. Parmi ces valeurs, il importe que les vérificateurs puissent avoir des occasions de développer leurs compétences et améliorer la qualité et les résultats de leurs produits. La création d'un environnement stimulant, permettant de consolider les améliorations apportées à la qualité, s'inscrit dans ce cadre (*NC 1.0.45 et 2.1.9*).

Tous les vérificateurs doivent avoir les compétences professionnelles appropriées aux tâches qui leur sont confiées (*NC 2.2.1 et 2.2.33-38*) et l'ISC doit recruter du personnel ayant les qualifications appropriées (*NC 2.1.2*). Les normes de contrôle générales de l'INTOSAI prévoient également que les ISC doivent par exemple :

- assurer le développement et la formation de leurs agents afin de leur permettre de s'acquitter efficacement de leur tâches et de définir la base de l'avancement des contrôleurs;
- mettre au point des manuels et autres documents d'orientation relatifs à la conduite des contrôles;
- consolider les compétences et l'expérience dont dispose l'ISC et identifier les compétences qui font défaut; veiller à la bonne distribution des compétences entre les tâches de contrôle et affecter un nombre suffisant de personnes au contrôle; veiller à ce que la planification et la supervision soient de bonne qualité afin de réaliser les objectifs en y apportant le soin et la minutie nécessaires;
- vérifier la rentabilité et l'efficacité des normes et procédures internes de l'ISC.

La possibilité de recruter le personnel approprié constitue un facteur décisif de la vérification de résultats. Chaque recrutement est un investissement unique. Le vérificateur de résultats doit avoir une bonne formation, généralement de niveau universitaire, ainsi que l'expérience du travail d'investigation/évaluation. Les qualités personnelles sont également d'une importance capitale (esprit d'analyse, créativité, réceptivité, compétences sociales, intégrité, jugement, endurance, de bonnes compétences de communication orale et écrite, etc.) (*NC 2.1.4 et 2.1.10*).

Pour devenir vérificateur, chef d'équipe ou gestionnaire de vérification de résultats, il est nécessaire d'avoir certaines qualifications spécifiques. Par exemple, le vérificateur doit avoir une bonne formation en sciences sociales et bien connaître les méthodes scientifiques d'investigation/évaluation. Si une connaissance approfondie des différents domaines fonctionnels devant être contrôlés peut s'avérer essentielle, il n'est pas toujours nécessaire d'avoir des compétences avancées en comptabilité et en contrôle financier pour pouvoir pratiquer la vérification de résultats ou l'évaluation de programmes. S'agissant des ISC qui, dans leur mode d'organisation, ont séparé la vérification de résultats du contrôle financier, il est parfaitement admis que le personnel chargé de la vérification de résultats ait des profils et des compétences 46 différents de ceux chargés du contrôle financier.²⁷ Pour satisfaire aux conditions de qualité prévues par les Normes de contrôle (*NC 2.2.36-39*), l'ISC doit se doter d'un programme visant à préserver la compétence professionnelle de son personnel par le recyclage et la formation continue. L'apprentissage par la pratique du contrôle constitue l'un des facteurs centraux du processus de développement (*NC 2.1.2, 2.2.37-38 et 2.1.16*).

Entre autres thèmes, le recyclage et la formation continue peuvent aborder la question de l'évolution récente en matière de méthodologie, de gestion ou de supervision de la vérification de résultats, les méthodes d'investigation qualitative, l'analyse par étude de cas, les techniques de sondage statistique et

de collecte de données quantitatives, la conception d'opérations d'évaluation, l'analyse de données et la rédaction axée sur les besoins du lecteur. Elles peuvent également aborder des thèmes ayant trait au travail de terrain du contrôleur comme l'administration publique, la politique et la structure des pouvoirs publics, la politique en matière d'administration publique, les sciences économiques, les sciences sociales ou l'informatique (NC 2.1.6-10).

Entre autres qualifications, les membres du personnel chargés de l'évaluation des résultats doivent :

- bien connaître les méthodes et les techniques applicables à la vérification de résultats et avoir la formation, les compétences et l'expérience nécessaires pour pouvoir appliquer ces connaissances,
- bien connaître les organismes, programmes et fonctions gouvernementaux,
- pouvoir communiquer clairement et efficacement tant à l'oral qu'à l'écrit,
- posséder des compétences spéciales selon la nature du contrôle effectué (statistiques, informatique, ingénierie, etc. ou des connaissances approfondies du domaine concerné (NC 2.2.33-38 et 2.1.11-12).

Etant donné la complexité des questions abordées et étant donné que la vérification de résultats est souvent un travail d'équipe, tous les membres de l'équipe ne sont pas tenus d'avoir toutes les compétences citées plus haut. Par ailleurs, il n'est pas toujours possible pour une ISC de recruter des personnes qui remplissent toutes les conditions. Ces conditions peuvent par conséquent être développées une fois la personne en service, pourvu que les candidats au poste disposent manifestement du potentiel et de l'attitude nécessaires au genre de travail requis par la vérification de résultats.

L'efficacité, le professionnalisme et le soin doivent guider le vérificateur dans son travail

La vérification de résultats doit être suffisamment bien définie et l'approche doit être fonctionnelle. La structuration du contrôle doit remplir les conditions générales de la bonne gestion des projets (NC 3.0.2-3 et 3.1.1-3).

La vérification de résultats doit être réalisée de manière exhaustive et doit viser à recueillir des preuves pertinentes, fiables et suffisantes afin de permettre à toute personne de parvenir aux mêmes conclusions que celles figurant dans le rapport sur la vérification de résultats. Il convient donc de faire preuve de jugement au moment de se prononcer concernant les aspects suivants : l'objectif de la vérification; les aspects à vérifier et le moment où il convient de les vérifier; l'approche et la méthodologie; la portée de la vérification; les questions à inclure dans le rapport et la conclusion générale de la vérification.

Il importe que la communication avec l'organisme contrôlé et avec les différents experts soit bonne tout au long du processus de vérification. De même, les gestionnaires de vérifications de résultats doivent, eux aussi, rester vigilants. Il importe que les faits sur lesquels s'appuient les descriptions, analyses et recommandations finales soient exacts. Le rapport doit être objectif et équilibré et doit emprunter un ton sobre, apportant ainsi de la valeur ajoutée aux pouvoirs publics (NC 2.2.39, 3.5.1-2 et 4.0.22-25).

Les principes de bonne gestion doivent être respectés. Le processus de la vérification doit être convenablement enregistré. Les décisions importantes prises au cours de la vérification et les considérations sous-jacentes doivent être consignées par écrit. Il faut veiller à la tenue de dossiers accessibles et d'un registre. Outre le fait qu'elle aide l'équipe qui effectue la vérification, la documentation a pour objectifs d'enregistrer les preuves accumulées et ainsi appuyer les conclusions et les décisions, de constituer des archives susceptibles d'aider à la gestion et au suivi de la vérification et de permettre l'examen du travail par la hiérarchie. Les informations obtenues au cours de la vérification doivent être traitées comme des informations confidentielles jusqu'à ce que le rapport soit déposé (NC 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7, et 4.0.24).

Tous les contrôleurs des finances publiques doivent faire preuve d'intégrité, d'impartialité, d'objectivité, de compétence et de professionnalisme. Pour remplir ces conditions, le vérificateur de résultats doit avoir une formation et une expérience appropriées dans le domaine du travail d'investigation/évaluation. Les qualités personnelles revêtent également une importance considérable. L'efficacité, le professionnalisme et le soin doivent guider le vérificateur dans son travail. »
(source : site INTOSAI Lignes directrices sur la mise en oeuvre des normes de vérification de résultats)

Systèmes d'assurance et de contrôle de la qualité

Les normes de contrôle de l'INTOSAI exigent des ISC la mise en place de systèmes capables de confirmer que les mécanismes d'assurance qualité ont fonctionné de manière satisfaisante, de garantir la qualité du rapport d'audit, d'obtenir des améliorations au niveau de la qualité et d'éviter que les défaillances ne se reproduisent. L'assurance qualité désigne l'ensemble des politiques, systèmes et procédures établis par les ISC afin de maintenir une qualité élevée dans l'exercice de l'activité d'audit. Elle inclut également les exigences applicables à la gestion des missions d'audit au jour le jour. Le contrôle de la qualité consiste par contre à procéder à des vérifications pour évaluer le système d'assurance qualité ou l'exécution des projets d'audit.

Les activités d'assurance qualité des ISC

Les ISC ont, entre autres obligations professionnelles, le devoir d'établir et de maintenir des systèmes appropriés d'assurance qualité. Ces systèmes incluent les structures, les politiques et les procédures destinées à leur assurer de manière raisonnable que leurs travaux se déroulent en conformité avec les exigences et les normes professionnelles. Les activités d'assurance qualité consistent notamment à :

- Assurer la qualité de la planification : la planification des tâches retenues sera examinée afin de prendre en compte toutes les questions jugées essentielles.
- Assurer la qualité des travaux en cours : ces travaux seront soumis à un contrôle permanent, essentiel pour maintenir la qualité de l'audit, développer les connaissances et favoriser le retour d'information.
- Assurer la qualité de l'audit mené à bonne fin : toutes les tâches accomplies doivent être contrôlées avant de signer tout rapport.

Les activités d'assurance qualité sont censées garantir que tous les audits sont conduits conformément aux normes applicables. Les procédures d'assurance qualité doivent avoir notamment pour objectif de garantir :

- La compétence et l'intégrité professionnelles ;
- La supervision et l'affectation du personnel nécessaire aux missions requises ;
- Les conseils et l'assistance nécessaires ;
- L'évaluation des clients ; et
- La définition des responsabilités administratives et techniques.

Les politiques et les procédures générales d'assurance qualité des ISC doivent être communiquées à leur personnel de manière à avoir la certitude raisonnable qu'elles sont bien comprises et mises en œuvre. Les événements et les éléments qui exigent une attention spéciale du responsable de l'audit et des dirigeants de l'ISC sont traités ci-après. Les systèmes d'assurance qualité – en particulier les systèmes prévus pour les phases finales de l'audit – sont souvent coûteux et prennent beaucoup de temps. La meilleure solution consiste à choisir un système entièrement intégré.

Planification et budget, recours à des consultants

Le directeur de l'audit doit tenir compte de certains facteurs tels que la qualité souhaitée, les ressources et le choix du moment approprié lorsqu'il planifie la mission. L'établissement du budget consiste à chiffrer les salaires, les frais de déplacement, les honoraires des consultants et tous les autres coûts directs. Si l'ISC consulte des experts externes, ceux-ci seront soumis aux exigences applicables en matière de diligence et en ce qui concerne la confidentialité des informations dans l'exercice de leurs fonctions.

Supervision et exécution de l'audit

Les directeurs d'audit doivent s'assurer que ces missions sont accomplies sans dépassement de budget et dans les délais fixés, en augmentant les fonds alloués si cela se justifie. Les responsables doivent être conscients des aléas qui peuvent empêcher de terminer l'audit à temps, et s'assurer par conséquent que tous les travaux effectués s'inscrivent dans le cadre des objectifs de l'audit et de son étendue. Le bon déroulement du processus de collecte de données et les travaux d'analyse doivent être contrôlés. Le directeur de l'audit s'assurera que l'équipe d'audit est capable de maintenir de bonnes relations professionnelles avec la ou les entités à contrôler ainsi qu'avec les autres parties prenantes.

Rapport d'avancement de la mission et rapport d'audit

Le directeur de l'audit a l'obligation de tenir la direction de l'ISC informée de l'état d'avancement de la mission, et de recommander des mesures correctives si besoin est. Il doit aussi s'assurer que le rapport d'audit est conforme aux normes de présentation applicables.

Programme de vérification de l'assurance qualité (contrôles internes et externes)

Le programme de vérification de l'assurance qualité consiste à procéder à toute une série de contrôles internes et externes des activités de l'ISC. Il a pour objectif d'évaluer la qualité globale des travaux exécutés et couvre diverses questions et aspects, de sorte qu'il doit être souple. Les résultats de ce programme seront communiqués à la direction de l'ISC au moins une fois par an (quand le nombre d'audits effectués est élevé). Ce type de vérification de l'assurance qualité peut avoir pour objet de s'assurer de la conformité aux politiques et aux procédures, d'identifier quels aspects de leur contenu méritent d'être améliorés, ou d'évaluer si la qualité des travaux correspond aux objectifs et contextes spécifiques des intéressés. Les vérifications de l'assurance qualité portent en règle générale à la fois sur la conformité aux procédures établies et sur la qualité des travaux. Le rapport sur le programme de vérification de l'assurance qualité récapitulera les résultats de toutes les vérifications effectuées, notamment les tâches sélectionnées (nombre et type), les constatations qui en découlent et toutes les recommandations qui s'imposent.

Assurance qualité et amélioration de la qualité

Il est important que toutes les activités d'assurance et de contrôle de la qualité soient parfaitement acceptées par les auditeurs, et que les procédures et les systèmes ne soient pas trop sophistiqués. Parallèlement aux activités d'assurance et de contrôle de la qualité, la meilleure manière de promouvoir la qualité dans une mission d'audit consiste peut-être à recruter le personnel compétent et à créer des conditions de travail capables de :

- Favoriser l'amélioration de la qualité ;
- Promouvoir l'ouverture, la délégation des tâches et la confiance mutuelle au sein de l'ISC ; et
- Encourager le sens des responsabilités chez les auditeurs.

Dans les audits de performance où les informations et la compétence professionnelle jouent un rôle crucial, il est plus utile en règle générale d'aider les équipes d'audit à atteindre le niveau de qualité requis dans l'exercice de leurs fonctions, que de les contrôler au sens habituel du terme.

Annexe F – Les divers niveaux de planification au sein d’une ISC

Il est probable qu’une ISC aura besoin d’un éventail complet de mécanismes de planification. La structure de planification décrite dans la présente annexe a été conçue pour une ISC fortement hiérarchisée où la gestion est centralisée. Mais une ISC décentralisée aura sans doute les mêmes besoins, sans doute avec une structure différente. En règle générale, les niveaux de planification d’une ISC à gestion centralisée sont les suivants, par ordre décroissant d’importance :

La formulation de la mission et des valeurs sont le fondement de la planification interne, et délimitent le cadre général des opérations de l’ISC. Pour contribuer à inculquer les valeurs de l’ISC à son personnel, il est souhaitable de le faire participer, quelle que soit sa catégorie, au déroulement de cette phase de formulation et de conception de l’audit.

Les programmes pluriannuels sont nécessaires à pratiquement tous les niveaux de l’ISC afin de définir sa stratégie générale pour une période de 3 ans (ou un autre intervalle de temps raisonnable), car ils permettent de jeter les bases du processus de planification stratégique. Ils doivent être accompagnés d’une proposition de budget pour l’ISC et peuvent être publiés. A cette occasion, l’ISC exposera sa mission et sa conception ainsi que les objectifs généraux de travail.

Les plans stratégiques sont indispensables à l’ISC dans son ensemble et à chacun de ses principaux services car ils établissent la liste des travaux à effectuer pour atteindre les objectifs de l’ISC et lui permettre de s’acquitter de ses fonctions, et expliquent en outre comment ils seront exécutés et avec quelles ressources. Lors de l’élaboration des plans stratégiques, il est important de procéder à une évaluation globale des risques inhérents à l’audit et de tenir compte de l’importance relative des aspects à contrôler. Les responsabilités seront définies afin de mesurer les performances. En règle générale, les plans stratégiques doivent décrire les activités prévues pour l’année suivante, sous réserve d’une révision si les circonstances changent. Ils doivent être assortis d’une prévision souple et glissante du travail à accomplir sur la base d’une période annuelle mais qui pourra couvrir jusqu’à trois ans ou plus. Les plans stratégiques, qui sont proposés par les chefs des principaux services de l’ISC, doivent être élaborés selon la mission envisagée, en accord avec ce qui aura été convenu lors de la phase de conception et avec les objectifs de l’institution, puis seront approuvés (ou modifiés) par le président (l’auditeur général).

Les plans opérationnels (programmes annuels des opérations et plan des tâches de chaque audit) consistent à définir les travaux et les audits détaillés. Ils peuvent être renforcés par des systèmes de gestion des ressources et du temps de travail afin de fournir des données qui seront exploitées pour garantir la supervision, la bonne gestion et la fiabilité de l’audit. La planification opérationnelle couvre également les plans budgétaires, les plans d’investigation préliminaire, les études de faisabilité et les études préalables.

Il est indispensable de disposer de systèmes d'information appropriés pour jeter les bases de la planification et prendre en charge d'autres besoins d'information.

Les opérations de routine de suivi interne et d'analyse des résultats sont des outils majeurs qui permettent à l'ISC d'évaluer et de suivre l'impact de ses travaux. Les informations qui en résultent seront exploitées dans les divers processus de planification.

Annexe G – Liste de contrôle pour la planification des audits

Les personnes chargées d'examiner l'adéquation de la planification des audits peuvent utilement se référer aux points suivants afin de s'assurer que:

- La planification tient compte des politiques, des normes, des manuels, des directives et des pratiques établis par l'ISC pour ses audits.
- Les informations pertinentes sur les lois et les réglementations pouvant avoir un impact significatif sur les objectifs de l'audit ont été obtenues.
- Un audit préliminaire d'investigation (consistant à étudier au préalable des questions spécifiques afin d'élaborer le plan des tâches de l'audit) a eu lieu.
- Les objectifs et l'étendue de l'audit sont fixés.
- Les raisons à l'origine de l'audit sont identifiées (par exemple, les médias, les constatations d'un audit interne de l'entité à contrôler, un organe de contrôle ou d'autres institutions de contrôle).
- La liste des activités prévues dans l'audit a été dressée.
- Les problèmes particuliers prévisibles identifiés lors de la planification de l'audit ont été mis en lumière.
- Tous les membres de l'équipe d'audit ont une vision claire et méthodique du plan des tâches de l'audit.
- Les problèmes constatés dans des audits précédents du même type font bien l'objet du suivi nécessaire.
- Les aspects financier, comptable et d'autres fonctions importantes de l'entité à contrôler sont suffisamment connus.
- Les principaux éléments du système de contrôle interne de l'entité à contrôler sont identifiés.
- Les procédures analytiques appropriées sont appliquées.
- Les ratios pertinents et les chiffres comparatifs sont identifiés et analysés.
- Les tendances ou les écarts par rapport aux prévisions sont identifiés.
- La méthode de sondage et les personnes ciblées sont identifiées.
- Les principaux indicateurs de performance sont sélectionnés.
- Les risques particuliers inhérents aux contrôles sont évalués et pris en compte.
- Les critères et les seuils de l'importance relative sont définis.
- Le degré de fiabilité qui sera attribué à l'audit est indiqué.
- Les experts et/ou les consultants appropriés sont choisis.
- Le budget est prêt et la date de l'audit est programmée.
- Les ressources raisonnablement nécessaires pour conduire l'audit ont été évaluées.
- Les besoins en personnel et l'équipe affectée à l'audit sont évalués.
- Les recherches nécessaires sur les questions formulées au cours du processus de vérification ont été effectuées et des réponses ont été apportées.
- Le plan des tâches de l'audit a été établi, approuvé, puis contrôlé par les superviseurs, le cas échéant.
- Toutes les autres procédures ou pratiques habituellement utilisées au cours de la phase de planification d'un audit ont été appliquées.
- Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle de la qualité dès la phase de planification d'un audit ont été mises en oeuvre.

Annexe H – Encadrement, supervision et vérifications dans les ISC de type « bureau d’audit »

Quand des travaux sont délégués à des assistants, il est important de les encadrer, de les superviser et de procéder aux vérifications nécessaires afin de s’assurer de manière raisonnable qu’ils sont effectués avec toute la compétence requise. Il est nécessaire également d’instituer un processus formel de contrôle de ces travaux. L’ampleur de ces procédures de contrôle de la qualité dépendra des aptitudes du personnel auquel ces tâches sont confiées.

La description des tâches ci-après de ce type de contrôle a été mise au point pour une ISC où la gestion est centralisée et la structure fortement hiérarchisée. Mais toutes les ISC quel que soit leur type, doivent mettre en place des mécanismes et des systèmes visant à s’assurer que tous les points énoncés dans les paragraphes ci-dessous sont traités de manière satisfaisante en fonction de leur organisation institutionnelle.

Encadrement: Pour encadrer correctement les subordonnés auxquels sont déléguées certaines tâches, il est indispensable de les informer au préalable de leurs responsabilités et des objectifs des procédures qu’ils sont censés exécuter. Il faut aussi leur fournir d’autres éléments, par exemple la nature de l’activité exercée par l’entité à contrôler et les problèmes comptables ou de vérification qui peuvent se présenter et avoir une incidence sur la nature, la date et l’étendue des procédures d’audit qui leur incombent. Les manuels de vérification, les listes de contrôle et le plan de l’audit concerné sont utiles afin de communiquer les consignes spéciales, de même que les réunions de cadrage ou de travail et les communications orales informelles.

Supervision: La supervision est étroitement liée à l’encadrement et aux vérifications et peut associer des éléments de ces deux processus. Le personnel exerçant des responsabilités de supervision doit s’acquitter des tâches suivantes durant l’audit :

- Surveiller la progression de l’audit afin de déterminer :
 - Si les auditeurs ont les qualifications et les compétences nécessaires pour effectuer leurs tâches ;
 - S’ils ont bien compris les consignes données pour l’audit ; et
 - Si les travaux en cours sont conformes au plan des tâches ;
- S’informer des problèmes comptables et de vérification importants qui se posent pendant l’audit et les traiter, en évaluant leur importance et en modifiant, si besoin est, le plan des tâches ;
- Régler les divergences d’opinion entre les membres du personnel et envisager le niveau de consultation approprié.

Vérifications: Les travaux du personnel chargé de l'audit doivent être vérifiés par un supérieur ayant l'expérience nécessaire pour déterminer si :

- Les travaux ont été exécutés conformément au plan des tâches de l'audit ;
- Les travaux et les résultats obtenus ont été documentés correctement ;
- Toutes les questions importantes soulevées au cours de l'audit ont été résolues ou sont mentionnées dans les conclusions du rapport ;
- Les objectifs des procédures d'audit sont atteints ; et
- Les conclusions émises sont en accord avec les résultats des travaux et corroborent l'opinion de l'auditeur.

Il faut également vérifier correctement :

- Le programme de l'audit et le plan des tâches ;
- L'évaluation des risques inhérents à l'audit, leur identification et leur gestion, y compris les résultats des sondages de vérification, et les modifications apportées le cas échéant au programme de l'audit et au plan des tâches ;
- La documentation obtenue en appliquant les procédures de base et les conclusions qui en ont découlé ;
- Les comptes à proprement parler, tous les changements envisagés au fur et à mesure de l'audit et le projet de rapport.

Il est indispensable également, au vu de ce qui précède, de consigner dans les dossiers de l'audit que ces vérifications ont bien été effectuées.

Annexe I – Encadrement, supervision et vérification dans les ISC de type « cour des comptes »

Dans les ISC de type « cour des comptes » dotées ou non de pouvoirs juridictionnels, les exigences et les principes de base des processus d'encadrement, de supervision et de vérifications sont les mêmes qu'à l'annexe H – Encadrement, supervision et vérification dans les ISC de type « bureau d'audit ».

Mais il existe des différences importantes dans les processus et les systèmes destinés à garantir la qualité des audits, en raison de leur structure institutionnelle et de leur organisation. Par exemple :

- Certains membres jouissent d'une très grande indépendance du point de vue légal (juges ou autres personnes ayant un statut équivalent) et d'une immense liberté dans l'exercice de leurs fonctions ;
- Il existe dans certains cas plusieurs niveaux d'encadrement et de supervision ;
- Parfois le Parquet peut intervenir, indépendamment de la Cour des comptes ;
- Dans tous les cas, les décisions sont prises collégalement.

Dans ce contexte, l'examen des processus qui contribuent à la qualité de l'audit pourront revêtir la forme suivante :

- Les travaux du personnel affecté à l'audit seront examinés par des « responsables » (de l'ISC ou des magistrats de haut niveau), comme c'est le cas dans les structures hiérarchisées, et/ou par des « pairs » placés au même niveau dans la hiérarchie (par exemple les contre-rapporteurs), qui donneront leur avis ;
- Dans certaines ISC de type « cour des comptes », le Procureur général et les représentants du Parquet pourront émettre un avis impartial qui permettra d'éclairer les travaux effectués, en particulier sur les questions juridiques ;
- Dans tous les cas, les travaux d'audit seront examinés par au moins un collègue, et les décisions seront prises collectivement.

Par ailleurs, quand il s'agit de décisions juridictionnelles, la procédure contradictoire est soumise à des dispositions contraignantes très précises, et prévoit en particulier la possibilité de faire appel des jugements. L'entité contrôlée ayant ainsi toute latitude de donner son avis, ce processus contribue également à garantir la qualité de l'audit.

Annexe J – Liste de contrôle pour l'exécution des audits

Les personnes chargées d'examiner la bonne exécution des audits peuvent trouver utile de se référer aux aspects suivants afin de s'assurer que:

- L'audit s'est déroulé conformément aux politiques, aux normes, aux manuels, aux directives et aux pratiques établies par l'ISC.
 - Les auditeurs maîtrisent parfaitement les techniques et les procédures de collecte, d'inspection, d'observation, d'enquête, et d'entretien etc. afin d'obtenir des informations probantes.
 - Toutes les phases de l'audit se sont déroulées comme prévu et ont été approuvées.
 - Des explications valables ont été fournies en cas d'omission d'une partie substantielle du plan des tâches de l'audit.
 - Les approbations requises ont été obtenues en cas d'écart significatif dans les tâches de l'audit par rapport au plan approuvé.
 - Les ressources en personnel pour l'audit étaient conformes aux prévisions en termes de temps, de catégorie et de frais encourus.
 - Tous les écarts importants par rapport aux ressources en personnel budgétisées ont été justifiés.
 - Les techniques et les procédures d'audit appliquées afin d'atteindre l'objectif fixé pour l'audit étaient appropriées et ont permis d'obtenir des informations probantes valables.
 - Les techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) ont été utilisées, le cas échéant.
 - Les sondages de vérification appropriés ont été utilisés pour évaluer la fiabilité des contrôles internes.
 - Les procédures analytiques appropriées ont été appliquées et la fiabilité, l'objectivité et la qualité des données de base pertinentes ont été évaluées.
 - Les méthodes d'échantillonnage ont été employées conformément aux manuels de l'ISC et/ou à des méthodes statistiques confirmées.
 - Tous les sondages de vérification effectués sur les transactions se rapportent de toute évidence aux objectifs de l'audit, expliquent correctement la nature et l'étendue des travaux et permettent d'émettre une conclusion globale sur les résultats de l'audit.
 - Les diverses phases et procédures de l'audit avaient pour but d'obtenir les preuves nécessaires et suffisantes.
 - Toutes les recherches nécessaires ont été effectuées pour régler toutes les questions soulevées au cours de l'audit.
-
- Il existe des documents de travail adéquats concernant :
 - l'évaluation des systèmes d'audit interne
 - la vérification des procédures de routine ;
 - les évaluations des contrôles ;
 - les vérifications analytiques ;
 - les sondages de corroboration ; et
 - le contrôle des applications informatisées.

- Les documents de travail ont été annotés des renvois nécessaires.
- Les listes de contrôle pour l'exécution de l'audit sont exhaustives et ont été renseignées, approuvées et dûment visées.
- Les travaux des consultants et d'autres experts ont été contrôlés comme il convient.
- Toutes les autres procédures ou pratiques habituellement utilisées dans la phase d'exécution d'un audit ont été appliquées.
- Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures dans la phase d'exécution de l'audit ont été mises en oeuvre.

Annexe K – Liste de contrôle pour la présentation des rapports d’audit

Les personnes chargées d’examiner la bonne présentation des rapports d’audit peuvent trouver utile de se référer aux points suivants afin de s’assurer que:

- Les rapports d’audit sont présentés conformément aux politiques, aux normes, aux manuels, aux directives et aux pratiques établies par l’ISC.
- La forme et le contenu des rapports d’audit sont conformes aux procédures établies (par exemple ils mentionnent le titre, la date et la signature, les objectifs et l’étendue de l’audit, le destinataire, les bases légales, le respect des délais, etc.).
- La terminologie employée dans le rapport d’audit est facile à comprendre pour les destinataires et les termes techniques sont expliqués intégralement.
- Toutes les constatations de l’audit, ainsi que les erreurs et autres irrégularités constatées ont été évalués en termes d’importance relative.
- Toutes les erreurs, les défaillances et les problèmes inhabituels ont été identifiés correctement, documentés et réglés de manière satisfaisante, ou soumis à un haut responsable de l’ISC le cas échéant.
- Le rapport final d’audit couvre tous les aspects des objectifs établis, et des explications sont fournies en cas d’omission.
- Les remarques et les conclusions émises dans le rapport d’audit sont étayées et bien documentées afin de garantir l’exhaustivité, l’exactitude et la validité des documents de travail.
- Toutes les évaluations et les conclusions reposent sur des bases solides et sont corroborées par les informations probantes, pertinentes et raisonnables.
- Seules les constatations suffisamment significatives de l’audit figurent dans le corps du rapport d’audit.
- Le rapport d’audit est remis en temps utile, exhaustif, établi par un personnel dûment qualifié, bien documenté et inclut l’opinion de l’auditeur.
- Les courriers faisant état des défaillances/des questions et les lettres d’observations ont été adressés en temps utile à l’entité à contrôler.
- Les réponses pertinentes et en temps utile aux rapports de l’ISC et à d’autres courriers ont été reçues.
- Les réponses ont été étudiées soigneusement.
- Toutes les constatations, conclusions et recommandations contestées par l’entité à contrôler ont été évaluées avec attention.
- Le rapport d’audit fait état le cas échéant des principaux commentaires pertinents de l’entité à contrôler.
- Les événements significatifs pertinents survenus après la clôture de l’audit sont pris en compte dans le rapport final.
- Toutes les fraudes ou autres irrégularités significatives ont été notifiées aux autorités compétentes.
- Les dossiers permanents d’audit ont été mis à jour de manière à inclure les résultats de l’audit.
- Les points importants exigeant un suivi de l’ISC ont été dûment identifiés, enregistrés et pris en compte.

- Toutes les autres procédures ou pratiques habituellement utilisées à la phase de présentation du rapport d'audit ont été appliquées.
- Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle dans la phase de présentation du rapport d'audit ont été mises en oeuvre.

Annexe L – Liste de contrôle pour l’autoévaluation des ISC et pour recueillir les commentaires des entités contrôlées

Les personnes chargées de recueillir les commentaires des entités contrôlées peuvent trouver utile de se référer aux points suivants, et s’inspirer des questions proposées ci-dessous pour procéder à l’autoévaluation de l’ISC.

Valeur ajoutée

- L’audit était-il trop étendu, trop limité, ou adéquat ?
- Quelles indications l’audit a-t-il fourni sur les différents services ?
- Quels changements ont été suggérés ou renforcés par l’audit ?

Approche et méthodes

- Estimez-vous que les techniques appropriées ont été employées dans cet audit pour :
 - obtenir les données ?
 - analyser les données ?
- L’entité à contrôler a-t-elle eu la possibilité de donner son avis sur :
 - les objectifs de l’audit ?
 - la méthodologie proposée ?
 - la désignation des consultants ?
- En cas de réponse négative, il est indispensable de fournir des explications.

Relations de travail

- Le personnel chargé de l’audit s’est-il montré courtois et professionnel dans ses relations avec l’entité à contrôler et son personnel ?
- L’entité à contrôler a-t-elle :
 - été informée de la progression de l’audit ?
 - eu la possibilité de commenter les premiers résultats ?
- En cas de réponse négative, il est indispensable de fournir des explications.

Contribution à la modernisation des institutions publiques

Dans quelle mesure ce rapport d’audit a-t-il contribué à améliorer au sein des institutions publiques :

- La bonne gouvernance
 - La gestion financière
 - L'innovation
 - Une approche dynamique
 - Une approche tournée vers les citoyens
 - La gestion de la prise de risque
 - Les services publics
 - Les résultats
 - L'utilisation des technologies de l'information
- En cas de réponse négative, il est indispensable de fournir des explications.

Objectivité et impartialité du rapport d'audit

- Le rapport d'audit présente t-il les faits :
 - de manière exacte ?
 - de manière impartiale ?
- En ce qui concerne les points de vue d'autres parties:
 - figurent-ils dans le rapport d'audit ?
 - ont-ils été examinés objectivement?
- La couverture de la presse a-t-elle été suffisante et objective ?

Commentaires généraux

- Quelle note attribueriez-vous à la qualité du rapport d'audit ?
- Le rapport d'audit a-t-il contribué à améliorer les choses ? Ou à faire des économies ?