

**Aider les institutions
supérieures de contrôle
à appliquer les normes
internationales d'audit
dans des contextes difficiles
et complexes**

**NOTE D'INFORMATION À L'INTENTION
DES PARTENAIRES INTERNATIONAUX DU
DÉVELOPPEMENT**

Mai 2020



Contexte

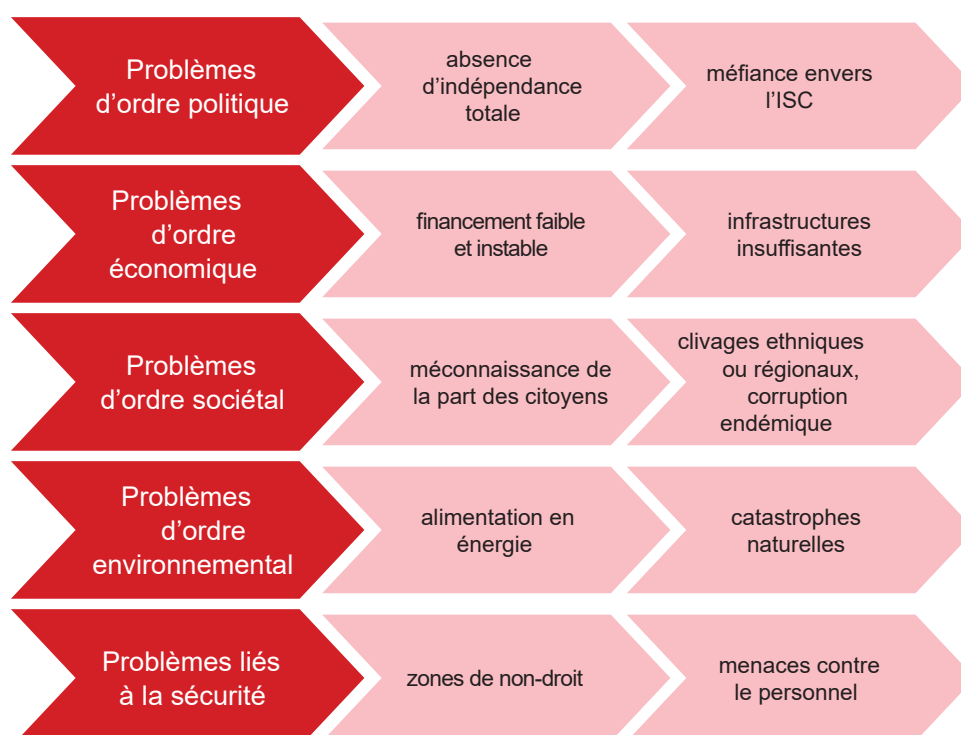
Le présent document a été rédigé à l'initiative du groupe de travail de la Commission de l'INTOSAI chargée du renforcement des capacités, afin de soutenir les ISC travaillant dans des contextes difficiles et complexes. Il vise à donner aux partenaires internationaux du développement une vue d'ensemble des attentes et défis auxquels les ISC sont confrontées lorsqu'elles décident de mettre en œuvre les normes internationales d'audit.

Introduction

Dans le monde entier, les institutions supérieures de contrôle (ISC) sont résolues à améliorer la qualité de leurs travaux et à progressivement réaliser leurs audits en appliquant les normes internationales. L'adoption des normes internationales peut constituer un défi de taille pour les ISC, notamment lorsqu'elles évoluent dans des contextes difficiles et complexes. Une aide bien planifiée et coordonnée de la part des partenaires internationaux du développement peut faire toute la différence et accélérer le processus.

Pour qu'une ISC puisse atteindre ses objectifs et être en mesure de jouer un rôle majeur dans le système de gestion des finances publiques (GFP) de son pays, il est fondamental qu'elle soit une organisation fiable. Elle doit être à la fois compétente et intègre pour pouvoir présenter des rapports d'audit de qualité élevée pouvant jouer un rôle déterminant dans le renforcement de la transparence et des processus démocratiques de son pays. Pour s'assurer que l'ISC soit en mesure de répondre à ces attentes, il faut soutenir le développement du secteur public en général. L'aide destinée à favoriser l'indépendance d'une ISC et l'intégration, par celle-ci, des normes internationales dans son processus d'audit doit être apportée selon un calendrier approprié compte tenu de l'évolution du secteur public, y compris l'environnement en matière de GFP.

Dans des contextes difficiles et complexes, le secteur public en général et les ISC en particulier peuvent être confrontés à des problèmes singulièrement épineux, voire à plusieurs de ces problèmes en même temps:



Pour gérer ces difficultés, les ISC peuvent avoir besoin d'un soutien pour adopter toute une série d'approches.



Les processus d'audit au sein d'une institution supérieure de contrôle

Le cœur de métier d'une ISC est l'audit. Les trois types d'audit, à savoir l'audit de la performance, l'audit financier et l'audit de conformité, suivent tous le cycle de base principal, qui va de la planification à l'établissement du rapport, en passant par la réalisation proprement dite. Le suivi n'est pas inclus dans le cycle d'audit, mais fait tout de même partie du cœur de métier de l'ISC. Par son mandat, une ISC peut être tenue de réaliser tous les types d'audit, mais le choix du type d'audit à effectuer est souvent laissé à sa discrétion.

- **Un audit financier** visera principalement à déterminer si les états financiers des entités auditées donnent une image fidèle de leur situation et s'ils sont conformes aux référentiels comptables du pays.
- **Un audit de conformité** consistera à examiner si une ou des entités auditées ont respecté les lois ou règlements sélectionnés comme sujet considéré lors de l'audit.
- **Un audit de la performance** est essentiellement centré sur celle-ci. Il couvrira au moins l'un des trois E, à savoir l'économie, l'efficacité et/ou l'efficacités, et pourra, dans une certaine mesure, porter également sur la conformité.

Audit financier

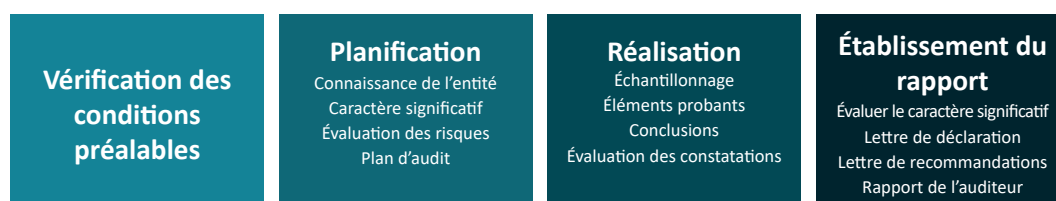
Un audit financier comporte quatre phases principales: la vérification des conditions préalables, la planification, la réalisation et l'établissement du rapport.

La première phase, à savoir la vérification des conditions préalables, est celle au cours de laquelle l'ISC détermine si les conditions sont réunies pour réaliser un audit financier. Par exemple, si l'entité n'élabore pas d'états financiers ou s'il n'existe aucun référentiel d'information financière applicable, l'audit financier risque de s'avérer impossible à réaliser.

La deuxième phase, à savoir la planification, est la partie la plus cruciale d'un audit financier, car elle consiste à déterminer le sujet central de l'audit et les travaux d'audit à réaliser. La planification est documentée dans un plan d'audit, qui décrit les risques ainsi que les mesures d'audit à prendre pour parer à ces risques.

La troisième phase, à savoir la réalisation, est celle au cours de laquelle les travaux d'audit proprement dits sont effectués, sur la base du plan d'audit. La phase de réalisation comporte l'échantillonnage (statistique ou discrétionnaire), la collecte d'éléments probants, la formulation d'une conclusion sur les travaux d'audit réalisés et l'évaluation des constatations. Elle consiste enfin à évaluer si les éléments probants recueillis sont suffisants pour étayer la conclusion sur les états financiers.

C'est au cours de la quatrième phase, celle de l'établissement du rapport, que la conclusion définitive de l'audit est formulée. Le rapport de l'auditeur ne devrait comporter que les constatations ayant une incidence sur l'opinion d'audit. Les autres constatations peuvent faire l'objet d'un rapport distinct adressé à la direction de l'entité audité.

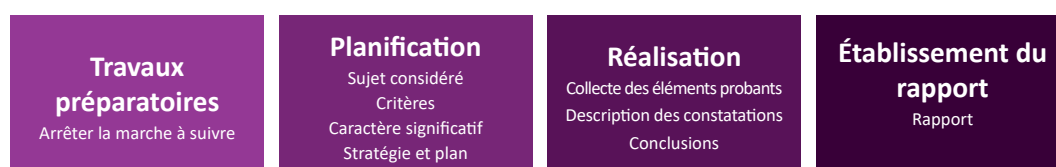


Audit de conformité

Un audit de conformité comporte quatre phases: les travaux préparatoires, la planification, la réalisation et l'établissement du rapport. Certaines phases sont similaires à celles de l'audit financier, tandis que d'autres ressemblent davantage à celles d'un audit de la performance. Il importe que l'ISC décide dès le début comment elle rendra compte de l'audit. C'est généralement précisé dans son mandat.

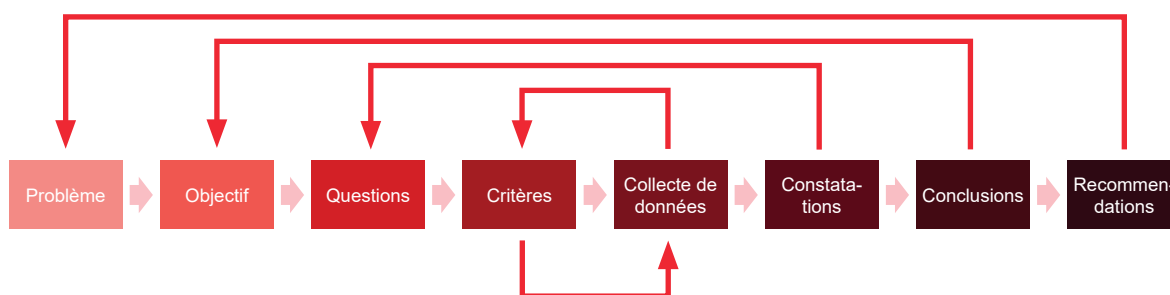
Lorsqu'il réalise un audit, l'auditeur collecte des éléments probants afin de corroborer la conclusion indiquant si l'entité audité a respecté les critères d'audit pertinents. Avant de formuler une conclusion sur l'audit, l'auditeur doit évaluer ces éléments probants afin de déterminer s'ils sont suffisants et appropriés.

L'établissement du rapport constitue la dernière phase de l'audit. Le format et le contenu du rapport varieront en fonction du mandat de l'ISC et de la décision prise au début de l'audit sur la façon de rendre compte de celui-ci.



Audit de la performance

La plupart des ISC décident en toute indépendance des audits de la performance à réaliser, ainsi que de leur calendrier et de la manière de les effectuer. Un audit de la performance passe par les quatre grandes phases habituelles, c'est-à-dire la planification, la réalisation, l'établissement du rapport et le suivi. Les audits de la performance sont essentiellement axés sur les problèmes, les systèmes ou les résultats. Ils font l'objet d'un rapport d'audit de la performance, qui doit être exhaustif, convaincant, publié dans les délais prévus, facile à lire, juste et équilibré.



Normes pour les institutions supérieures de contrôle

Les ISC font partie d'une organisation internationale appelée INTOSAI (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques), qui élabore des normes destinées à les éclairer sur ce que l'on attend d'elles. Ces normes, désignées par l'acronyme anglais «ISSAI» (International standards of supreme audit institutions, normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques) couvrent non seulement les disciplines d'audit, mais aussi des aspects organisationnels tels que les règles d'éthique, l'assurance de la qualité, la gestion, l'indépendance et les problèmes de transparence. Il existe trois grands groupes de normes couvrant les trois principaux types d'audits réalisés par les ISC (audit financier, audit de la performance et audit de conformité).

Les normes sur l'audit financier sont inspirées de celles adoptées par le secteur privé, mais avec des explications supplémentaires sur les caractéristiques propres au secteur public. Les normes sur l'audit financier s'appuient sur une approche d'audit financier globale et fondée sur les risques, qui permet d'aboutir à la formulation d'une opinion d'audit. Les normes sur l'audit de la performance et sur l'audit de conformité ont été élaborées et approuvées de façon indépendante par les membres de l'INTOSAI, étant donné que ces types d'audit sont propres au secteur public.

Toutefois, il incombe à chaque ISC de décider si elle souhaite, et peut légalement, adopter ces normes, qui ne sont pas obligatoires.

Pour soutenir les ISC, la Commission de l'INTOSAI chargée du renforcement des capacités a élaboré un guide sur l'application des ISSAI centré sur les éléments stratégiques à prendre en considération avant de s'engager sur la voie de la mise en œuvre des normes, tandis que l'Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI) a développé des outils pour aider à évaluer dans quelle mesure une ISC respecte les ISSAI.

Pourquoi adopter les normes internationales et que suppose leur application pour une ISC?

CRÉDIBILITÉ – Fournir au gouvernement, au parlement et aux citoyens l'assurance que les actions de l'ISC sont conformes aux meilleures pratiques internationales.

COHÉRENCE – Faire en sorte que les travaux menés par des équipes d'audit différentes soient de qualité comparable, ce qui permet aux entités auditées et aux parties prenantes de disposer d'informations fiables.

EFFICIENCE – Axer les audits sur les principaux domaines à risque, en concentrant les ressources d'audit sur ceux où elles sont le plus nécessaires.

En s'appuyant sur les normes internationales à la fois pour son développement interne et pour ses audits, une ISC augmente la crédibilité et la fiabilité de ses travaux. Une ISC crédible exercera une incidence positive sur le développement du système de GFP et sur le secteur public en général.

Lorsqu'une ISC décide d'appliquer les normes internationales, le parcours qu'elle devra suivre pour s'y conformer dépend fortement du contexte dans lequel elle évolue. Quelle est la situation du secteur public en général et du cadre juridique dans le pays? Quel(le)s sont les entités publiques, les processus du secteur public et les domaines politiques existant(e)s qui doivent et peuvent être audité(e)s? Comment réaliser cet audit et en rendre compte? Quels systèmes de contrôle sont en place et quels sont les types d'audit pertinents dans cet environnement? La mission première d'une ISC doit consister à auditer les activités financières du secteur public de son pays, et non les projets internationaux de développement. Cela vaut en particulier pour les ISC dont les ressources sont limitées et qui évoluent dans un contexte difficile.

Pour se conformer aux normes internationales, il est probable que l'ISC ait besoin d'un grand programme de changements prévoyant notamment:

- des analyses rigoureuses montrant à quel point les pratiques d'audit existantes s'écartent des normes internationales. Lors de ces analyses, il faut aussi examiner si l'application des ISSAI nécessite des modifications de la législation régissant l'ISC;
- l'élaboration d'un plan de mise en œuvre détaillé, avec une estimation réaliste des coûts et des délais, ainsi qu'une stratégie pour gérer les changements tout en continuant à exécuter le programme d'audit inscrit dans son mandat;
- la traduction des normes en langue nationale (les ISSAI sont disponibles dans les cinq langues officielles de l'INTOSAI et sont progressivement traduites dans d'autres langues par différentes ISC (voir le site internet www.issai.org));
- l'élaboration de nouveaux manuels d'audit (dans un premier temps, l'ISC peut généralement emprunter ces manuels auprès d'autres ISC, mais elle devra les adapter à son mandat et au contexte dans lequel elle évolue);
- le développement de nouvelles compétences (focalisation sur les risques, compréhension des états financiers, amélioration de la documentation, compréhension des causes profondes des faiblesses, orientations sur les contrôles internes);

- les modifications à apporter aux systèmes internes de l'ISC (gestion plus rigoureuse des ressources humaines, attention plus grande accordée à l'efficacité des audits, engagement accru de la part des managers, mise en place d'équipes spécialisées dans l'audit de la performance);
- une nouvelle affectation des ressources et de nouvelles modalités de planification (consacrer davantage de temps à la planification par rapport aux travaux sur le terrain);
- de nouvelles stratégies de communications (afin que le personnel, les entités auditées, les parlementaires et les autres parties prenantes comprennent la nécessité d'opérer les changements et pour faire face à la résistance à ceux-ci);
- le renforcement de l'assurance interne et externe de la qualité (l'ISC ne doit pas seulement affirmer qu'elle applique les ISSAI, elle doit aussi pouvoir le démontrer).

Il convient de garder à l'esprit que, dans des contextes difficiles et complexes, la mise en œuvre des normes internationales risque de prendre plus de temps qu'ailleurs. Il se peut que les progrès ne soient pas linéaires. La persévérance et les petites avancées sont fondamentales et devront être saluées. L'audit est un processus cyclique. C'est pourquoi il faudra de nombreuses années avant que les agents soient en mesure d'appliquer les ISSAI de façon cohérente.



Comment les partenaires internationaux du développement peuvent-ils aider les ISC?

L'ISC doit être le moteur de sa propre évolution, en fixant elle-même ses objectifs. Les partenaires internationaux du développement doivent être à l'écoute de l'ISC et fonder leur aide sur des évaluations détaillées tant de sa situation de départ que du contexte dans lequel elle évolue. Ces évaluations doivent donner lieu à des conclusions formulées conjointement par les ISC et les partenaires, afin d'assurer qu'une vision partagée se dégage.

L'aide au développement de l'ISC doit être apportée selon un calendrier approprié et en coordination avec l'évolution générale du secteur public, du secteur de la GFP et des systèmes de contrôle parlementaire. Il se peut que les partenaires du développement doivent aider l'ISC à accéder à différents types de soutien extérieur en faisant appel à d'autres partenaires du développement, dans le secteur public en général et dans celui des ISC en particulier. Si plusieurs donateurs aident une ISC, un dialogue ouvert doit avoir lieu sur sa capacité d'absorption, sur les initiatives à prendre et sur l'ordre dans lequel elles doivent être prises pour produire un impact maximal.

Les partenaires du développement sont encouragés à choisir des conseillers externes qui comprennent les travaux des ISC, y compris les ISSAI, et qui sont disposés à fournir une aide souple à long terme. Les partenaires internationaux du développement peuvent aussi assurer ou financer la formation professionnelle et la certification des auditeurs du secteur public, que ce soit au sein de l'ISC ou par l'intermédiaire d'organismes de formation professionnelle ou d'universités.

À long terme, cela vaut la peine d'investir dans un soutien ciblé pour aider l'ISC à constituer des capacités en matière d'assurance interne et externe de la qualité. À mesure que la capacité d'audit s'améliore, il importera de rester concentré sur l'incidence des audits et d'encourager les ISC à en assurer le suivi sur plusieurs années et à rendre publiquement compte du degré de mise en œuvre des recommandations.

Pour suivre la conformité aux normes internationales, les ISC sont encouragées à se soumettre périodiquement à des examens externes indépendants. Au moment de prendre connaissance des résultats de ces examens, les ISC et les partenaires doivent se rappeler que les changements sont lents et compliqués à mettre en place, notamment dans des contextes difficiles et complexes où des contretemps de nature interne et externe peuvent survenir tout au long du processus.

Comment les partenaires internationaux du développement peuvent-ils collaborer avec d'autres partenaires pour aider les ISC?

De manière générale, soutenir l'élaboration de formations en comptabilité et en audit, ainsi que la professionnalisation de la fonction de comptable revient à la fois à investir dans le vivier de recrutement de l'ISC et à favoriser à long terme la qualité des comptes du secteur public. Les partenaires internationaux du développement peuvent aussi directement soutenir le développement des ministères des finances et des trésoriers généraux, de sorte que les organismes publics puissent élaborer en temps utile des états financiers rigoureux et exacts. Le soutien apporté aux ministères et entités du secteur public concernés servira aussi à améliorer la qualité des comptes et des éléments probants pouvant être recueillis par les ISC. Il se peut que le pouvoir exécutif ait besoin d'aide pour comprendre son rôle par rapport à l'ISC et pour mettre en œuvre les recommandations d'audit formulées par celle-ci.

Les partenaires du développement peuvent aussi fournir une aide aux organisations de la société civile, aux entreprises et aux médias, afin qu'ils puissent comprendre et utiliser les audits réalisés par les ISC.

Lorsqu'ils fournissent une aide à différents intervenants du secteur public, les partenaires du développement peuvent rechercher des synergies (par exemple, lorsqu'ils soutiennent l'administration fiscale, étudier les possibilités d'aider l'ISC à auditer les programmes de celle-ci en appliquant les ISSAI).

Les ISC peuvent aussi avoir besoin d'une aide extérieure consistant à informer le pouvoir législatif et à lui fournir un soutien au développement afin qu'il comprenne mieux le rôle de l'ISC et ce qu'implique l'application des ISSAI. Cette aide pourrait consister entre autres à proposer à l'ISC, au gouvernement et au parlement des évaluations indépendantes indiquant les ressources dont l'ISC a besoin pour s'acquitter de son mandat d'audit et si celles dont elle dispose sont suffisantes pour lui permettre de retenir le personnel qualifié.

Les partenaires internationaux peuvent défendre la cause des ISC en encourageant les parlements et les gouvernements à leur assurer une indépendance, des ressources, des effectifs, des formations et un soutien au renforcement des capacités qui les mettent en mesure de réaliser des audits conformes aux ISSAI. En se fiant de plus en plus aux travaux d'audit réalisés par l'ISC dans l'exercice de son mandat (à savoir en ne commandant pas des audits distincts sur les projets des donateurs), les partenaires internationaux peuvent renforcer la crédibilité de l'ISC et améliorer la compréhension des résultats d'audit au niveau national.

Les donateurs doivent aussi veiller à ne pas nuire à l'ISC en limitant, dans le cadre d'autres réformes du secteur public, son mandat, ses ressources ou sa capacité à réaliser ses travaux de façon indépendante.

Les partenaires internationaux peuvent aussi encourager les pays à procéder à une consolidation des dispositifs d'audit public externe lorsque les responsabilités en la matière font double emploi.

Pour en savoir plus

- www.issai.org – La Commission des normes professionnelles (PSC – Professional Standards Committee) joue un rôle moteur dans les efforts déployés au sein de l'INTOSAI pour fournir aux institutions supérieures de contrôle (ISC) des normes et orientations pertinentes, professionnelles et claires, afin d'accroître la crédibilité des travaux réalisés par chaque auditeur et des rapports d'audit qui en résultent.
- www.intosaicbc – Ce site comporte des documents utiles sur le renforcement des capacités des ISC et une section spécifique sur l'audit dans des contextes difficiles et complexes, y compris l'accès à des enregistrements de webinaires ainsi qu'à de brefs récits relatant des exemples pertinents donnés par des ISC.
- www.idi.no – Ce site offre un soutien diversifié aux ISC qui commencent à appliquer les ISSAI, entre autres au moyen d'évaluations initiales, de cours en ligne, de formations et de documents d'orientation.
- www.intosaidonor.org – La Coopération INTOSAI-Donateurs est un partenariat stratégique mondial entre l'INTOSAI et les partenaires du développement, qui vise à renforcer la capacité des ISC dans les pays en développement.