

**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 PARLEMENTS**

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 institutions supérieures de contrôle (ISC) travaillant dans des contextes difficiles et complexes. Il vise à donner aux parlements, plus particulièrement aux instances parlementaires chargées du contrôle financier, 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 des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (désignées par l'acronyme anglais «ISSAI»). Les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels font l'objet d'une note distincte.

Introduction

- Les institutions supérieures de contrôle (ISC) sont des partenaires essentiels des parlements, qui aident ceux-ci à obliger les gouvernements à rendre compte de la manière dont ils utilisent l'argent du contribuable. Dans les contextes difficiles et complexes, elles peuvent jouer un rôle important lorsqu'il s'agit d'améliorer la résilience de l'État et de la société, ainsi que la façon dont les services publics sont fournis.
- La prise en considération des rapports des ISC par les parlements, plus particulièrement par les commissions responsables du contrôle financier (telles que celles chargées des finances et du budget ou des comptes publics), dans le cadre de l'examen de l'utilisation des fonds publics, permet d'améliorer la gestion des finances publiques, d'économiser de l'argent, de réduire les gaspillages, de renforcer la confiance des citoyens dans la démocratie et de lutter plus efficacement contre la corruption.
- Dans le monde entier, les ISC sont résolues à améliorer la qualité de leurs travaux et à progressivement réaliser leurs audits en appliquant les normes internationales.
- L'adoption et la mise en œuvre des ISSAI peuvent constituer un défi de taille pour les ISC, notamment lorsqu'elles évoluent dans des contextes difficiles et complexes.
- Les ISC ont impérativement besoin du soutien des parlements pour adopter et mettre en œuvre les normes ISSAI.

En quoi les ISC sont-elles importantes?

Donner aux parlements, aux citoyens et aux donateurs l'assurance que:

- les états financiers des gouvernements sont fiables;
- les deniers publics sont dûment comptabilisés;
- les impôts sont levés et dûment comptabilisés;
- des contrôles rigoureux sont en place pour lutter contre la fraude et la corruption;
- les ressources publiques sont utilisées de manière économique, efficiente et efficace;
- les gouvernements sont obligés de rendre compte publiquement.



Cette assurance peut être fournie:

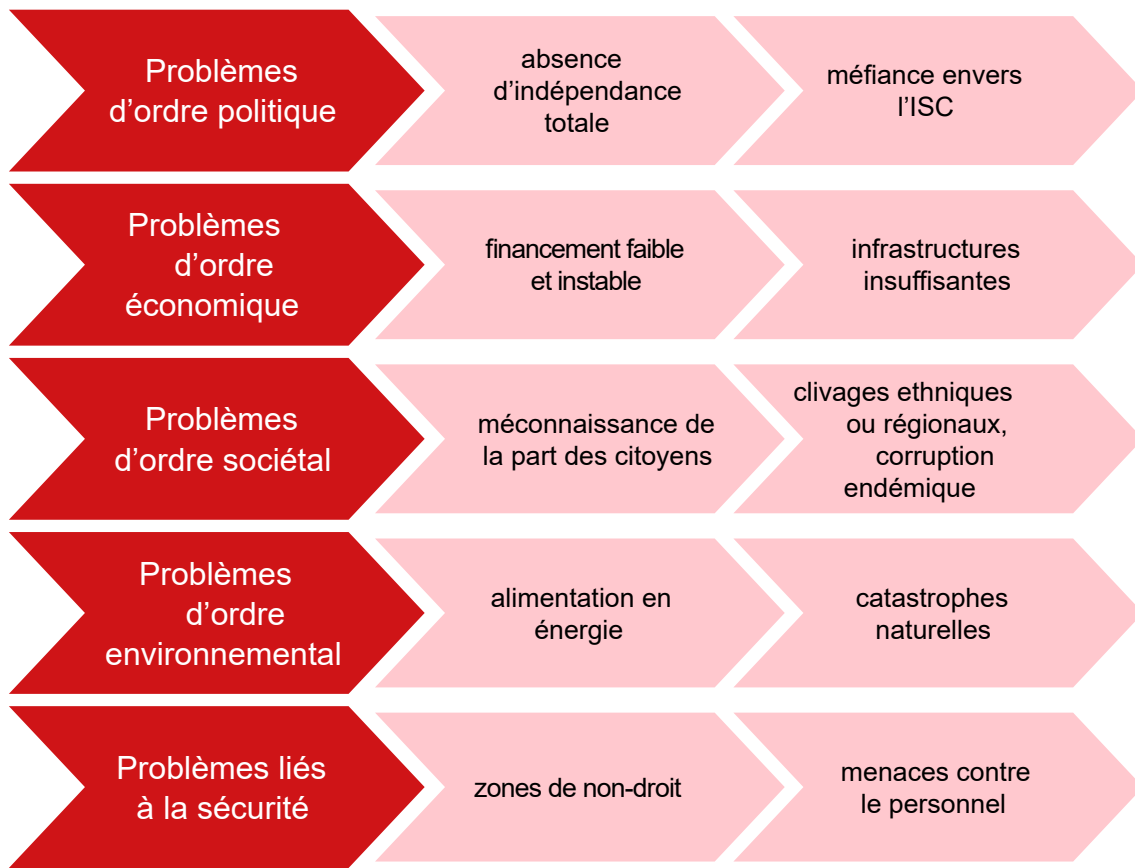
- en réalisant des audits financiers, des audits de la performance et/ou des audits de conformité de qualité élevée;
- en prononçant des jugements/rendant des arrêts publics concernant les personnes, les fonctionnaires et/ou les responsables politiques qui sont tenus de rendre compte;
- en rendant publics les rapports d'audit;
- en assurant le suivi et la documentation des impacts (par exemple la réalisation d'économies, l'amélioration de programmes, l'arrêt de gaspillages, ou les poursuites contre des fonctionnaires corrompus).

De quoi les ISC ont-elles besoin pour être en mesure de s'acquitter de leurs missions?

Les ISC doivent jouer un rôle majeur dans les systèmes globaux de gestion des finances publiques (GFP) de leur pays. Pour ce faire, elles doivent être des organisations indépendantes et fiables, capables de recruter du personnel compétent et professionnel, qui travaille avec la plus grande intégrité. Elles doivent œuvrer en coopération avec les parlements, les organismes du secteur public qu'elles contrôlent et l'appareil judiciaire, ainsi qu'avec les citoyens, les organisations de la société civile, les entreprises et les médias.

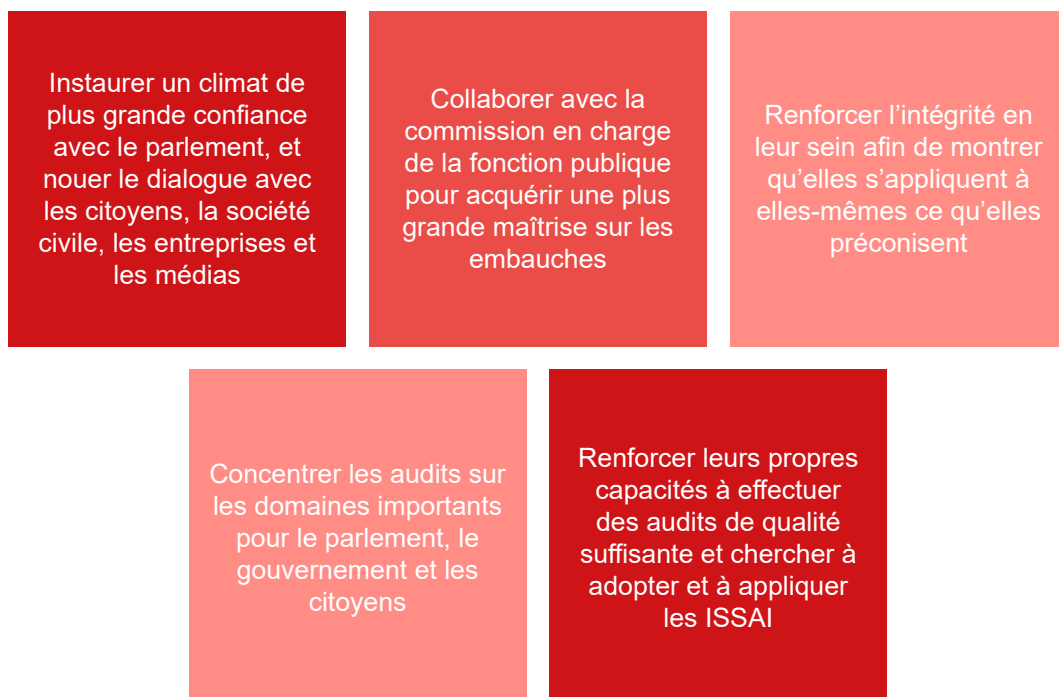
Quels sont les principaux problèmes auxquels sont confrontées les ISC évoluant dans des contextes difficiles et complexes?

Dans des contextes difficiles et complexes, le secteur public en général, et les ISC en particulier, peuvent être confrontés à de nombreux problèmes épineux, qui se produisent souvent en même temps. Ceux-ci peuvent prendre des formes diverses:



Quelles stratégies les ISC adoptent-elles pour gérer ces menaces?

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



Que sont les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques?

- Les ISC font partie d'une organisation internationale appelée INTOSAI (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques). Cette organisation a élaboré et adopté le «cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI» (ci-après «IFPP») afin d'éclairer les ISC sur ce que l'on attend d'elles. Ses principes, ses normes et ses orientations couvrent non seulement l'audit, mais aussi des aspects organisationnels tels que l'indépendance, les règles d'éthique et les problèmes de transparence.
- Il existe trois grands groupes d'ISSAI 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 des normes internationales adoptées par le secteur privé, mais avec des explications supplémentaires sur les caractéristiques propres au secteur public. Elles 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 public sont propres au secteur public.
 - L'annexe A présente des informations supplémentaires sur les différents types d'activités.
- 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 chargée du renforcement des capacités a élaboré un guide sur l'application des ISSAI centré en particulier sur les éléments stratégiques à prendre en considération avant de s'engager sur la voie de la mise en œuvre des normes. En outre, l'Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI) a développé deux outils principaux pour aider à évaluer dans quelle mesure une ISC respecte les ISSAI:
 - [le cadre de mesure de la performance des ISC \(lien\)](#);
 - [les outils d'évaluation de la conformité aux ISSAI \(lien\)](#);
 - [l'outil d'analyse de l'écart par rapport à l'ISSAI 140 \(lien\)](#).

Pourquoi les ISC adoptent-elles les ISSAI et que suppose leur application pour une ISC?

CRÉDIBILITÉ – Fournir au parlement, au gouvernement 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 d'élaborer des informations plus fiables à l'intention des entités auditées et des parties prenantes.

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

Lorsqu'une ISC décide d'appliquer les ISSAI, le parcours qu'elle devra suivre pour s'y conformer dépend fortement du contexte dans lequel elle évolue. Quels sont les principaux risques et difficultés auxquels le secteur public en général est confronté dans le pays? Quel cadre juridique régit l'ISC? Quel(le)s sont les entités publiques, les processus du secteur public et les domaines politiques qui peuvent être audité(e)s? Comment réaliser les activités d'audit et en rendre compte? Quels systèmes de contrôle sont en place et quels sont les types d'audit pertinents dans cet environnement?

Pour se conformer aux ISSAI, les ISC ont souvent besoin d'un grand programme de changements prévoyant notamment:

- des analyses rigoureuses montrant à quel point les pratiques d'audit existantes s'écartent des ISSAI. Lors de ces analyses, il faut aussi examiner si la législation régissant l'ISC doit être modifiée de sorte à renforcer son indépendance, à lui permettre d'intégrer les ISSAI et d'établir ses rapports librement et rapidement conformément à celles-ci, ainsi qu'à lui donner les moyens d'assurer le suivi de la mise en œuvre des recommandations;
- 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 ISSAI dans les langues nationales – 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 alors 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, connaissance des lois et des processus juridiques, compréhension des causes profondes des faiblesses, orientations sur les contrôles internes et capacité à interagir avec les parties prenantes;

- les modifications à apporter aux systèmes internes de l'ISC – Gestion plus rigoureuse des ressources humaines, renforcement du processus de contrôle de la qualité, 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 – Pour 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 ISSAI risque de prendre plus de temps qu'ailleurs. Il se peut que les progrès ne soient pas linéaires. La persévérance et les petites avancées peuvent s'avérer fondamentales et devront être saluées. L'audit est un processus cyclique. C'est pourquoi il faudra peut-être de nombreuses années avant que les agents soient en mesure d'appliquer les ISSAI de façon cohérente. Il importe également de prendre conscience du fait que les ISSAI elles-mêmes sont révisées périodiquement et que les ISC doivent donc mettre en place des systèmes pour maintenir à jour les connaissances de leur personnel.

Qu'est-ce que cela signifie pour les parlements?

- Les rapports d'audit seront mieux structurés et plus faciles à comprendre.
- Ils seront centrés sur les questions importantes, ne laissant que des détails mineurs à régler lors des audits ultérieurs.
- Les audits seront plus efficaces et le temps consacré à des vérifications inutiles sur le terrain sera épargné.
- Il sera plus aisé de voir ce que les entités auditées doivent faire différemment (par exemple les contrôles à renforcer ou les gaspillages à éliminer).
- Le suivi de la mise en œuvre des recommandations précédentes, ainsi que la communication des progrès à cet égard au parlement seront d'autant plus faciles que celles-ci seront clairement formulées. Cela aidera les parlements à surveiller effectivement la mise en œuvre des recommandations d'audit.
- Il sera plus aisé de se fier aux rapports d'audit, étant donné qu'ils auront été établis selon des approches dûment éprouvées et internationalement acceptables.
- Les parlements, plus particulièrement les commissions en charge du contrôle financier, pourront démontrer plus clairement aux citoyens qu'ils obligent le gouvernement et les administrations de leur pays à rendre compte.
- Les parlements devront disposer de procédures claires et transparentes pour réceptionner et examiner les rapports de l'ISC, et pour y donner suite.

- Lorsque l'ISC ne rend pas directement compte au Parlement, celui-ci peut néanmoins examiner les nouveaux rapports d'audit et encourager la mise en œuvre des recommandations.

Que peuvent faire les parlements pour aider les ISC?

- Renforcer le cadre juridique pour garantir l'indépendance de l'ISC et la doter de l'autorité requise pour mener à bien toutes ses activités en se conformant aux normes internationales.
- Prendre rapidement connaissance des rapports d'audit de l'ISC afin de ne pas retarder l'exercice de la surveillance.
- Assurer le suivi des rapports d'audit de l'ISC de manière à faire en sorte que les recommandations soient mises en œuvre et que les impacts souhaités se concrétisent.
- Doter l'ISC de ressources appropriées et veiller à ce qu'elle dispose d'une indépendance et de capacités suffisantes pour recruter et retenir un personnel professionnel et qualifié.
- Aider l'ISC à accéder à un soutien et à des conseils externes, y compris, le cas échéant, une aide en capital et en matière de sécurité, ainsi qu'un renforcement des capacités conventionnelles.
- Encourager l'ISC à montrer l'exemple, entre autres à établir chaque année un rapport clair démontrant qu'elle utilise ses ressources de manière efficace et efficiente et à se soumettre annuellement à un audit externe indépendant.
- Encourager l'ISC à se soumettre périodiquement à des examens indépendants pour évaluer les progrès accomplis dans la mise en œuvre des ISSAI.
- Faire preuve de patience: dans des contextes difficiles et complexes, il peut s'écouler de nombreuses années avant que les impacts concrets du changement ne deviennent visibles.

Que peuvent faire les parlements avec leurs membres et les autres parties prenantes pour aider les ISC?

- Veiller à ce que les membres du parlement et leurs collaborateurs, en particulier ceux qui travaillent au sein des commissions en charge du contrôle financier, comprennent les ISSAI.
- Veiller à ce que les parlementaires et leurs collaborateurs comprennent que les constatations et recommandations d'audit contribuent utilement à l'amélioration des services rendus aux citoyens.
- Veiller à ce que tous les nouveaux parlementaires, et plus particulièrement les nouveaux membres des commissions en charge du contrôle financier, et leurs collaborateurs reçoivent une formation sur le rôle et les procédures de l'ISC.

- Veiller à ce que le parlement dispose de procédures claires et transparentes pour réceptionner les rapports de l'ISC et y réagir.
- Encourager les ministres des finances et les comptables généraux dans leurs efforts visant à renforcer la gestion des finances publiques dans l'ensemble des administrations ainsi qu'à faire en sorte que tous les organismes publics puissent établir des comptes annuels appropriés en temps utile.
- Établir des communiqués de presse et organiser des conférences de presse pour promouvoir les travaux de l'ISC, ainsi que ses constatations et ses recommandations.
- Organiser des ateliers avec les principales parties prenantes au niveau national (médias, organisations de la société civile et entreprises) afin de leur permettre de mieux apprécier l'importance de l'ISC.
- Soutenir l'élaboration de formations en comptabilité et en audit, ainsi que la professionnalisation du métier de comptable. Il en va du renforcement de l'ISC, mais aussi de l'ensemble du secteur public.
- Encourager les organisations internationales de développement à se fier aux travaux de l'ISC et à éviter que des audits fassent inutilement double emploi.
- Encourager la consolidation des dispositifs d'audit public externe, en donnant la prépondérance à l'institution la plus indépendante en cas de doubles emplois concernant les responsabilités en la matière et en réduisant ceux-ci lorsque c'est possible.

Où trouver davantage d'informations ?

- 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.org – 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 et de documents d'orientation.

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'équipe d'audit 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, 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. La dernière étape consiste 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 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 devraient être laissées de côté afin de communiquer un message clair aux utilisateurs.

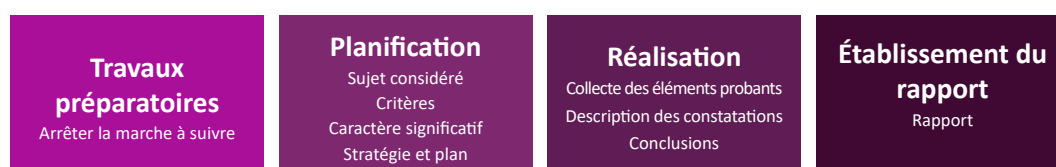


Audit de conformité

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 auditée 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.

