

OCDE (2005), « Atteindre l'excellence dans le travail des institutions supérieures de contrôle », *Documents SIGMA*, No. 34, Éditions OCDE, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/5k40hts6rqtc-fr>



Documents SIGMA No. 34

## **Atteindre l'excellence dans le travail des institutions supérieures de contrôle**

OCDE



## **SIGMA**

**Soutien à l'amélioration des institutions publiques et des systèmes de gestion**  
Initiative conjointe de l'OCDE et l'UE, principalement financée par l'UE

### **ATTEINDRE L'EXCELLENCE DANS LE TRAVAIL DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE**

**DOCUMENT SIGMA N° 34, 2005**

Ce rapport est produit avec le soutien financier de l'Union européenne. Les idées exprimées ici ne reflètent pas nécessairement le point de vue officiel de l'Union européenne, des pays Membres de l'OCDE ou des pays bénéficiaires participant au Programme SIGMA.

## AVANT-PROPOS

Ce document, qui s'interroge sur la façon d'atteindre l'excellence dans le processus de contrôle, découle d'un rapport sur le contrôle qualité des audits ainsi que d'un ensemble de directives consécutives sur la qualité des audits, tous deux préparés sur demande des Présidents des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays de l'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte et la Turquie et de la Cour des comptes européenne. En raison de l'importance du sujet, SIGMA a préparé ce document en vue de le diffuser auprès d'un large public.

SIGMA publie ce document avec la conviction que les informations qu'il contient devraient intéresser un large public, que ce soit les acteurs impliqués dans les contrôles gouvernementaux que les personnes qui consultent les rapports d'audit et les autres produits développés par les ISC. Garantir l'excellence de ces rapports est un facteur essentiel dans la chaîne de responsabilités et d'efficacité de la gouvernance dans le secteur public.

SIGMA apprécie les efforts de tous ceux qui ont produit les informations sur lesquelles se fonde ce document. Figurent au nombre de ces représentants les ISC de l'Albanie, de la Bulgarie, de la Croatie, de Chypre, de la République tchèque, de l'Estonie, de la Hongrie, de la Lettonie, de la Lituanie, de Malte, de la Pologne, de la Roumanie, de la Slovaquie, de la Slovénie et de la Turquie ainsi que les représentants de la CCE – les « ISC participantes » – qui ont contribué à l'étude et aux directives sous-jacentes. Nous apprécions notamment le travail du groupe d'experts sur la qualité des audits dans la préparation des directives mentionnées plus haut. Ce groupe d'experts s'est composé de la Chambre supérieure de contrôle de la Pologne (*Najwy sza Izba Kontroli*), du Bureau national de Malte (*Ufficju Nazzjonali tal-Verifika*), du Bureau fédéral de contrôle de la Hongrie (*Allami Szamvevoszek*), et de la Cour des comptes de la France (*Cours des comptes*).

D'importantes contributions ont également été apportées par les représentants des autres ISC de l'UE, qui ont fourni des informations sur les pratiques observées en matière de qualité dans leur organisation. Nous tenons à remercier tout particulièrement Harry Havens (ancien membre du Government Accountability Office, organisme d'audit, d'évaluation et d'investigation du Congrès des États-Unis) ainsi que Annes McGoogan, Pamela Barnes Edwards et Patricia Prinsen Geerligs de SIGMA, pour leur excellent travail sur ce document.

Pour de plus amples renseignements, prière de contacter Nick Treen, Administrateur principal de SIGMA, Contrôle financier et audit externe, à l'adresse indiquée ci-dessous.

Ce document ainsi que les autres publications de SIGMA sont disponibles sur le site Web de SIGMA : [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

© OCDE 2005

Ceci est une traduction à partir du titre original : *Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions* [GOV/SIGMA(2004)1].

Toute demande d'autorisation de reproduction ou de traduction de cette publication à usage commercial ou non-commercial devra être envoyée à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org).

## TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS.....	2
NOTE DE SYNTHÈSE.....	6
CHAPITRE 1 - INTRODUCTION.....	9
Concepts de base.....	9
Principes.....	10
Conditions requises.....	11
Types d'ISC.....	13
Types de contrôles.....	13
Définitions.....	14
Conclusions.....	15
Remerciements.....	15
CHAPITRE 2 - CONTRÔLE QUALITÉ.....	16
Introduction.....	16
Gestion de la qualité dans le processus de contrôle.....	16
Sources pour les critères de contrôle qualité.....	17
La qualité dans la planification des contrôles.....	18
Qualité dans l'exécution d'un contrôle.....	24
La qualité dans les rapports de contrôle.....	27
Suivi des contrôles.....	32
CHAPITRE 3 - ASSURANCE QUALITÉ À POSTERIORI.....	33
Généralités.....	33
Types de révisions de qualité à posteriori (« contre-révision »).....	34
Objectifs des révisions à posteriori.....	34
Évaluations internes.....	35
Évaluations externes.....	35
Conclusions.....	36
CHAPITRE 4 - GESTION INSTITUTIONNELLE.....	37
Introduction.....	37
Structure organisationnelle.....	37
Gestion des ressources humaines.....	39
Gérer le risque institutionnel.....	41
Gérer les relations extérieures.....	42
Conclusions.....	43
ANNEXE A : PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES COURS DE CONTRÔLE.....	44
AUTRICHE.....	44
Contrôle qualité pendant la phase de planification d'un contrôle.....	44
Contrôle qualité pendant la phase d'exécution d'un contrôle.....	44
Contrôle qualité pendant la phase de rédaction du rapport d'un contrôle.....	45
Problèmes pratiques rencontrés dans l'application des procédures de contrôle qualité et leçons apprises.....	46
La cour des comptes française :.....	46
Principes généraux :.....	46
Organisation :.....	46
Contrôle qualité.....	47
ALLEMAGNE.....	51
1. Analyse des tâches.....	52
2. Élaboration du contrôle.....	52
3. Évaluation des contrôles.....	53

4. Approche et résultats.....	54
ANNEXE B - PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES BUREAUX DE CONTRÔLE .....	55
DANEMARK .....	55
FINLANDE .....	58
Contrôle qualité pendant la phase de planification d'un contrôle .....	58
Contrôle qualité pendant la phase d'exécution d'un contrôle .....	58
Contrôle qualité pendant la préparation du rapport de contrôle.....	58
Problèmes pratiques rencontrés dans l'application des procédures de contrôle qualité et leçons apprises	59
SUÈDE .....	59
Assurance qualité dans le Bureau de contrôle national suédois (RRV).....	59
ROYAUME-UNI .....	63
I. Contrôles qualité dans le processus de contrôle financier .....	63
II. Contrôles qualité dans le processus de contrôle VFM (optimisation des ressources).....	65
C. Bonnes pratiques .....	67
ÉTATS-UNIS .....	68
Assurance qualité dans la Direction de l'audit du Congrès des États-Unis (General Accounting Office - GAO) .....	68
ANNEXE C - PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES ISC PARTICIPANTES .....	71
Introduction et résumé .....	71
Questions générales .....	71
Planification des contrôles .....	72
Exécution des contrôles .....	74
Rapport de contrôle.....	74
Révision interne de qualité à posteriori.....	76
Révision professionnelle.....	76
Conclusion .....	76
ANNEXE D - DIRECTIVES CONCERNANT LA QUALITÉ DES CONTRÔLES .....	77
Généralités .....	77
Sélection et calendriers des contrôles .....	78
Planification des contrôles .....	78
Exécution des contrôles .....	79
Rapport de contrôle.....	79
Suivi des contrôles .....	80
Assurance qualité – Évaluation des contrôles qualité.....	80
Gestion institutionnelle .....	81
ANNEXE E – PILOTAGE, SUPERVISION ET RÉVISION .....	82
Pilotage, supervision et révision dans les Cours de contrôle décentralisées.....	82
Orientation, supervision et révision dans les ISC hiérarchiques.....	82
ANNEXE F - LISTES DE CONTRÔLE POUR ÉVALUER LA QUALITÉ.....	84
Planification des contrôles .....	84
Exécution du contrôle .....	85
Rapport de contrôle.....	87
Auto-évaluation et obtention du point de vue des entités contrôlées.....	88
ANNEXE G - QUESTIONS INHÉRENTES AUX RÉVISIONS À POSTÉRIORI .....	90
Opportunités et risques des « révisions indépendantes » .....	90
Critères que peuvent examiner les réviseurs à posteriori dans les contrôles de régularité .....	90
Points que peuvent examiner les réviseurs à posteriori dans un contrôle de performance .....	91

Conditions requises de la part des réviseurs à posteriori .....91

## NOTE DE SYNTHÈSE

Le présent document se penche essentiellement sur les moyens permettant d'obtenir un processus de contrôle d'excellente qualité. Outre la description des types de procédures requises pour obtenir un travail de qualité, il sera toutefois question des principes de base et autres composantes de la gestion institutionnelle propices à un environnement qui encourage l'excellence dans les travaux d'une ISC.

Un contrôle est jugé de qualité lorsqu'une ISC observe un processus visant à identifier et à administrer les activités requises pour atteindre ses objectifs de qualité. Les ISC, tout type confondu, doivent avoir conscience des bénéfices qu'elles peuvent tirer en inscrivant la qualité des contrôles au centre de leurs priorités. Améliorer la qualité des contrôles exige une approche systématique à l'échelle de l'ISC. Des efforts sporadiques individuels ou en équipe ne suffisent pas ni ne fonctionneront. La qualité des contrôles ne saurait se contenter d'arrangements pris la hâte. En matière de qualité, les ISC n'ont pas d'autre choix que de régler un problème après l'autre de manière méthodique et organisée. Dans la mesure où une ISC sera toujours confrontée à de nouveaux problèmes, elle doit adopter cette approche en tant que processus continu. Il est également évident que la plupart des problèmes liés à la qualité des contrôles résultent principalement d'une piètre gestion du processus de contrôle ou de l'ISC elle-même.

Assurer des niveaux élevés de qualité dans une organisation de contrôle implique de prendre une succession de mesures détaillées dans le temps. Il s'agit en réalité d'un processus d'amélioration continu sans fin. La première exigence consiste à définir des normes de qualité, puis de mettre des procédures de contrôle qualité en place, lesquelles garantiront le bon respect de ces normes. Ces procédures ne doivent en aucun cas – et ne devraient pas – se substituer au jugement initial et objectif du contrôleur, en s'adaptant à des circonstances particulières. Cependant, si le contrôleur juge nécessaire de s'écarter des techniques habituelles de contrôle, il lui incombe de démontrer la nécessité d'agir de la sorte et de prouver que l'approche de son choix est apte à remplir les objectifs du contrôle entrepris.

Afin d'améliorer sa gestion de la qualité, l'ISC doit par la suite veiller à l'efficacité des procédures de contrôle de la qualité et identifier les moyens de renforcer l'efficacité et/ou l'efficacité de ces procédures. La meilleure technique pour y parvenir est de recourir à divers types d'évaluations à posteriori de la qualité du contrôle ainsi qu'aux concepts d'évaluations des professionnels en matière de questions institutionnelles.

Atteindre l'excellence véritable exige d'aller plus loin encore. Elle exige d'instaurer une culture institutionnelle dans laquelle l'excellence s'inscrit comme une valeur fondamentale qui se reflète dans les compétences de gestion au sein même de la direction de l'ISC et dans ses rapports avec les autres institutions.

Le **Chapitre 1** définit les concepts de base, les principes et autres conditions requises qui doivent sous-tendre une approche efficace assurant à l'ISC de produire des rapports et des travaux de contrôle de grande qualité. Figurent, entre autres, au nombre de ces conditions préalables :

- un Code de déontologie professionnelle
- l'adoption et l'adhésion aux normes internationales de contrôle
- des ressources et une structure organisationnelle appropriées
- des manuels et des recommandations
- un personnel compétent
- des politiques et des directives en matière de gestion de la qualité
- un apprentissage et des améliorations en continu

Le **Chapitre 2** se fonde sur l'expérience internationale pour présenter un certain nombre de « bonnes pratiques » engagées dans le processus de contrôle. Pour établir un processus de contrôle de haute qualité, une ISC doit :

- assurer un pilotage, une supervision et une évaluation efficaces pendant toutes les phases du processus de contrôle ;
- spécifier clairement les rôles et les responsabilités de chacun des intervenants dans chaque phase ;
- identifier et documenter les critères de contrôle de la qualité applicables à chaque phase et les sources dont sont tirés ces critères ; et
- établir clairement les procédures de contrôle qualité à suivre lors de chaque phase et documenter à la fois la mise en œuvre de ces procédures et leurs résultats.

Le Chapitre 3 aborde les moyens permettant de garantir que les processus de contrôle qualité mis en place par une ISC sont effectivement opérationnels. L'expérience dans ce domaine a démontré que les moyens les plus efficaces d'y parvenir consistent à pratiquer des évaluations à posteriori de la qualité des contrôles.

Le but de telles évaluations n'est pas de critiquer le contrôle en question, mais plutôt de s'assurer que les procédures de contrôle de la qualité établies par une ISC sont oui ou non correctement mises en œuvre, et ce de manière cohérente, et efficaces, et d'identifier les moyens d'améliorer les contrôles.

Ce type d'évaluation se décline sous une première forme réalisée en interne par des contrôleurs expérimentés de l'ISC qui sont indépendants du contrôle à l'étude. Ces évaluations sont censées porter sur un échantillon de contrôles sélectionnés tous les ans.

Dans sa deuxième forme, ce type d'évaluation s'apparente à une révision externe exécutée par des experts (pairs) issus d'organismes professionnels compétents ou d'ISC d'autres pays. Les évaluations externes doivent être exécutées tous les sept ans.

Le Chapitre 4 décrit la manière dont la gestion globale d'une ISC peut contribuer à la qualité et à l'efficacité de son travail. Les systèmes et autres procédures de contrôle et d'assurance qualité sont essentiels pour s'assurer que les rapports et autres produits d'audit d'une ISC respectent un niveau minimal de qualité. En réalité, toutefois, toute ISC est censée dépasser de tels minima. Pour ce faire, le personnel d'encadrement d'une ISC doit doublement maîtriser les techniques de contrôle ainsi que les techniques de gestion. Il s'agit de compétences que certains directeurs acquièrent au fil de leur expérience, mais elles peuvent également – et le sont souvent – apprises et renforcées dans le cadre d'une formation efficace. Figurent au nombre des compétences requises aussi bien l'aptitude à diriger et à inspirer au quotidien les professionnels et le personnel administratif que des qualifications plus larges touchant à la préparation d'un budget et la planification stratégique. Les ISC les plus compétentes investissent beaucoup de temps et des ressources considérables pour garantir que leurs directeurs, à tous les niveaux de l'organisation, consolident sans cesse de telles qualifications.

Dans sa recherche de l'excellence, une ISC doit :

- instaurer une structure de gestion garantissant le recours aussi bien efficace qu'efficace à ses ressources ;
- gérer efficacement ses ressources humaines, pour optimiser la productivité du personnel, y compris les éléments suivants :
  - chercher l'excellence dans le processus de recrutement, tout en répondant aux *futurs* besoins anticipés de l'ISC ;
  - développer et dispenser des formations efficaces de quatre types :
    - parcours d'intégration, pour aider le nouveau personnel à s'adapter à l'organisation ;
    - formation technique, pour renforcer les compétences des membres du personnel ;
    - formation aux techniques de gestion, pour préparer les membres du personnel à de plus grandes responsabilités ; et



- formation continue, pour s'assurer que le personnel maintienne et renforce ses compétences et ses connaissances professionnelles.
  - encourager le perfectionnement du personnel via :
    - des systèmes formels d'évaluation des performances pour identifier les forces et les faiblesses ;
    - des programmes de perfectionnement individuels pour renforcer les forces et surmonter les faiblesses ; et
    - des normes minimales de développement professionnel comme conditions préalables à la promotion.
  - identifier le besoin en qualifications spécialisées en réalisant certains contrôles et assurer la disponibilité des spécialistes requis, soit au sein de l'ISC, soit en provenance de sources extérieures.
- évaluer les risques auxquels est confrontée l'ISC dans ses travaux de contrôle et les gérer de manière efficace, en assignant, par exemple, les contrôleurs les plus expérimentés aux contrôles impliquant des risques plus importants que d'habitude et en intensifiant la surveillance et l'évaluation de ces contrôles ;
- gérer de manière effective les relations extérieures essentielles à l'efficacité globale de l'ISC dans le renforcement des comptes, de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité des entités gouvernementales. Les entités suivantes revêtent une importance toute particulière, en sus du travail avec le parlement, sujet ayant fait l'objet d'un précédent document Sigma<sup>1</sup> :
  - Ministère des finances
  - ministères concernés et agences d'état
  - les médias
  - les contrôleurs du secteur privé et les organismes professionnels compétents
  - la communauté académique

L'**Annexe A** décrit les pratiques observées en matière d'assurance qualité dans les cours des comptes sélectionnées.

L'**Annexe B** fournit des éléments de comparaison pour les bureaux de contrôle sélectionnés.

L'**Annexe C** récapitule les pratiques observées dans les ISC participantes.

L'**Annexe D** répertorie les directives telles qu'approuvées par les présidents des ISC, avec des modifications mineures afin de traduire les discussions ultérieures.

L'**Annexe E** est consacrée aux fonctions de pilotage, de supervision et de révision et à la façon dont elles peuvent être assurées de manière efficace dans divers types d'ISC.

L'**Annexe F** contient plusieurs listes de contrôle pouvant être utiles aux personnes qui évaluent la qualité des travaux d'une ISC.

L'**Annexe G** aborde certaines des questions que pose la conduite des évaluations à posteriori de la qualité des contrôles.

Si toutes les ISC cherchent consciencieusement à assurer la meilleure qualité possible dans leur travail de contrôle, cette question reste encore considérablement d'actualité chez une bonne partie d'entre elles. Le présent document suggère quelques moyens efficaces d'y parvenir.

---

<sup>1</sup> *Rapports entre les institutions supérieures de contrôle et les commissions parlementaires*, document SIGMA n° 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 décembre 2002. Disponible sur le site Web de SIGMA : [www.sigmaweb.org](http://www.sigmaweb.org).

## CHAPITRE 1 - INTRODUCTION

### Concepts de base

Un rapport de contrôle est le produit final d'un processus de contrôle qui consiste à évaluer une entité, un programme ou une activité. L'assurance et le contrôle qualité permettent d'affirmer raisonnablement que le contrôle a examiné les points significatifs et que les résultats du contrôle, contenus dans le rapport correspondant, reflètent de manière exacte, à tous les égards, l'état réel des points étudiés.

Atteindre et maintenir l'excellence dans l'ensemble du processus de contrôle est une condition essentielle pour toute ISC qui entend accomplir sa mission fondamentale d'améliorer la responsabilité et la performance dans le secteur public.

Un contrôle sera jugé de qualité si les activités nécessaires à la réalisation des objectifs de qualité que s'est fixée une ISC sont dûment identifiées et administrées. Améliorer la qualité des contrôles exige une approche systématique à l'échelle de l'ISC ; des efforts sporadiques, qu'ils soient fournis par des contrôleurs individuels ou des équipes de contrôle, ne suffisent pas ni ne fonctionneront. La qualité des contrôles ne saurait se contenter d'arrangements pris la hâte. En matière de qualité, les ISC n'ont pas d'autre choix que de régler un problème après l'autre de manière méthodique et organisée ; et, dans la mesure où une ISC sera toujours confrontée à de nouveaux problèmes, elle doit adopter cette approche en tant que processus continu.

Lorsqu'on évoque le travail d'une ISC, le terme « qualité » implique plusieurs attributs, dont :

- L'importance – quelle est l'importance du point qui a été examiné lors du contrôle ? Cet attribut peut à son tour être évalué à la lumière de plusieurs dimensions, telles que l'importance financière de l'entité contrôlée et l'incidence que l'entité contrôlée répercute sur le public eu égard aux questions politiques de grande importance ou à l'échelle nationale.
- La fiabilité – les constatations et les conclusions du contrôle reflètent-elles avec exactitude l'état réel du point examiné ? Est-ce que toutes les assertions contenues dans le rapport ou les autres productions de contrôle sont pleinement recoupées par les données recueillies lors du contrôle ? Est-ce que l'ensemble des pièces justificatives collectées lors du contrôle sont correctement reflétées dans l'opinion ou les conclusions ?
- L'objectivité – le contrôle a-t-il été conduit de manière objective et équitable, sans faveur ou préjudice ? Le contrôleur doit fonder son évaluation et son opinion uniquement sur les faits et une analyse saine.
- La portée – le programme de travail du contrôle a-t-il correctement abordé tous les éléments requis pour la réussite du contrôle ? L'exécution du contrôle a-t-elle permis de traiter de manière satisfaisante tous les éléments requis par le programme de travail ?
- Le respect des délais – les résultats du contrôle ont-ils été remis dans les délais appropriés ? Ce critère peut impliquer de respecter une date butoir fixée légalement ou statutairement, ou de fournir les résultats du contrôle lorsqu'ils sont requis pour une décision politique ou lorsqu'ils s'avèreront les plus utiles pour corriger des faiblesses de gestion.
- La clarté – le rapport de contrôle a-t-il été clair et concis dans sa manière de présenter les résultats du contrôle ? Ce critère implique typiquement de veiller à ce que la portée, les conclusions et toute recommandation formulée soient facilement comprises des directeurs et autres parlementaires occupés qui peuvent ne pas être experts des sujets traités, mais qui peuvent devoir agir en réponse au rapport.
- L'efficacité – les ressources assignées pour la conduite du contrôle étaient-elles raisonnables par rapport à l'importance et à la complexité du contrôle ?
- L'efficacéité – les résultats, conclusions et autres recommandations ont-ils reçu une réponse appropriée de la part de l'entité contrôlée, du gouvernement et/ou du parlement ?

## Principes

### *Recommandation de Prague concernant la gestion qualité*

Aux termes de la recommandation 7 des « Recommandations relatives au fonctionnement des institutions supérieures de contrôle dans le cadre de l'intégration européenne » (les « Recommandations de Prague ») :

*« Les institutions supérieures de contrôle devraient s'assurer que leurs ressources humaines et financières sont utilisées de la manière la plus efficace possible afin de sécuriser l'exercice effectif de leur mandat. À cette fin, la direction des ISC devra développer et instaurer des politiques et des mesures appropriées pour contribuer à garantir que les ISC sont organisées de manière compétente pour fournir un travail et des rapports de contrôle de grande qualité et efficaces ».*

### *Se conformer aux normes internationales de contrôle*

- Toute ISC devrait veiller à ce que la législation publique en matière de contrôles soit conforme à la Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle et aux Normes de contrôle de l'INTOSAI. En cas de contradictions, le parlement doit être encouragé à adopter les amendements législatifs nécessaires.
- Des normes professionnelles, basées sur les normes de contrôle de l'INTOSAI et sur les Lignes directrices européennes concernant l'application des Normes de contrôle de l'INTOSAI et des normes internationales de contrôle de l'IFAC, devraient être adoptées par l'ISC et être appliquées à l'attention de son personnel contrôleur.
- Toute ISC ne devrait effectuer que des contrôles pour lesquels elle est légalement habilitée.

### *Code de déontologie professionnelle*

- Toute ISC devrait développer et promulguer un Code de déontologie professionnelle applicable à l'institution elle-même et à l'ensemble de son personnel. Ce Code aiderait à instaurer au sein de l'organisation une véritable culture du professionnalisme dans les travaux de contrôle qui favorise la recherche de qualité dans les productions de contrôle. Le Code de déontologie d'une ISC traite généralement de sujets qui se rapportent à la confiance, à la confidentialité, à la crédibilité, à l'intégrité, à l'indépendance, à l'objectivité, à l'impartialité, à la neutralité politique, aux conflits d'intérêt, au secret professionnel, aux compétences, et au perfectionnement professionnel (pour de plus amples informations, consulter le Code de déontologie de l'INTOSAI).
- Ce code pourrait prendre plus d'ampleur en faisant signer à l'ensemble des employés de l'ISC une déclaration qui les engagerait à respecter le Code de déontologie de l'ISC et à observer ses directives. En outre, certaines ISC exigent de tout leur personnel qu'il suive une formation périodique visant à leur rappeler les normes éthiques adoptées par l'ISC et/ou exigent un examen de surveillance périodique de l'investissement de chacun de leurs employés, de leurs rapports personnels et de leurs activités professionnelles afin de garantir la conformité permanente aux normes éthiques, notamment celles régissant les conflits d'intérêt.

Les ISC devraient également se référer à d'autres directives pertinentes, en ce compris le Code d'éthique, les normes de contrôle et les directives sur la mise en œuvre du contrôle des résultats de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI) ainsi que les Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI publiées par la Cour des comptes européenne (notamment la directive actuelle 51, « Assurance qualité »).

Les ISC devraient également prendre acte des Normes actuelles de l'IFAC. Bien que ces normes traitent spécifiquement du contrôle des états financiers (attestation), elles fournissent également des directives utiles dans d'autres domaines de contrôle.

## Conditions requises

L'objectif d'une ISC n'est pas simplement d'effectuer des contrôles aux termes de sa législation, mais de fournir un travail et des résultats de contrôle toujours d'excellente qualité. A cette fin, toute ISC doit élaborer, expliquer clairement au personnel intéressé, et mettre effectivement en application tout un arsenal de structures, de processus et de procédures venant garantir que les rapports et autres productions des contrôles effectués, de toute nature, sont de bonne qualité, ont identifié les principaux risques, sont efficaces, ont été préparés de manière efficiente et économique, s'appuient sur des faits bien documentés, sont jugés utiles et ont produit des résultats utiles à travers leurs commentaires et leurs recommandations.

### *Politiques de gestion de la qualité*

Il incombe essentiellement aux cadres dirigeants d'établir et de mettre en œuvre des politiques de gestion de la qualité. Ces politiques varieront considérablement selon le type et l'organisation de l'ISC et selon le type de contrôles qu'elle effectue.

Ces politiques affectent (i) l'ISC en tant qu'organisation ; (ii) le personnel qui travaille au sein de l'ISC, notamment celui directement impliqué dans les contrôles ou qui fournit un soutien essentiel à la conduite des contrôles ; et (iii) le processus de contrôle lui-même.

Les politiques suivantes, si elles sont adoptées et mises en application par une ISC, permettent de garantir que des pratiques et des procédures appropriées sont en place et qu'elles facilitent le déroulement des contrôles, réduisent les risques pouvant être rencontrés lors du processus de contrôle et confirment que les contrôles sont effectués de manière professionnelle et efficace :

### *Manuels et recommandations*

- Des politiques et des normes devraient être établies afin de définir les modalités de planification, d'exécution et de consignation des tâches.
- Des manuels et autres recommandations et instructions écrites sur la conduite des contrôles devraient être développés, promulgués et suivis par l'ensemble du personnel de contrôle.
- Compte tenu des modifications apportées à ces manuels et ces autres recommandations, il convient de dispenser au personnel de l'ISC une formation effective pour s'assurer qu'il comprend et peut se conformer aux nouvelles exigences.

### *Personnel compétent*

- Il convient de recruter des personnes justifiant de qualifications, de compétences et d'aptitudes appropriées pour la conduite des contrôles. Les procédures de recrutement de professionnels garantissent à l'ISC d'engager le meilleur personnel en la matière.
- Les employés des ISC devraient être formés (formation à la fois formelle et en cours d'emploi) et perfectionner leurs compétences afin de pouvoir remplir leurs fonctions efficacement et s'améliorer professionnellement tout au long de leur carrière. Ils devraient être en mesure de progresser au sein de l'organisme de contrôle, en phase avec les procédures mises en place par l'ISC.
- Toute ISC devrait veiller à assigner à un contrôle un nombre suffisant de personnes convenablement qualifiées et compétentes.
- Toute ISC devrait identifier les lacunes dans les qualifications et les compétences afin de planifier au mieux les contrôles, y compris en faisant éventuellement appel à des experts externes.

### *Mesures et directives se rapportant aux politiques de gestion de la qualité*

- Tout travail entrepris devrait être convenablement délégué, piloté et supervisé de manière à fournir l'assurance raisonnable d'une planification, d'une exécution, d'une consignation et d'un suivi des contrôles compétents.

- L'organisation doit adopter des processus de communication appropriés pour s'assurer que les tâches de contrôle et les autres exigences sont clairement comprises et suivies par toutes les personnes intéressées. Le retour d'informations doit toujours être encouragé à tous les niveaux de l'organisation.
- Toute ISC devrait adopter des plans et des programmes de travail approuvés qui définissent clairement les objectifs du contrôle, les méthodes de contrôle à utiliser, les responsabilités, le budget alloué, l'expertise requise, les calendriers et les affectations de personnel.
- Ces procédures devraient être appliquées pendant l'exécution des tâches de contrôle pour garantir le respect des politiques, des normes et des méthodologies. Le cas échéant, des outils, tels que des logiciels, devraient être fournis pour aider les contrôleurs à observer les procédures appropriées.
- Une documentation complète, appropriée, claire et concise, dans un format normalisé, devrait être exigée en soutien des preuves de contrôle.
- Des protocoles devraient être établis pour régler les rapports avec les entités contrôlées et les autres parties intéressées.
- Le format et les procédures de rapport devraient être conformes aux lois applicables et aux propres politiques de l'ISC en la matière.
- Il conviendrait d'établir des procédures appropriées en matière de sécurité, d'accès et de conservation des dossiers afin d'en garantir la confidentialité et la conservation adéquate.
- Un lieu de travail convenable devrait être alloué aux contrôleurs pour leur garantir des conditions et un environnement de travail appropriés.

#### *Formation et perfectionnement permanent*

- Conformément à la déclaration de Lima sur les préceptes de contrôle, les méthodes de contrôle (notamment pour les contrôles financiers) devraient toujours être adaptées en fonction des avancées scientifiques et techniques applicables à la gestion financière. De la même manière, pour les contrôles de résultats, les méthodes de contrôle devraient être adaptées aux progrès réalisés en matière de collecte des données et aux techniques d'analyse des informations.
- Le personnel de contrôle devrait être encouragé à perfectionner ses qualifications et connaissances professionnelles. Dans certains pays, les organismes de contrôle privés et/ou publics exigent de leurs employés qu'ils suivent tous les ans un certain nombre d'heures de cours, de séminaires ou toute autre forme d'enseignement applicable au titre des conditions préalablement requises à leur certification et/ou leur promotion continues.
- L'efficacité et l'efficacités des normes et autres procédures internes devraient être périodiquement examinées pour rectifier les points faibles et apporter des améliorations. Un tel processus d'amélioration continue permet de garantir que le système qualité d'une ISC évolue sans cesse dans le bon sens.
- Toute ISC devrait établir des points de référence et d'autres mesures de performance afin de superviser son travail au fil du temps et de comparer ses résultats avec ceux d'autres institutions similaires.
- Une interaction, une communication et des contacts fréquents entre l'ISC et d'autres organismes professionnels locaux et internationaux dans le domaine du contrôle ou dans d'autres domaines connexes permettent à l'ISC de rester au fait des dernières évolutions en matière de contrôle. Toute ISC devrait également contribuer à l'évolution de la profession, en participant activement aux événements organisés, par exemple, par l'INTOSAI et ses groupes et comités régionaux. Il est également utile pour une ISC de participer et, le cas échéant, de prendre la tête des organismes professionnels compétents au niveau national.

#### *Rôle des fonctions de soutien*

- La structure organisationnelle d'une ISC devrait être dotée de fonctions de soutien adéquates, comme l'informatique, la formation, la méthodologie, le financement et l'administration, les ressources humaines et les affaires internationales, en fonction de sa taille, de la législation, du contexte social et économique et de toutes autres circonstances applicables, garantissant que l'ISC fonctionne efficacement, conformément à sa mission.

- Des infrastructures technologiques et autres aménagements appropriés devraient être mis en place en soutien des outils et autres techniques de contrôle utilisés par le personnel de contrôle.
- Toute ISC devrait prendre toutes les dispositions efficaces en son pouvoir pour obtenir les services d'experts extérieurs en cas de nécessité afin d'effectuer des contrôles de nature inhabituelle, et pour s'assurer que le travail de ces experts se conforme à ses propres normes de qualité.

## Types d'ISC

Les ISC diffèrent largement en matière de structure et de mode de fonctionnement. On distingue généralement deux types d'ISC : les « cours » et les « bureaux ». Cependant, on observe de grandes différences au sein même de ces deux catégories.

Dans les ISC de type « cour », par exemple, certaines utilisent une approche collégiale de haut niveau pour se prononcer sur les questions importantes, une large place étant donnée à la direction et la gestion centrale de l'institution. Dans ces ISC, le Président peut considérablement influencer les décisions prises dans le cadre de ce processus collégial. Entre les membres de la cour et les contrôleurs, il peut y avoir plusieurs niveaux de hiérarchie ou de supervision semblables par certains côtés à ceux d'un bureau de contrôle. L'Algemeine Rekenkamer (cour néerlandaise de contrôle) est un parfait exemple de cette structure.

Dans d'autres cours de contrôle, le pouvoir décisionnel est en grande partie dévolu à des composantes distinctes (« chambres »), qui peuvent fonctionner dans une large mesure indépendamment l'une de l'autre. Il est rare d'observer au sein de chacune de ces chambres des niveaux, parfois inexistant, de supervision entre les contrôleurs et le collège décisionnel de la chambre. En outre, les cours de contrôle de ce type sont généralement dotées de fonctions juridiques (judiciaires), principalement en ce qui concerne les irrégularités financières, ainsi que de responsabilités de contrôle, que l'on observe dans d'autres ISC. La Cour des comptes française est un parfait exemple de ce type de cours de contrôle. Elle est assistée par le « parquet général » (poursuites générales), qui fournit à la cour des conseils juridiques, participe au processus de contrôle de la qualité en examinant les rapports de contrôle et, dans certains cas limités, agit en tant que ministère public. La plupart des contrôleurs sont des magistrats qui sont assermentés lors de leur entrée dans la cour.

Les ISC organisées sous forme de « bureaux » sont souvent considérées comme un groupe relativement homogène mais, ici aussi, les étiquettes peuvent être trompeuses. De telles ISC sont généralement présidées par un seul représentant, ayant généralement le titre de « Contrôleur général ». <sup>2</sup>Le pouvoir réellement exercé par ce représentant peut toutefois largement différer. Dans certaines ISC, pratiquement toutes les décisions majeures (comprenant généralement l'approbation finale d'un rapport de contrôle, par exemple) sont prises par, ou renvoyées et approuvées par le Contrôleur général. Dans d'autres ISC, en revanche, l'autorité substantielle peut être déléguée à des représentants subalternes. Ces subalternes peuvent avoir le pouvoir indépendant d'initier des contrôles et d'approuver la publication des rapports en résultant. Le bureau de contrôle national britannique est un parfait exemple de ce type d'ISC.

## Types de contrôles

A l'instar des grandes divergences observées dans la structure organisationnelle des ISC, ces dernières peuvent également réaliser un large éventail de contrôles. On distingue habituellement deux grands types de contrôle : les contrôles financiers et les contrôles de performance. En réalité, toutefois, on observe une grande variété de contrôles, qui pourraient être classés selon les catégories suivantes :

- Contrôle des états financiers (attestation) : Les états ou les rapports audités dépeignent-ils exactement l'état financier et/ou les activités de l'entité contrôlée ?
- Contrôle de régularité : L'entité contrôlée s'est-elle conformée aux lois et aux réglementations applicables ?

---

<sup>2</sup>Exception majeure de ce modèle, le *Riksrevisionsverket* (bureau de contrôle national) de la Suède a trois Contrôleurs généraux, de statut strictement identique.

- Contrôle d'économie : Les moyens choisis représentent-ils l'utilisation la plus économique des fonds public pour la fonction ou l'activité donnée ?
- Contrôle d'efficience : Les résultats obtenus sont-ils à la mesure des ressources employées ?
- Contrôle d'efficacité : Les résultats sont-ils cohérents avec les objectifs du programme ou de la politique ?
- Évaluation de la cohérence de la politique : Les moyens employés par la politique sont-ils compatibles avec les objectifs fixés ?
- Évaluation des impacts de la politique : Quels sont les impacts économiques et sociaux de la politique ?
- Évaluation de l'efficacité de la politique et de l'analyse de causalité : Les résultats constatés sont-ils entièrement ou partiellement dus à la politique, ou existe-t-il d'autres causes ?

Chacun de ces différents types de contrôle implique des méthodologies différentes et, par conséquent, différentes sortes de contrôles qualité et d'exigences en matière de gestion.

## Définitions

La terminologie diffère largement entre les ISC. Par souci de clarté, les termes suivants sont utilisés dans le présent document :

Les contrôles qualité désignent les procédures en vertu desquelles une ISC cherche à garantir des contrôles et des travaux d'excellente qualité.

L'Assurance qualité désigne le processus en vertu duquel une ISC peut garantir que :

- *les contrôles requis sont en place ;*
- *les contrôles sont correctement mis en application ; et*
- *les moyens susceptibles de renforcer ou autrement améliorer les contrôles sont identifiés.*

Le **système de gestion de la qualité** désigne un ensemble d'activités coordonnées visant à diriger et à contrôler une ISC en matière de qualité, qui se décline en quatre volets :

- *contrôles de qualité*
- *assurance qualité*
- *planification en matière de qualité pour spécifier les objectifs de qualité et les procédures qui s'y rapportent*
- *amélioration de la qualité dans l'optique d'obtenir un travail toujours plus qualitatif*

Le **programme de contrôle** comporte une série des contrôles dont l'exécution est programmée sur une période de temps spécifique.

Le **programme de travail du contrôle** décrit les activités à effectuer dans le cadre d'un contrôle particulier.

Le **Contrôleur principal** désigne la personne chargée et responsable de la conduite d'un contrôle. Selon les circonstances, il peut s'agir d'une personne qui exécute seule le contrôle, ou bien du chef d'une ou de plusieurs équipes agissant de concert dans la conduite du contrôle.

Le **Directeur de contrôle** désigne le superviseur direct du contrôleur principal. Dans une cour de contrôle non hiérarchique et décentralisée, certaines des fonctions, mais pas toutes, assignées à ce fonctionnaire peuvent être exécutées par un magistrat supérieur (« contre-rapporteur »).

Le **Cadre supérieur** est un membre de la direction supérieure de l'ISC, subordonné au directeur de l'ISC. Dans un bureau de contrôle, il s'agira souvent d'une personne ayant un rang comparable au Contrôleur général assistant. Dans une cour de contrôle décentralisée, certaines des fonctions assignées à ce fonctionnaire peuvent être remplies par un magistrat supérieur, alors que d'autres peuvent être exécutées par le collègue de la chambre appropriée.

## Conclusions

On peut donc dire que toute politique pour un système efficace de gestion de la qualité se fonde sur les processus et les structures de contrôle qualité d'une ISC en tant qu'institution, et sur le développement des pleines capacités des contrôleurs en tant que professionnels, y compris leur observation du code d'éthique de l'ISC.

Il convient à cette fin de développer une véritable culture de la qualité en s'appuyant sur des systèmes de contrôles qualité systématiques et des politiques, des procédures, des archives, des technologies, des ressources financières et humaines et des structures adéquates.

## Remerciements

En décembre 2002, les Présidents des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays de l'Europe centrale et orientale, de Chypre, de Malte et de la Turquie, ainsi que la Cour des comptes européenne, lors de leur réunion à Bucarest, ont adopté une résolution qui inclut la déclaration suivante :

« En raison de l'importance du thème et de la large prise de conscience des ISC en matière de contrôle qualité et d'évaluation à posteriori, il est recommandé d'explorer la faisabilité de préparer une directive globale et détaillée sur la base des Lignes directrice européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI (en particulier la Directive n° 51, « Assurance qualité ") en vue d'être débattue entre les parties intéressées, y compris le Comité de contact des ISC des États membres de l'UE. Les Présidents demandent aux ISC de la Hongrie, de Malte et de la Pologne ainsi qu'aux autres parties intéressées de bien vouloir envisager de préparer une telle directive avec l'aide de toutes les ISC intéressées et de SIGMA. ».

Le groupe d'experts se composait comme suit :

Les ISC de la **Hongrie** (Janos Revesz), de **Malte** (Brian Vella) et de la **Pologne** (Jacek Mazur), ainsi que la Cour des Comptes de la France (Anne-Marie Boutin et Christophe Perron) ; et **SIGMA** (Nick Treen et Harry Havens), avec l'honorable participation d'autres membres et experts de SIGMA (Bo Sandberg, Joop Vrolijk et Jens Piontek).

Les directives préparées par ce groupe d'experts et approuvées par les ISC de l'UE peuvent être consultées à l'adresse [www.asz.hu](http://www.asz.hu) ; [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) ; [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt) ; ou [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

SIGMA tient à remercier sincèrement l'excellent travail du groupe d'experts et ses contributions à la rédaction du présent document. Nous remercions également les contributions d'Harry Havens et de Nick Treen ayant rendu possible la publication du présent document ainsi que l'expertise du groupe des seconds lecteurs : Anne-Marie Boutin, Conseillère Maître de la Cour des Comptes françaises ; Bo Sandberg, Directeur du Riksrevisionen de la Suède ; et Detlev Sparberg, ancien membre du Bundersrechnungshof de l'Allemagne et de la Commission de contrôle de l'OTAN.



## CHAPITRE 2 - CONTRÔLE QUALITÉ

### Introduction

Les procédures de contrôle qualité applicables au processus de contrôle lui-même sont un élément essentiel dans la recherche de la meilleure qualité possible dans le travail d'une ISC. Des procédures de contrôle qualité efficaces, fondées sur des normes internationales et l'expérience d'autres pays, sont décrites dans ce **chapitre**. La première étape consiste à élaborer de telles procédures.

Par ailleurs, toute ISC doit s'assurer que ces procédures fonctionnent efficacement. L'expérience a démontré que les évaluations à posteriori de la qualité des contrôles constituent un moyen particulièrement efficace d'y parvenir. Cet aspect est abordé dans le **Chapitre 3**.

Beaucoup d'ISC ont également appris de leur longue expérience que les procédures efficaces de contrôle et d'assurance qualité – essentielles s'il en est – s'inscrivent elles-mêmes dans une stratégie globale visant à instaurer une ISC pleinement efficace, capable d'effectuer des contrôles de grande qualité et d'influencer dans le bon sens la comptabilité et l'efficacité des entités publiques. Dans le cadre d'une telle stratégie globale, ce volet peut être décrit comme « gérer l'institution dans une optique de qualité ». Les bonnes pratiques observées dans ce domaine élargi sont plus amplement évoquées dans le **Chapitre 4**.

### Gestion de la qualité dans le processus de contrôle

La nature et l'ampleur du système de contrôle qualité au sein d'un organisme de contrôle dépendent de facteurs comme le type d'ISC (cour de contrôle/des comptes ou bureau national de contrôle), la taille, le niveau de délégation du pouvoir décisionnel, la nature du travail, le type de contrôle effectué, la structure organisationnelle, la prise en compte des coûts/bénéfices, le niveau du personnel et la législation.

#### *Les phases d'un contrôle – planification, exécution, rapport et suivi*

Tout système de contrôle qualité doit être observé à toutes les étapes d'un contrôle.

Toutes les personnes impliquées dans un contrôle ont la responsabilité personnelle de comprendre leurs devoirs et de s'assurer que leur travail est conforme aux normes. Une attitude valable pour toutes les phases d'un contrôle. Il est également important que le contrôle qualité se déroule dans une atmosphère propice à la franchise et à la confiance - un processus interactif dans le cadre duquel les subalternes sont également encouragés à faire part de leurs opinions à leurs supérieurs sur la manière dont le contrôle est géré et à présenter leurs idées pour d'éventuelles améliorations.

Tous les niveaux de personnel devraient être périodiquement évalués afin d'identifier toute lacune dans leurs compétences, qualifications et autres aptitudes. Cet aspect de la gestion des ressources humaines est plus amplement abordé dans le **Chapitre 4**. Ce processus d'évaluation permet également de déterminer certains mauvais réflexes (et leurs raisons) pendant le contrôle et les mesures correctives pouvant être appliquées pour rectifier ces points faibles lors de futurs contrôles.

#### *Gestion du processus de contrôle – pilotage, supervision, révision*

Les ISC devraient s'assurer que toutes les étapes d'un contrôle sont efficacement pilotées, supervisées et révisées de manière à pouvoir raisonnablement garantir que le travail est réalisé avec toute la compétence requise.

**Pilotage** = donner des instructions appropriées au personnel à qui le travail est délégué.

**Supervision** = superviser l'avancée du contrôle pour s'assurer que le travail est exécuté conformément au programme de travail du contrôle et, s'il y a lieu, résoudre les problèmes qui surgissent lors du contrôle.

**Révision** = évaluer l'adéquation entre la planification et l'exécution du contrôle, ainsi que l'adéquation du rapport en résultant.

Ces sujets sont discutés plus en détail en **Annexe F**, y compris les différences de procédures entre les ISC hiérarchiques et celles dans lesquelles les fonctions de gestion sont en grande partie dévolues à des collègues ou à des chambres.

### ***Les implications de l'informatisation***

Une attention toute particulière devrait être accordée aux éventuels avantages et autres problèmes possibles soulevés par l'informatisation. L'activité de contrôle requiert des compétences spécifiques lorsque l'entité contrôlée fonctionne dans un environnement informatisé. Dans ces circonstances, les contrôleurs doivent avoir non seulement une connaissance basique de l'informatique, mais également avoir ou rapidement acquérir la connaissance des systèmes et des programmes employés par l'entité contrôlée. Les ISC devraient donc dispenser une formation appropriée pour développer ces compétences et fournir une assistance spécialisée au besoin, par exemple pour évaluer des systèmes informatiques.

Dans le même temps, les programmes de contrôle informatisés – lorsqu'ils sont correctement exploités – peuvent largement contribuer à rentabiliser le processus de contrôle. Par exemple, ils permettent de capturer sous forme électronique la plupart voire tous les documents de travail de contrôle, sans avoir à les rédiger à la main. Les systèmes de contrôle modernes ayant largement recours aux ordinateurs pour rendre les contrôles essentiellement immatériels, y compris les documents de travail, les procédures et la documentation qui s'y rapportent, offrent de nombreuses vérifications et autres sauvegardes embarquées. Dans de tels systèmes, toutes les étapes du contrôle pourraient être gérées sous forme électronique. De tels programmes peuvent également accélérer considérablement les contrôles, particulièrement ceux de nature répétitive.

Un système de contrôle qualité informatisé peut incorporer un ensemble strictement défini de critères d'autorisation et d'approbation, ainsi que des fonctionnalités qui s'assurent que les documents et les listes de contrôle standard (qui peuvent être facilement mis à la disposition de tous les membres de l'équipe de contrôle sous forme électronique) sont utilisés et remplis dans tous les cas.

Grâce à de tels systèmes, les superviseurs et les réviseurs sont informatiquement assistés dans certains aspects de leur travail en temps réel. Une première version de certains types de rapport peut être générée automatiquement, à l'issue du contrôle. Néanmoins, tout système, y compris les systèmes informatiques, n'est efficace que si ce qui le compose l'est aussi.

### **Sources pour les critères de contrôle qualité**

Les directives établies en **Annexe D** sont recommandées pour fournir à toute ISC un système de gestion la qualité solidement fondé. D'autres critères relatifs au contrôle qualité sont énoncés et consultables dans un grand nombre de sources, comme :

- la législation relative au contrôle ;
- les normes de contrôle (y compris les Normes de contrôle de l'INTOSAI, les Lignes directrices européennes concernant leur application, les Normes internationales de l'IFAC sur le contrôle et les propres normes des ISC) ;
- les déclarations de mission et de vision des ISC et les autres politiques des ISC ;

- les réglementations, circulaires, listes de contrôle et directives des ISC ;
- les manuels d'audit.

### **La qualité dans la planification des contrôles**

Toute ISC est susceptible d'avoir besoin de toute une batterie de mécanismes de planification. La structure de la planification décrite ci-après a été conçue pour une ISC qui est dirigée de manière centralisée. Une ISC décentralisée risque d'être confrontée aux mêmes nécessités, mais peut requérir une structure différente. Les niveaux de planification les plus courants dans une ISC centralisée sont définis dans le tableau joint.

Les éventuels contrôles que toutes les ISC sont censées réaliser excèdent largement les ressources dont elles disposent, aussi bien en termes de compétences que d'associations d'aptitudes du personnel de contrôle. Ces contraintes limitent le nombre et le type de contrôles qu'une ISC peut entreprendre. Ainsi, dans sa recherche d'excellence, la première tâche d'une ISC (ou des unités qui composent une ISC plus décentralisée) consistera à employer les ressources disponibles pour entreprendre les contrôles les plus prioritaires, et livrer les résultats dès lors qu'ils s'avèrent les plus utiles.

Les ISC font également face à des situations largement différentes en termes de discrétion dont elles disposent dans l'utilisation des ressources de contrôle disponibles. Certaines ISC disposent d'une liberté quasi-totale pour sélectionner les contrôles et le moment de leur réalisation. D'autres sont contraintes par exigences légales de réaliser certains contrôles, tels que

### **Structure de planification**

**Les déclarations de mission et de vision** fournissent une base pour la planification institutionnelle et un cadre général pour les opérations de l'ISC. Pour permettre à l'ISC d'inculquer les valeurs qu'elle défend à son personnel, il est souhaitable que le personnel, à tous les niveaux, participe à l'élaboration des déclarations de mission et de vision.

**Les programmes professionnels** sont nécessaires à l'échelle d'une ISC pour présenter sa stratégie professionnelle globale tous les trois ans (ou sur toute autre période raisonnable) afin de jeter des fondements d'un processus de planification stratégique. Le programme professionnel est censé être corrélé au budget proposé par l'ISC et peut être publié. À cet égard, l'ISC définira sa mission et sa vision ainsi que ses objectifs généraux de travail.

**Les plans stratégiques** sont nécessaires à l'ISC dans son ensemble et à chacune de ses principales composantes afin d'énoncer les tâches requises pour remplir les objectifs et les obligations de l'ISC, ainsi que la manière de les exécuter et les ressources assignées. Les risques inhérents à l'activité de contrôle doivent être globalement évalués, et l'importance relative des domaines de travail prise en compte dans l'élaboration de ces plans. Les responsabilités doivent être définies afin de mesurer la performance. Typiquement, ce processus de planification doit définir le travail à accomplir pour l'année à venir, sous réserve d'être révisé à mesure que les circonstances évoluent. Cette définition du travail de l'année suivante doit être complétée d'une prévision légèrement plus expérimentale du travail à entreprendre sur au moins une période d'un an, voire éventuellement sur une période couvrant trois années ou plus. Les directeurs des principales composantes de l'ISC doivent proposer ces plans stratégiques, en phase avec les déclarations de mission et de vision ainsi que les objectifs professionnels de l'ISC, pour approbation (ou modification) du Président (Contrôleur général).

**Les plans opérationnels** (programmes annuels ou pluriannuels et programmes de travail individuels de contrôle) sont requis pour les postes et les détails du contrôle. Ces plans peuvent être soutenus par des systèmes de gestion des ressources et du temps pour fournir des données permettant de suivre, de gérer et de responsabiliser le travail entrepris. La planification opérationnelle couvre également les plans budgétaires, les plans d'investigations préliminaires, les études de faisabilité ainsi que les études préalables.

Des **systèmes d'information** appropriés seront nécessaires pour soutenir le cadre de planification ainsi que les autres besoins en informations professionnelles.

Les tâches courantes du **suivi interne et de l'analyse des résultats** figurent parmi les outils majeurs dont dispose l'ISC pour évaluer et suivre l'impact de son travail. Les informations qu'elles produisent sont censées venir alimenter les divers processus de planification.

Le contrôle annuel de l'exécution du budget de l'État produit des résultats à communiquer à une date spécifiée. De telles contraintes peuvent immobiliser une large partie des ressources de contrôle disponibles, du moins pendant certaines périodes de l'année. Pourtant, d'autres ISC sont tenues de répondre aux demandes de contrôle émanant du parlement, et peuvent influencer, ou non, la portée de ces contrôles. Néanmoins, toutes les ISC doivent se doter d'un processus efficace, en vertu duquel elles décident d'utiliser au mieux leurs ressources.

### *Participants*

Le processus de planification des contrôles devrait idéalement se fonder sur les consultations menées entre les divers personnels de l'ISC, selon la phase de planification étudiée. Dans une ISC dont la direction est centralisée, les décisions portant sur le programme annuel et/ou pluriannuel des contrôles impliquent typiquement le directeur de l'ISC, à qui il incombe l'approbation définitive, ainsi que d'autres directeurs de la hiérarchie dirigeante. Dans une cour de contrôle mettant en œuvre des processus de prise de décisions collégiale centralisée, une approche comparable peut être adoptée, les décisions définitives étant prises par le collègue.

Dans les autres ISC ayant adopté une approche de gestion plus centralisée, le pouvoir décisionnel peut rester dévolu, ou être délégué aux composantes de l'ISC. Auquel cas, chaque décision individuelle peut être consolidée, ou non, dans un programme unique représentant le travail anticipé de l'ISC dans son ensemble.

L'élaboration du programme de travail d'un contrôle particulier incombe généralement au contrôleur principal et à l'équipe de contrôle, sous la supervision du directeur de contrôle, selon le cas. Ce partage des responsabilités et des expériences est censé garantir que les programmes de travail et de contrôle sont réalistes et réalisables.

### *Programme annuel de contrôles*

La plupart des ISC ont une approche de planification qui fonctionne à plusieurs niveaux. Une approche courante consiste à élaborer un programme de contrôles annuel<sup>3</sup>, lequel prend généralement en considération un large éventail de contrôles possibles (y compris parfois les éventuels contrôles proposés par le personnel de contrôle). Les diverses caractéristiques des contrôles envisageables sont alors examinées, puis une décision est ultérieurement prise quant aux contrôles présentant la priorité la plus élevée, compte tenu des contraintes auxquelles est confrontée l'ISC.

Il s'avère souvent utile d'élaborer un programme de contrôles annuel dans le cadre d'une perspective à plus long terme. Par exemple, une ISC pourrait rédiger une liste provisoire des contrôles qu'elle croit devoir accomplir sur, disons, les cinq prochaines années. Cette liste provisoire serait ensuite réexaminée, révisée et à intervalles réguliers, peut-être tous les ans, reconduite. L'ISC sera ainsi en mesure de sélectionner ses contrôles sur une année tout en restant avertie du travail de contrôle à prévoir sur les périodes suivantes.

---

<sup>3</sup>Dans le présent document, le terme « programme de contrôles » désigne la série de contrôles dont la réalisation est prévue sur une période de temps spécifique. Le terme « programme de travail du contrôle » désigne les activités à entreprendre en rapport avec un contrôle particulier. Prière de se reporter aux définitions données à la fin du

Les procédures permettant d'arrêter le programme de contrôles annuel, ou tout autre moyen mis en œuvre pour décider de la portée et de la durée de contrôles particuliers, différeront d'une ISC à l'autre. Indépendamment du processus déployé par une ISC particulière pour prendre ces décisions, les considérations à prendre en compte dans son raisonnement restent les mêmes. Ainsi, même si le processus de décision est largement décentralisé, avec peu ou pas de direction centrale, l'organisation – ou ses composantes décisionnelles – devrait chercher à adopter une approche semblable, en tenant compte de la même façon des facteurs applicables à l'ensemble de l'ISC. Ces facteurs devraient être pleinement documentés, notamment dans le cadre de discussions et de décisions sur le risque d'audit, indépendamment du processus de gestion appliqué de manière uniforme.

Les ISC devraient également réaliser que le programme de contrôles ne peut être statique. Les circonstances changent, au même titre que les priorités entre les sujets potentiels des contrôles. De nouveaux problèmes et de nouvelles questions surgissent, de nature parfois urgente, et une ISC doit être prête à ajuster son programme de travail afin de répondre à ces nécessités. Ainsi, certains contrôles programmés peuvent ponctuellement devoir être remplacés par d'autres en réponse à l'évolution des circonstances.

### ***Programme de travail des contrôles***

La préparation du programme de travail d'un contrôle est une phase essentielle du processus de contrôle. L'activité de contrôle implique de recueillir et d'analyser des données suffisantes de manière à établir des conclusions valides. Les ressources disponibles pour ce processus sont toujours limitées. L'élaboration du programme de contrôle est le vecteur permettant d'associer le travail à faire aux ressources disponibles pour sa réalisation. Un bon programme de travail est un programme qui, s'il est correctement appliqué, a de grandes chances d'atteindre l'objectif du contrôle dans la limite des ressources disponibles, et ce, avec la dotation en ressources la plus restreinte possible aux tâches qui s'avèrent être inutiles.

La préparation d'un programme de travail de contrôle doit prendre en considération le risque et l'importance relative, sur la base d'une bonne compréhension de l'entité contrôlée et de sa structure organisationnelle, de ses programmes et de ses activités, et de l'environnement informatique dans lequel elle fonctionne. Tout programme doit contenir les modalités et la date du contrôle à effectuer ainsi que les moyens d'obtenir des preuves appropriées suffisantes pour appuyer une opinion de contrôle (contrôle financier) ou des constatations de contrôle, des conclusions et des recommandations (contrôle de performance). Alors que les éléments fondamentaux des programmes de contrôle tendent à être semblables, leur contenu réel différera largement selon le type de contrôle (financier, régularité ou performance), le ou les objectifs du contrôle et l'entité contrôlée.

### *Contenus courants du programme de travail d'un contrôle*

Le programme de travail d'un contrôle doit normalement aborder les questions suivantes :

1. Cadre juridique du contrôle
2. Brève description de l'activité, du programme ou de l'instance à contrôler, y compris un récapitulatif des résultats des précédents contrôles et de leurs impacts
3. Motifs du contrôle
4. Facteurs affectant le contrôle, y compris ceux déterminant les seuils d'importance relative
5. Évaluation des risques
6. Objectifs, portée et approche du contrôle (preuves à obtenir, quand et comment) :
  - \* seuils d'importance relative
  - \* systèmes à évaluer et à tester
  - \* méthodologies dont l'utilisation est prévue
  - \* stratégies d'échantillonnage
  - \* tailles anticipées des échantillons
  - \* se fier à d'autres contrôleurs et/ou experts
  - \* problèmes particuliers prévus
7. Ressources requises :
  - \* personnel spécialisé (qui et quand)
  - \* experts externes (qui et quand)
  - \* obligations de déplacement
  - \* budgets temps et coûts
8. Estimation des frais à facturer pour le contrôle, le cas échéant
9. Responsabilités de liaison de l'entité de contrôle
10. Calendrier du contrôle, y compris la date de livraison prévue du projet de rapport
11. Forme, contenu et utilisateurs du produit final du contrôle.

D'importantes différences pourront être observées même sur un seul type de contrôle. Par exemple, dans un contrôle visant à certifier les états financiers d'une entité réputée posséder des systèmes comptables raisonnablement corrects, la méthodologie retenue est susceptible de privilégier la vérification de ces systèmes et l'examen de l'adéquation des contrôles de gestion. Si les systèmes comptables sont informatisés, le plan devra prendre en compte le besoin de l'équipe d'inclure du personnel possédant les compétences ainsi que les ressources informatiques requises. D'autre part, si le contrôleur a des raisons de douter de la fiabilité des systèmes et/ou de l'adéquation des contrôles, le plan devra prendre en compte le besoin d'affecter davantage de personnel pour prélever un plus grand nombre d'échantillons et tester un nombre plus conséquent de transactions individuelles.

### *Facteurs de qualité dans la planification des activités de contrôle*

Tout programme de travail d'un contrôle de grande qualité est censé refléter un certain nombre d'éléments, en ce compris ce qui suit :

- L'objectif du contrôle doit être clairement défini.
- La méthodologie retenue à cette fin doit être spécifiée.
- Les seuils d'importance relative doivent être déterminés.
- Les risques du contrôle doivent être évalués et décrits.
- Le calendrier du contrôle doit être détaillé et inclure la date à laquelle le rapport provisoire sera prêt en vue d'un examen interne.
- Les ressources financières et humaines requises par le contrôle (telles que le personnel de contrôle, le personnel spécialisé et les experts requis, les besoins en formation, l'organisation des déplacements, les budgets temps et coûts) doivent être évaluées et déterminées dans le programme. Les ressources disponibles doivent être allouées en fonction des priorités de l'ISC.
- Le suivi des questions soulevées lors de précédents contrôles doit être clairement défini. Les dossiers de contrôle permanents doivent clairement indiquer les questions et les recommandations antérieures à suivre.
- Les rôles et les responsabilités du personnel, y compris de tout spécialiste et expert, doivent être clairement définis.
- Les étapes du contrôle et les procédures d'essai doivent clairement être définies et assignées aux personnes habilitées.
- Les procédures de documentation des étapes du contrôle et des essais réalisés et de mise à jour des dossiers permanents doivent être spécifiées dans les feuilles de travail.

Pendant la phase de planification des activités du contrôle, le contrôleur principal doit suivre les étapes suivantes, et partager les résultats avec les autres membres de l'équipe de contrôle :

- veiller à comprendre dans les détails le cadre juridique du contrôle, en tenant compte de toutes les conditions et changements de nature législative ;
- veiller à comprendre suffisamment l'activité, le programme ou l'instance à contrôler ;
- établir un contact approprié avec l'entité contrôlée eu égard au calendrier, à la portée et à l'approche du contrôle.

À mesure que le contrôle progresse dans sa phase d'exécution, le contrôleur principal doit s'assurer que les hypothèses de planification sont toujours d'actualité à la lumière de tout événement significatif qui se produirait après l'approbation du programme.

Les personnes chargées de préparer le programme de travail d'un contrôle doivent prendre en considération les questions abordées dans les tableaux joints, *Contenus courants du programme de travail d'un contrôle* et *Facteurs de qualité dans la planification des activités de contrôle*.

L'expérience a souvent démontré l'utilité de faire réviser la proposition de programme de travail d'un contrôle par un contrôleur expérimenté extérieur à l'équipe de contrôle. De telles révisions permettent d'identifier des questions qui n'ont pas été prises en compte par l'auteur du programme, laissant entrevoir le besoin de modifier les moyens matériels du programme. Dans un bureau de contrôle hiérarchisé, une telle révision est typiquement exigée par la politique du bureau et est habituellement effectuée par un ou plusieurs superviseurs hiérarchiques de rang supérieur à celui du contrôleur principal. Dans une ISC plus décentralisée, telle que certaines cours de contrôle, cette révision peut être exécutée de manière coopérative par des pairs du contrôleur principal ou, si la demande lui est soumise, par le magistrat supérieur responsable (*contre-rapporteur*).

Il est recommandé aux personnes chargées de planifier des contrôles d'états financiers (attestation) de tenir compte des normes de l'IFAC (Fédération internationale des comptables).

S'agissant des contrôles de performance, le nombre et la complexité des questions de planification peuvent être plus importants encore. La méthodologie permettant d'évaluer l'efficacité opérationnelle d'une entité sera assez différente de la méthodologie qui tente de mesurer l'efficacité d'un programme dans la

réalisation des objectifs qu'il s'est fixé. Ces deux types de contrôles impliquent de recueillir et d'analyser différentes sortes de données émanant de sources différentes. En raison de la difficulté potentielle de rassembler les données requises pour formuler des conclusions valides dans certains types de contrôles de performance, le programme de travail peut devoir inclure une phase d'évaluation préalable de la méthodologie afin de déterminer sa faisabilité. Une autre approche fréquemment utile consiste à réaliser une étude préalable du domaine potentiel du contrôle pour déterminer l'utilité probable d'un contrôle complet et sélectionner une méthodologie appropriée.

Différents types de questions peuvent surgir dans la conduite d'un contrôle de performance si la méthodologie se fonde sur l'utilisation de données issues de dossiers administratifs, comme beaucoup le font. Auquel cas, le programme devra inclure des dispositions pour évaluer la validité de ces données. Cette démarche peut impliquer des étapes de contrôle (tester les systèmes et les contrôles) similaires à certains égards à celles suivies dans un contrôle d'états financiers.

### ***Méthodologies typiquement observées dans la conduite des activités d'un contrôle***

Le travail d'investigation doit être effectué conformément au programme de travail approuvé du contrôle en question et permettre d'obtenir la preuve appropriée suffisante permettant de raisonnablement déterminer si les états financiers sont exempts, ou non, de graves déclarations erronées et d'irrégularités – dans le cas d'un contrôle d'attestation – ou que les faits concernant les contrôles de performance sont scientifiquement et/ou suffisamment déterminés. Prière de consulter le tableau exposé ci-après, préparé sur la base des *Lignes directrices concernant l'application des normes de contrôle*.

Un choix doit être opéré parmi les diverses méthodologies disponibles et leurs modalités d'application soigneusement étudiés pendant la phase de planification des activités du contrôle.

### ***Conditions requises et mesures garantissant le contrôle qualité***

Le programme de travail d'un contrôle se divise en un certain nombre de tâches précises, assignées à chacun des membres de l'équipe. Pour garantir le contrôle qualité pendant le processus de planification, pourraient figurer au nombre des mesures à prendre des procédures de pilotage, de supervision et de révision visant à garantir que le programme de travail du contrôle est convenablement préparé. Ces premières mesures peuvent inclure une politique de gestion pour l'utilisation de documents au format et à la structure normalisés suivant les conditions des Normes internationales de contrôle (INTOSAI et IFAC), et l'approbation d'une liste de contrôle de planification.

Le directeur de contrôle devrait approuver par écrit tout changement apporté aux tâches de planification du contrôle. Tout changement de nature à considérablement affecter le programme de contrôle dans son ensemble – eu égard aux objectifs du contrôle, à sa durée et aux ressources humaines et financières requises – devrait être approuvé par le cadre supérieur responsable.

### **Questions méthodologiques abordées dans les *Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle***

1. Sources et méthodes d'obtention d'informations probantes
  - Sources
  - Méthodes
  - Nature
2. Approche de contrôle
  - Objectifs
  - Vérification
3. Étude et examen de contrôle interne et vérifications des contrôles
4. Systèmes d'information
  - Contrôles de l'installation générale
  - Contrôles d'application
5. Échantillonnage de contrôle
6. Procédures analytiques



- Analyse des tendances
  - Analyse des ratios
  - Analyse prédictive
7. Utilisation du travail d'autres contrôleurs et experts
8. Documentation
9. Méthodologie du contrôle de performance
- Techniques de collecte des données
  - Techniques d'analyse des informations

La planification d'un contrôle doit également prévoir le suivi du travail par le directeur de contrôle eu égard au temps prévu par rapport au temps réellement consacré à chacune des tâches, sur la base des feuilles de travail complétées par chaque contrôleur. Le suivi des coûts est particulièrement important dans toute évaluation visant à déterminer le bon déroulement, ou non, d'un contrôle.

Un examen indépendant des propositions, des plans et des programmes de travail d'un contrôle par des pairs ou d'autres unités au sein d'une ISC peut également s'avérer une méthode utile pour entreprendre un examen de qualité du processus de planification.

### **Qualité dans l'exécution d'un contrôle**

L'exécution d'un contrôle renvoie à la phase de collecte des données aux fins de formuler une opinion ou d'établir des résultats, des conclusions et des recommandations eu égard à l'objet du contrôle. Il est essentiel que le contrôle se déroule conformément à son programme de travail, bien que ce programme puisse requérir certains ajustements dès lors que les circonstances rendent le programme initial inapproprié ou inadéquat.

#### ***Participants***

Les principaux participants à cette phase de contrôle dans une ISC centralisée sont typiquement le cadre supérieur responsable, le directeur de contrôle, le contrôleur principal ainsi que les membres de l'équipe, le cas échéant. Le directeur de contrôle et le contrôleur principal exercent des devoirs afférents à la gestion (pilotage et révision). Le contrôleur principal effectuera également un contrôle qualité de nature hiérarchique eu égard aux membres de l'équipe.

#### ***Facteurs de qualité dans l'exécution d'un contrôle***

Pendant la phase d'exécution d'un contrôle, la qualité relève principalement de la responsabilité du contrôleur principal. Dans l'exercice de cette responsabilité, le contrôleur principal, avec le concours éventuel d'un directeur de contrôle ou de tout autre superviseur, doit veiller à ce que :

- les membres de l'équipe de contrôle comprennent le programme de travail et les tâches qui leur sont assignées, qu'ils possèdent les compétences requises pour effectuer les tâches assignées, et qu'il n'existe aucun conflit d'intérêt ou d'autres facteurs susceptibles d'empêcher un membre de l'équipe d'effectuer les tâches assignées de manière compétente et objective ;
- les membres de l'équipe de contrôle soient convenablement supervisés dans la mise en œuvre des tâches qui leur sont assignées ;
- le contrôle se déroule conformément au programme de travail ;
- l'approche prévue du contrôle demeure appropriée à la lumière des informations recueillies pendant le contrôle ou que des modifications appropriées y soient apportées ;
- tout changement de méthodologies ou de tout autre élément du programme de travail lui soient soumis pour approbation et, le cas échéant, soient approuvés par d'autres représentants de l'ISC ;
- une aide appropriée soit sollicitée en cas de problèmes ou de questions imprévues au cours du contrôle ;
- la documentation du contrôle soit correctement conservée et facilement consultable pour les vérifications et autres conclusions du contrôle ;

- les informations probantes soient correctement suivies ;
- les systèmes de contrôles internes de l'entité contrôlée, y compris les contrôles de nature informatique, soient correctement documentés, évalués et vérifiés ;
- un échantillonnage, des procédures analytiques, des techniques de collecte des données et des techniques d'analyse des informations appropriés soient utilisés, le cas échéant ;
- les feuilles de travail comprennent des éléments de preuve appropriés, fiables et suffisants en appui des conclusions, des recommandations et des avis formulés ;
- tous les résultats des vérifications et des constatations soient correctement documentés dans les feuilles de travail du contrôle, que les résultats soient correctement réexaminés, et que de telles révisions soient également documentées ;
- les constatations du contrôle soient décrites objectivement, sincèrement, avec précision, complètement et globalement, en mettant l'accent sur l'importance relative et la concision. Tout problème doit être documenté sous forme manuelle ou électronique et, s'il y a lieu, être résolu ultérieurement avec des contrôleurs plus expérimentés.

Dans une cour de contrôle décentralisée, les participants à la phase d'exécution peuvent se limiter au contrôleur principal et à l'équipe de contrôle, avec un magistrat supérieur ou un *contre-rapporteur* en charge du travail de révision et disponibles pour fournir conseils et assistance, au besoin.

### ***Rôles et responsabilités***

Il est utile, avant de débiter tout contrôle concret sur le terrain, que le contrôleur principal étudie soigneusement le programme de travail pour s'assurer qu'il peut être correctement mis en application. Si le contrôleur principal agit en qualité de chef de l'équipe de contrôle, cette étude devra être réalisée conjointement avec les membres de l'équipe pour s'assurer que tous comprennent le programme de travail dans son ensemble et leurs rôles, et pour leur donner l'opportunité de faire part de leurs éventuelles inquiétudes à ce sujet. Les questions soulevées et résolues à ce stade peuvent permettre d'éviter des problèmes et des retards ultérieurs pendant le contrôle.

Au cours du contrôle, le contrôleur principal devra superviser le travail des membres de l'équipe, le cas échéant, pour s'assurer de la bonne conduite des activités, conformément au programme. La portée et la nature de ce rôle dépendront de facteurs tels que le nombre de personnes assignées aux activités du contrôle, leur expérience, leur expertise, leurs qualifications et aptitudes. Il n'est pas rare, pendant un contrôle, que les membres d'une équipe de contrôle soient confrontés à des difficultés imprévues dont la résolution dépasse leurs aptitudes. Dans ces situations, les membres de l'équipe doivent être encouragés à chercher l'aide de contrôleurs plus expérimentés et/ou du contrôleur principal.

Si un problème rencontré exige la mise en œuvre de qualifications que les membres de l'équipe ne possèdent pas, le contrôleur principal devra solliciter l'aide d'experts compétents. Par exemple, en cas de questions d'ordre juridique, le contrôleur principal pourrait demander l'avis d'experts juridiques au sein ou en dehors de l'ISC. Les problèmes résultant d'une analyse difficile peuvent rendre nécessaire l'intervention de statisticiens, d'économistes ou d'autres experts qualifiés.

En déployant le programme de contrôle, il est utile que tous les membres de l'équipe préparent, tous les jours ou selon toute autre fréquence, des rapports suffisamment détaillés sur le travail/temps. De tels rapports permettent de s'assurer que le travail se déroule selon le calendrier convenu et les jours alloués au personnel pour le contrôle.

La supervision peut se révéler particulièrement difficile dans le cas de contrôles impliquant plusieurs groupes de contrôleurs répartis sur plusieurs sites. Dans de telles situations, plusieurs équipes de contrôle peuvent travailler simultanément, chacune étant dirigée par un « chef d'équipe ». Il appartient alors au contrôleur principal de coordonner le travail des diverses équipes pour s'assurer de la simultanéité des résultats du contrôle et pour superviser, au besoin, les chefs des diverses équipes.

Dans les bureaux de contrôle hiérarchiques ainsi que dans les cours de contrôle centralisées, il est courant d'observer plusieurs niveaux de supervision au-dessus du contrôleur principal. Dans ces organisations, au

moins un des niveaux de supervision (le directeur de contrôle) est généralement censé rester en contact avec le contrôleur principal, examiner périodiquement l'avancée du contrôle et identifier tous les problèmes qui pourraient surgir. Ce superviseur est normalement chargé d'approuver tous les changements substantiels apportés au programme de travail et d'obtenir toute assistance spécifique dont le contrôleur principal peut avoir besoin.

Dans des cours de contrôle plus décentralisées, on peut observer très peu, si tel est le cas, de niveaux de supervision au-dessus du contrôleur principal. Un magistrat supérieur ou un *contre-rapporteur* peut être disponible pour conseiller, au besoin, mais ne dispose en général d'aucun pouvoir de direction à l'égard du contrôleur principal dans l'exécution du contrôle. Cette situation confère au contrôleur principal une responsabilité encore plus grande pour garantir le bon déroulement du contrôle dans les délais impartis.

À l'issue des vérifications de contrôle, le contrôleur principal – et ses superviseurs, le cas échéant – doivent revoir tous les aspects des activités accomplies pendant le contrôle, y compris les vérifications entreprises, les constatations et les feuilles de travail, ainsi que la documentation des révisions. Il est potentiellement utile, dans ce processus de révision, d'identifier les changements et autres améliorations nécessaires pour les futurs contrôles.

### ***Conditions requises et mesures garantissant le contrôle qualité dans l'exécution/travail sur le terrain***

Le travail sur le terrain, censé avoir été convenablement planifié lors de l'étape de planification, doit être assigné à chacun des membres de l'équipe. Pour garantir le contrôle qualité pendant le processus d'exécution/travail sur le terrain, pourraient figurer au nombre des mesures à prendre des procédures de pilotage, de supervision et de révision visant à s'assurer que les membres de l'équipe comprennent les tâches qui leur sont assignées et que les méthodologies de contrôle choisies sont convenablement appliquées.

Les mesures essentielles à cet exercice peuvent inclure une politique de gestion de l'ISC sur l'emploi des programmes et des questionnaires de contrôle, définissant le travail à exécuter et les informations à obtenir. Une autre politique en ce sens pourrait comprendre des recommandations claires concernant la préparation des fichiers de contrôle, la définition et la consignation du travail accompli et des résultats obtenus, ainsi que l'usage des fiches de travail préalablement préparées, comme pour le contrôle des systèmes et des vérifications.

Sont décrits ci-après les rôles qui peuvent être assignés dans une ISC centralisée dotée d'une structure hiérarchisée. Dans une cour de contrôle décentralisée, la plupart de ces responsabilités incomberaient généralement au contrôleur principal.

La principale responsabilité en matière de qualité pendant la phase d'exécution incombe au contrôleur principal, qui est censé chercher à répondre aux critères établis dans le tableau exposé ci-dessus, *Facteurs de qualité dans l'exécution d'un contrôle*. En outre, dans l'exercice de leur rôle de superviseur, le directeur de contrôle et le cadre supérieur responsable doivent toutefois contrôler ponctuellement l'avancée du contrôle pour s'assurer que les procédures appropriées sont bien suivies afin de satisfaire aux critères énoncés dans les *facteurs de qualité*.

En règle générale, dans les bureaux de contrôle hiérarchiques, chaque membre de l'équipe doit être supervisé par son supérieur direct. Les membres de l'équipe doivent être informés de leur obligation de diligence dans leur travail de terrain et de leur devoir de veiller à travailler convenablement.

Les contrôleurs, à tous les niveaux de la structure organisationnelle, doivent être encouragés à identifier les éventuels points faibles du programme de travail et/ou des mesures de contrôle qualité appliquées au contrôle et à faire part de leurs opinions à leurs supérieurs sur tous les domaines relevant des activités du contrôle. Le retour d'informations entre les contrôleurs sur le terrain et leurs supérieurs facilite les échanges et les rapports entre tous les niveaux de personnel ainsi que la compréhension des tâches de contrôle et des problèmes qui s'y rapportent par toutes les parties intéressées.

## La qualité dans les rapports de contrôle

La rédaction des rapports de contrôle renvoie à la phase au cours de laquelle les données et les informations recueillies lors du contrôle sont analysées, les conclusions formulées et les résultats déterminés sous forme de document écrit. Selon la nature et les objectifs du contrôle, le produit final peut résulter en une déclaration relativement courte attestant de l'exactitude des états financiers ou en rapports ou analyses plus approfondies de l'économie, de l'efficacité ou de l'efficacité des politiques, des programmes et des opérations d'une entité.

### *Participants*

Dans un bureau de contrôle centralisé, les principaux intervenants dans cette phase sont le contrôleur principal et l'équipe de contrôle, qui rédigent le rapport provisoire ; le cadre supérieur responsable et le directeur de contrôle, qui révisent le rapport provisoire ; et le directeur de l'ISC et/ou son adjoint, qui doivent approuver le rapport. Beaucoup d'ISC exigent également de soumettre le rapport provisoire à l'examen d'une autre personne ou groupe, indépendant de la hiérarchie compétente, avant de présenter le rapport à la direction supérieure pour approbation finale.

Dans une cour de contrôle, les participants à cette phase de rédaction des rapports dépendront de la structure de la cour. Dans certains cas, les procédures peuvent être semblables à celles d'un bureau de contrôle. Dans d'autres cas, des dispositions plus collégiales régissent la préparation et l'approbation des rapports. Dans ces cas de figure, cette tâche reste essentiellement la responsabilité du contrôleur principal, secondé par un magistrat supérieur ou un *contre-rapporteur* et le personnel juridique (*avocat général*) dans un rôle de réviseurs, et les décisions définitives sont prises par le collège de la chambre compétente.

Dans un cas comme dans l'autre, l'entité contrôlée intervient dans cette phase en tant que participant supplémentaire dans le cadre du processus contradictoire.

### *Rôles et responsabilités*

Au moment de rédiger un rapport provisoire, le contrôleur principal et l'équipe de contrôle, sous la supervision du directeur de contrôle, doivent accorder une attention particulière aux sujets énumérés dans les tableaux exposés ci-après, *Facteurs de qualité dans les rapports de contrôle* et *Contenus courants d'un rapport de contrôle*.

Après que le contrôleur principal ait rédigé un rapport provisoire de contrôle, il est particulièrement utile de soumettre ce rapport provisoire à l'examen d'un autre contrôleur convenablement expérimenté, en mesure de relever les lacunes et autres points faibles du rapport qui devront être corrigés. Dans un bureau de contrôle, le premier réviseur est généralement le directeur de contrôle ou un autre fonctionnaire qui officie en tant que supérieur hiérarchique direct du contrôleur principal. Dans une cour de contrôle, ce réviseur peut être un contrôleur supérieur (*contre-rapporteur*).

Il est recommandé que cette révision soit complétée ou suivie d'autres examens du rapport provisoire à des niveaux plus élevés ou dans d'autres divisions de l'organisme, notamment si le sujet du rapport est sensible ou les documents exceptionnellement complexes. Par exemple, si le contrôle soulève d'importantes questions d'ordre juridique, le rapport doit être renvoyé au personnel juridique de l'ISC ou à des consultants juridiques extérieurs. Dans un contrôle de performance impliquant des méthodologies complexes, des experts internes ou externes peuvent être requis pour s'assurer que les données et l'analyse appuient les conclusions du rapport. Les résultats de toutes ces révisions doivent être documentés et conservés dans les feuilles de travail du contrôle. Dans certaines cours de contrôle, le rapport est examiné par le personnel juridique (*parquet*).

#### *Facteurs de qualité dans les rapports de contrôle*

**La qualité d'un rapport de contrôle doit être considérée sous plusieurs axes de jugement. Sont répertoriés ci-après quelques facteurs clés garantissant la remise d'un rapport de contrôle de grande qualité :**

- La structure du rapport est conforme aux politiques et autres normes de l'ISC applicables.
- Le rapport est concis, clair, remis dans les délais, précis, simple et objectif. Les faits sont présentés en termes neutres. Le rapport est constructif et présente des conclusions positives comme négatives.
- Toutes les vérifications de contrôle ont été évaluées en termes d'importance relative, de légalité et de preuve factuelle.
- Des pièces justificatives sont fournies à l'appui de tous les avis, les constatations, les conclusions et les recommandations. Il existe un historique clair et précis des phases, des constatations, des conclusions et des recommandations du contrôle, préparé par le contrôleur principal et ses assistants et renvoyant de manière exhaustive aux différentes feuilles de travail.
- Toutes les preuves matérielles applicables ont été incluses. Toute preuve contradictoire a été soigneusement évaluée et les raisons de son rejet ont fait l'objet d'une explication valide.
- Les événements applicables et significatifs survenus à l'issue du contrôle ont été pris en considération, dans la mesure où le contrôleur principal en était informé, ou aurait dû l'être.
- Des déclarations ont été rédigées par la direction de l'entité contrôlée, notamment dans les cas où les preuves matérielles du contrôle ne pouvaient être autrement confirmées.
- Les procédures applicables de l'ISC ont été suivies eu égard à toute irrégularité et/ou fraude grave découverte pendant le contrôle.
- Le rapport proposé a été révisé au sein de l'ISC conformément à ses politiques en la matière, y compris la révision des experts juridiques et autres, comme garanti.
- L'entité contrôlée s'est vue offrir la possibilité de réviser et de commenter le rapport provisoire. Les opinions de l'entité contrôlée figurent dans le rapport, le cas échéant. Toute divergence d'opinion avec l'entité contrôlée ou toute question de fait contestée par l'entité contrôlée a été discutée et résolue, dans la mesure du possible, lors d'une réunion de clôture ou d'une procédure contradictoire.
- La délivrance du rapport final a été approuvée conformément aux politiques de l'ISC en la matière.
- Les délais ont été respectés.

#### *Contenu courants d'un rapport de contrôle*

Le format des rapports, que ce soit pour des contrôles de régularité et de performance, doit être normalisé. Les *Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle* exigent du contrôleur qu'il prête particulièrement attention aux éléments suivants :

- Titre
- Signature et date
- Objectifs et portée
- Exhaustivité (les domaines non couverts par le contrôle doivent être spécifiés)
- Destinataire
- Identification des thèmes
- Fondement juridique
- Conformité aux normes
- Respect des délais

### ***Rapports de contrôle (attestation) concernant des états financiers***

Toute opinion formulée dans le cadre d'un contrôle (attestation) d'états financiers est normalement présentée dans un format normalisé, eu égard aux états financiers dans leur ensemble. Le libellé de l'opinion d'audit sera influencé par le cadre juridique du contrôle, mais son contenu devra clairement indiquer si l'opinion est sans réserve ou avec réserve.

Aux termes de la norme ISA 700 de l'IFAC et du Chapitre 4.0.10 du Code de déontologie et des normes de contrôle de l'INTOSAI (normes de l'INTOSAI), une *Opinion sans réserve* est donnée lorsque le contrôleur conclut eu égard à tous les aspects significatifs du contrôle que :

- (a) les états financiers ont été préparés sur la base de méthodes et de principes comptables acceptables, appliqués de manière cohérente ;
- (b) les déclarations sont conformes aux exigences légales et aux réglementations applicables ;
- (c) l'image dégagée par les états financiers est conforme à la connaissance du contrôleur de l'entité contrôlée ; et
- (d) tous les sujets d'importance concernant les états financiers sont adéquatement divulgués.

Si une question peu commune ou importante (« *l'observation* ») doit être incluse dans le rapport de contrôle pour permettre au lecteur de correctement comprendre les états financiers, elle doit figurer dans un paragraphe distinct de l'opinion de contrôle pour ne pas donner l'impression que le rapport de contrôle est délivré avec réserve (Chapitre 4.0.11 des Normes).

Si le contrôleur n'est pas en mesure de fournir une *opinion sans réserve*, il exprime habituellement une des opinions suivantes de contrôle (Chapitres 4.0.13 – 4.0.15 des normes de l'INTOSAI et norme ISA 700) :

Une *opinion avec réserve* si la portée de l'examen du contrôleur est limitée ou si le contrôleur est en désaccord avec le traitement ou la divulgation d'un ou de plusieurs postes des états financiers qui sont importants mais non fondamentaux pour la compréhension des états financiers ;

Une *opinion défavorable* si le contrôleur n'est pas en mesure de formuler une opinion sans réserve sur les états financiers en général en raison d'un désaccord important et fondamental, rendant les états financiers sérieusement trompeurs ;

Une *impossibilité d'exprimer une opinion* si le contrôleur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments de preuve suffisants pour appuyer et exprimer une opinion sur les états financiers en général en raison d'une incertitude ou d'une portée restreinte importante et fondamentale.

Il est habituel qu'une ISC fournisse un rapport détaillé amplifiant l'opinion dans les circonstances où elle n'a pu formuler une *opinion sans réserve* (Chapitre 4.0.16 des normes de l'INTOSAI).

### *Rapports de contrôle concernant la performance*

Les rapports de contrôle portant sur la performance comprennent normalement les éléments suivants (point 7.2 de la ligne directrice n° 41 des *Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle*) :

- Résumé de l'environnement dans lequel l'activité assujettie au contrôle a lieu ;
- Objectifs du contrôle ;
- Résumé des méthodologies de contrôle utilisées pour collecter et analyser les données et indication des sources des données ;
- Explication des critères, tels que les référentiels employés pour interpréter les résultats ;
- Résultats considérés comme importants pour les utilisateurs prévus du rapport ;
- Conclusions concernant les objectifs du contrôle ; et
- Recommandations.

La direction de l'entité contrôlée doit également se voir offrir la possibilité de commenter le rapport provisoire et d'y faire figurer ses commentaires, lorsqu'elle le juge approprié.

L'opinion de contrôle (constatations, conclusions et recommandations dans les rapports de performance) donne un avis favorable ou attire l'attention sur tous les exemples significatifs d'inobservation et sur les critiques ayant trait aux objectifs du contrôle. Elle fournit également des informations indépendantes sur l'économie, l'efficacité et l'efficacités de l'entité ainsi que sur la façon de les améliorer.

Une fois les processus de rédaction et de révision interne achevés, le rapport doit être soumis aux entités contrôlées pour révision, contradiction et commentaires. L'entité contrôlée se voit ainsi offrir la possibilité de contester les assertions factuelles avec lesquelles elle est en désaccord, ou de proposer une autre interprétation, plus favorable des données. Si une entité contrôlée a des motifs valables de justifier de tels désaccords, il vaut mieux les résoudre à ce stade, si possible, plutôt que de les laisser faire l'objet d'une polémique publique.

Pour éviter tout retard inutile dans la remise du rapport final, il est courant d'accorder aux entités contrôlées une période de temps spécifique pour soumettre leurs commentaires. Le délai accordé à cette fin varie d'une ISC à l'autre, et celui-ci se limite habituellement à 30 ou 45 jours, toute prolongation pouvant être autorisée sur justification jugée appropriée. Le contrôleur principal et l'équipe de contrôle doivent prendre équitablement en considération les questions soulevées par l'entité contrôlée à l'issue de la procédure contradictoire. Toutes les dispositions doivent être prises pour résoudre les désaccords et corriger le rapport en réponse aux remarques valides apportées par l'entité contrôlée. Dans certaines ISC, les commentaires émis par l'entité contrôlée à l'issue de la procédure contradictoire doivent être transmis aux niveaux hiérarchiques supérieurs pour résolution.

De nombreuses ISC incluent couramment dans le rapport de contrôle final les commentaires reçus à l'issue de la procédure contradictoire, ainsi que leur analyse de ces commentaires et les mesures préconisées en réponse à ceux-ci.

Une fois la procédure contradictoire achevée, l'étape suivante consiste à publier le rapport final. Le processus décisionnel de publier les rapports diffère d'une ISC à l'autre. Dans un bureau de contrôle hiérarchique, il est courant de laisser cette décision au contrôleur général ou à un autre haut fonctionnaire du bureau. Dans une cour de contrôle, la décision finale peut être laissée au choix de la chambre ayant réalisé le contrôle, ou peut être soumise à un collège de hauts fonctionnaires, selon la structure de la cour.

Dans une cour de contrôle décentralisée, le processus contradictoire peut comporter une audition formelle devant le collège de la chambre concernée. Le rapport provisoire et les résultats des révisions, y compris du processus contradictoire, sont ensuite étudiés par le collège de la chambre appropriée, qui prend la décision finale de publier le rapport. Ici aussi, les mesures et les résultats doivent être dûment documentés.

### ***Conditions requises et mesures pour contrôler la qualité des rapports***

L'obligation de préparer un rapport doit être convenablement prise en compte dans la planification des tâches et les étapes d'exécution d'un contrôle. Ce devoir doit essentiellement relever des prérogatives du contrôleur principal, assisté du directeur de contrôle. Au nombre des mesures de contrôle à observer lors de la phase de rédaction des rapports figurent des procédures de pilotage, de supervision et de révision dont le but est de veiller à la rédaction correcte des contenus des rapports de contrôle en termes de législation, de pratiques et de procédures de l'ISC, et à la prise en compte des facteurs garantissant un rapport de bonne qualité, tels que répertoriés dans les tableaux exposés plus haut, *Facteurs de qualité dans les rapports de contrôle* et *Contenus courants d'un rapport de contrôle*.

Une fois le contrôle sur le terrain achevé et approuvé, les résultats peuvent être présentés dans un rapport intermédiaire préparé par le contrôleur principal, assisté des membres de l'équipe de contrôle, et révisé par le directeur de contrôle, pour être transmis aux entités contrôlées pour révision et discussions contradictoires. Le but est de vérifier l'exactitude des constatations du contrôle avant de poursuivre la rédaction du rapport.

Une fois les réponses à ce rapport intermédiaire reçues et étudiées, l'équipe de contrôle rédige le rapport final, sous la supervision du directeur de contrôle.

Le directeur de contrôle – et tous les réviseurs ultérieurs – doivent soigneusement évaluer dans quelle mesure le rapport remplit les critères présentés dans les tableaux exposés plus haut *Facteurs de qualité dans les rapports de contrôle* et *Contenus courants d'un rapport de contrôle*.

Certaines ISC jugent utile de se doter d'un système dans lequel le rapport de contrôle est soumis à une section spécifique de l'ISC, indépendante de l'équipe de contrôle, chargée d'examiner le rapport de contrôle en termes d'adéquation technique et de conformité aux politiques de l'ISC, avant de le transmettre au cadre supérieur responsable pour révision finale. Cette phase peut, alternativement, se dérouler à l'issue de la révision effectuée par le cadre supérieur responsable, mais avant de soumettre le rapport au directeur de l'ISC et/ou à son adjoint pour approbation.

Certaines ISC font réviser l'adéquation du rapport par un deuxième cadre supérieur, indépendant de l'équipe de contrôle. Cette pratique, d'abord observée dans certains cabinets d'audit privés sous le nom de « contre-révision », permet de procéder à une vérification supplémentaire de la qualité du travail de contrôle.

Le rapport et le dossier de contrôle sont alors transmis au cadre supérieur responsable pour révision finale. Celui-ci examine le rapport et s'assure que le directeur de contrôle a convenablement mené sa propre révision. En cas de questions sensibles de nature juridique (observation d'une violation apparemment grave de la loi, par exemple, ou de sujets concernant la protection des données), le cadre supérieur responsable de l'ISC doit chercher un avis juridique. Ce cadre supérieur approuve ensuite le rapport ou l'amende si nécessaire.

Une étape supplémentaire peut consister à faire éditer le rapport par un rédacteur interne ou externe à l'ISC, avant de soumettre le rapport au directeur de l'ISC et/ou à son adjoint. Une telle révision éditoriale permet de garantir la clarté du texte. Une autre étape pourrait consister à faire réviser le rapport de contrôle par une personne, interne ou externe à l'ISC, ne disposant d'aucune information sur le sujet du rapport (autres que celles d'un profane). Cette démarche permettrait d'obtenir un rapport pouvant être compris par les personnes non impliquées dans le contrôle, telles que des parlementaires et le grand public.

Le rapport final amendé est ensuite renvoyé au directeur de l'ISC et/ou à son adjoint, qui signe le rapport une fois tous les amendements éventuellement souhaités insérés.



Comme noté plus haut, les dispositions prises dans certaines cours diffèrent considérablement, mais poursuivent les mêmes objectifs fondamentaux.

### **Suivi des contrôles**

Le suivi des contrôles répond à deux objectifs. Le premier est d'encourager une réponse appropriée aux constatations du contrôle de la part de l'entité contrôlée ou des autres entités responsables. Si une entité contrôlée s'est efforcée de surmonter les problèmes constatés lors d'un contrôle, l'ISC doit généralement le reconnaître. Si, en revanche, l'entité contrôlée n'a pris aucune mesure convenable en réponse au contrôle, il est également du devoir de l'ISC de révéler que les problèmes persistent.

L'autre objectif du suivi du contrôle est d'asseoir les bases des futures activités de contrôle. Si des problèmes précédemment révélés sont censés avoir été résolus, le prochain contrôle à ce sujet ne peut requérir que des vérifications d'usage pour confirmer la résolution définitive du problème. Si le problème n'a pas été surmonté, un contrôle supplémentaire peut être justifié pour confirmer la nature et l'importance du problème, dans l'espoir de susciter une réponse plus appropriée de la part de l'entité contrôlée.

Les mesures requises pour garantir un suivi efficace différeront largement d'une situation à l'autre. Dans certains cas, une simple instruction destinée aux directeurs de l'entité contrôlée peut suffire. Dans d'autres cas, un examen et des vérifications plus approfondis seront requis. Ce choix dépendra de la nature du problème identifié.

Les ISC assurent le suivi de leurs contrôles de diverses façons. Dans certaines situations, le suivi peut faire l'objet d'une phase distincte du contrôle. Cette approche est indiquée lorsque l'entité contrôlée est peu susceptible de faire l'objet de contrôles supplémentaires dans un avenir proche. Dans d'autres cas, le suivi des résultats de contrôles précédents peut être incorporé au programme d'un contrôle ultérieur. Cette approche convient aux entités sujettes à des contrôles répétitifs et relativement fréquents.

## CHAPITRE 3 - ASSURANCE QUALITÉ À POSTERIORI

### Généralités

Chaque organisation de contrôle doit se doter d'un système interne de contrôle qualité approprié et opérationnel pendant toutes les étapes d'un contrôle, comme mentionné dans le chapitre précédent. Indépendamment d'un tel système, toute ISC est tenue d'entreprendre des révisions d'assurance qualité à posteriori complémentaires en interne comme en externe. Ces « contre-révisions » permettent de déterminer si les systèmes fonctionnent efficacement ou non, et aboutissent généralement sur des recommandations en vue d'améliorer les prochains contrôles.

Le paragraphe 2.1.25 des normes de contrôle de l'INTOSAI précise que :

*« L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures internes de l'ISC. ».*

Cette norme est plus amplement développée au paragraphe 2.1.27, qui indique que :

*« L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à :*

- (a) confirmer que les procédés assurant la qualité des audits ont été appliqués de façon satisfaisante ;*
- (b) garantir la qualité du rapport sur les comptes vérifiés et apporter des améliorations ; et*
- (c) éviter que les imperfections constatées ne se reproduisent. ».*

Et le paragraphe 2.1.28 de poursuivre :

*« ... il serait souhaitable que l'ISC adopte ses propres dispositions en termes d'assurance qualité. La programmation, la mise en œuvre et les conclusions d'une série de contrôles pourraient être examinées en profondeur par un personnel qualifié de l'ISC qui n'aurait pas participé à ces contrôles ; ces personnes pourraient consulter les responsables de ces contrôles pour examiner ces points au regard des critères d'assurance qualité interne, et informer régulièrement la direction de l'ISC. ».*

Le paragraphe 2.1.29 poursuit en ces termes :

*« Il est nécessaire que les ISC définissent un vaste programme d'audit interne, qui leur permette de gérer efficacement leurs propres opérations et de garantir la qualité de leurs résultats. ».*

Ces normes sont plus amplement développées dans la Ligne directrice européenne concernant l'application des normes de contrôle n° 51, qui précise que l'assurance qualité est un processus en deux étapes et poursuit en ces termes :

*« À un premier niveau l'ISC doit, en tant que politique, définir et décider des normes et des niveaux adéquats de qualité pour ses résultats puis définir des procédures détaillées conçues pour s'assurer que ce niveau de qualité est atteint. Ces politiques et procédures devraient être définies en référence aux objectifs généraux de l'ISC, qui refléteront normalement les exigences légales et les attentes sociopolitiques auxquelles l'ISC est confrontée. ».*

Et de rajouter :

« Bien que les politiques et les procédures décrites ci-dessus servent de références pour atteindre le niveau de qualité désiré, et ainsi adhérer aux Normes de contrôle de l'INTOSAI, il ne suffit pas de se contenter de les mettre en place. Il est habituellement également nécessaire de s'assurer qu'elles sont observées et qu'elles remplissent leur objectif. ».

### **Types de révisions de qualité à posteriori (« contre-révision »)**

Les révisions de qualité à posteriori peuvent prendre les formes suivantes :

- *Évaluations internes* : Ces évaluations sont effectuées par les propres contrôleurs ou par d'autres experts de l'ISC indépendants du contrôle en question. Les experts examinent la présentation et le format, le contenu technique et la qualité du contrôle, les impacts initiaux et l'estimation générale.
- *Évaluations externes* : Ces évaluations font intervenir des experts externes – issus d'instances académiques ou professionnelles, de toute autre ISC, ou d'autres organismes externes – qui peuvent être engagés par l'ISC afin d'examiner des contrôles spécifiques.
- *Retour d'informations des entités contrôlées* : L'entité contrôlée est priée de faire part de ses commentaires sur la conduite du contrôle et sur le rapport afin d'avoir son point de vue sur la bonne conduite du contrôle et sur l'éventuelle « valeur ajoutée » réalisée, par exemple à travers les recommandations de l'ISC.
- *Révision d'équipe* : L'équipe ayant réalisé le contrôle discute des leçons apprises, de ce qui a bien fonctionné et des raisons de ce succès, de ce qui a moins réussi et des raisons de cet échec, et des leçons à tirer pour l'avenir.

Un type important de révision externe est la révision effectuée par des professionnels, habituellement réalisée à une fréquence de plusieurs années. Dans ce type de révision, la structure organisationnelle et les méthodes de travail de l'institution de contrôle sont évaluées et communiquées aux membres expérimentés d'une autre ISC (équivalente), qui peut également suggérer des mesures d'amélioration. Les révisions professionnelles organisées pour les pays candidats à l'UE par SIGMA, qui engage à cette fin les contrôleurs expérimentés des ISC des États membres de l'UE, relèvent de cette catégorie, bien que la vocation de ces révisions dépasse généralement les seuls contrôles de qualité.

Peuvent être incluses dans ces « contre-révisions » indirectes des études des parties intéressées, le retour d'opinions des comités parlementaires ou des parlementaires ayant examiné les rapports de contrôle, des commentaires sur des rapports de la part des médias, et toute autre forme d'expression sur le contrôle et le rapport en résultant à l'issue du contrôle en question.

### **Objectifs des révisions à posteriori**

Une évaluation efficace du contrôle qualité passe nécessairement par l'examen des contrôles spécifiques. Cependant, le but de la révision n'est pas d'analyser en détail ces contrôles spécifiques. En revanche, il vise à déterminer les vérifications censées être appliquées à ces contrôles, leurs modalités d'application, le besoin de combler certaines lacunes dans ces vérifications, ainsi que toute autre manière permettant d'améliorer la rentabilité et/ou l'efficacité du système de contrôle.

Les listes de contrôle répertoriées en **Annexe F** peuvent se révéler utiles pour les personnes réalisant des révisions internes ou externes des contrôles et des rapports y afférents afin d'évaluer l'adéquation des contrôle qualité mis en œuvre par l'ISC. D'autres questions relatives aux révisions à posteriori sont abordées en **Annexe G**.

Certaines ISC jugent utile d'évaluer par leurs propres moyens l'impact et la qualité globale de leurs rapports et de leurs activités de contrôle, ou de solliciter l'avis des entités contrôlées sur la qualité des rapports de

contrôle de l'ISC. Ces dernières peuvent en effet fournir des analyses particulièrement utiles lorsque l'ISC et l'entité contrôlée ont établi une relation de respect mutuel.

### **Évaluations internes**

Les manières appropriées d'évaluer les contrôles qualité en utilisant des ressources internes de l'ISC dépendront largement de la structure de l'ISC. Dans un bureau de contrôle dont la direction est assez centralisée, une approche courante consiste à instaurer un bureau distinct, indépendant des unités de contrôle, rendant directement compte au Contrôleur Général. Ce bureau peut sélectionner une série de contrôles représentatifs du travail de l'ISC (ou d'une de ses unités), l'étudier en détail et communiquer les résultats de son examen, accompagnés de recommandations d'amélioration, à la direction supérieure du bureau. Une approche comparable peut être indiquée dans une cour de contrôle où la responsabilité de gestion globale est dévolue à un collègue.

Dans une cour de contrôle plus décentralisée, où le pouvoir de gestion se trouve dans les mains des unités ou des chambres concernées, tout porte à croire qu'une approche nettement différente sera requise. Une approche possible serait que chaque chambre cherche l'aide d'une autre chambre dans la conduite des révisions requises. La deuxième chambre sollicitée pourrait formuler des conseils à l'attention de la chambre examinée.

### **Évaluations externes**

Les procédures internes d'évaluation peuvent être utilement renforcées par des évaluations conduites par des experts externes indépendants de l'ISC. Dans cette optique, une ISC pourrait inviter des experts du secteur privé ou de la communauté académique à examiner les éléments pertinents de son travail de contrôle. Par exemple, un cabinet de contrôle privé respecté pourrait être invité à examiner un échantillon de contrôles d'états financiers réalisés par l'ISC (attestation). Dans le même ordre d'idée, un cabinet de conseils ou des universitaires émérites pourraient être invités à examiner des contrôles de performance sélectionnés ayant mis en œuvre des méthodologies avec lesquelles ils sont familiers. Cette approche pourrait être appliquée par chacune des chambres d'une cour de contrôle décentralisée, ainsi que par d'autres ISC, dirigées de manière plus centralisée.

Il existe une autre approche de plus en plus courante en matière d'évaluation externe. Dans cette approche, une ISC demande à une autre ISC d'évaluer certaines de ses tâches de contrôle et contrôles qualité. Quand cette approche, appelée « examen des pairs », est appliquée, il est important que l'ISC qui mène l'examen ait une expérience du type de travail réalisé par l'ISC qui sollicite son examen. Il est également souhaitable que les deux ISC partagent une structure similaire. Par exemple, une cour de contrôle décentralisée pourrait avoir des difficultés à adopter telles quelles les procédures de contrôle suggérées par un bureau de contrôle centralisé sur la base de ses propres pratiques et expériences.

Tout examen des pairs axé sur des questions de qualité doit chercher à déterminer si, au cours de la période étudiée, le système interne de contrôle qualité de l'ISC était adéquat et si ses politiques et autres procédures de contrôle qualité étaient respectées de manière à pouvoir raisonnablement garantir que l'ISC se conforme aux normes professionnelles applicables.

Cette approche d'évaluation d'ISC à ISC accepte une autre variante sous la forme d'un processus de contrôle par les pairs organisé et soutenu par les experts de SIGMA en matière d'ISC. Dans le cadre de ce processus, SIGMA compose une équipe de contrôleurs supérieurs expérimentés issus de diverses ISC, et leur confie la conduite de l'examen d'une ISC. En principe, un tel contrôle peut être axé sur la qualité du travail d'une ISC ainsi que sur ses contrôles qualité. Dans la pratique, cependant, la portée de ces contrôles englobe, par exemple, le fondement juridique et l'indépendance de l'ISC ainsi que sa direction générale. L'objectif de ce type d'intervention professionnelle est de chercher à motiver la direction à initier des changements salutaires sous forme de recommandations d'amélioration préparées conjointement par les professionnels de SIGMA et ceux de l'ISC.

L'ISC est invitée à établir des procédures en ce sens, en collaboration avec le réviseur post-audit, pour déterminer la nature, la portée, la fréquence et le calendrier des révisions à posteriori. Ces procédures convenues doivent s'assurer que les réviseurs ont raisonnablement accès à tous les documents requis pour la conduite du contrôle et spécifier la durée et le coût prévisible de ce contrôle.

## **Conclusions**

Les révisions à posteriori, lorsqu'elles sont correctement menées, sont un outil de contrôle essentiel, dans la mesure où elles confirment indépendamment et objectivement que le système de contrôle qualité d'une ISC est efficace et fonctionne réellement comme prévu.

Il est souhaitable d'établir des rapports internes annuels sur les révisions de qualité à posteriori, récapitulant les principales constatations et recommandations à présenter au personnel de contrôle de l'ISC pour discussion. Ces rapports permettraient d'identifier de manière objective les points faibles et les améliorations requises et inciteraient l'ISC à prendre des mesures correctives appropriées.

À cet égard, la direction de l'ISC, y compris son directeur, doit prendre activement part au processus d'assurance qualité. Cette implication active, en exigeant des révisions à posteriori et en endossant la responsabilité d'y répondre convenablement, y compris la décision de prendre toute mesure corrective requise, est essentielle à l'instauration d'un environnement axé sur la qualité au sein de l'ISC.

## CHAPITRE 4 - GESTION INSTITUTIONNELLE

### Introduction

Les contrôles qualité sont essentiels à la bonne conduite des phases d'un contrôle qui sont la planification, l'exécution et la préparation des rapports. Les révisions de qualité à posteriori évaluent l'efficacité de ces contrôles et identifient les améliorations à apporter.

Les contrôles qualité et les révisions de qualité à posteriori visent à garantir que les rapports et autres produits d'audit d'une ISC respectent un niveau minimal de qualité. En réalité, toutefois, toute ISC est censée dépasser de tels minima. Pour ce faire, le personnel d'encadrement d'une ISC doit doublement maîtriser les techniques de contrôle ainsi que les techniques de gestion et de supervision. Il s'agit de compétences que certains directeurs acquièrent au fil de leur expérience, mais elles peuvent également – et le sont souvent – apprises et renforcées dans le cadre d'une formation efficace. Figurent au nombre des compétences requises aussi bien l'aptitude à diriger et à inspirer au quotidien les professionnels et le personnel administratif que des qualifications plus larges touchant à la préparation d'un budget et à la planification stratégique. Les ISC les plus compétentes investissent beaucoup de temps et des ressources considérables pour garantir que leurs directeurs, à tous les niveaux de l'organisation, consolident sans cesse de telles qualifications.

Pour se doter d'une gestion institutionnelle efficace, toute ISC adopte une structure organisationnelle visant à maximiser l'efficacité et la productivité de ses ressources humaines et à garantir l'excellence dans la conduite de ses fonctions.

Identifier par le contrôle les changements nécessaires au sein des entités publiques exige également l'instauration d'échanges efficaces avec ceux qui ont la capacité d'initier ces changements ou de les mener à bien.

Ces sujets sont au centre de ce chapitre.

### Structure organisationnelle

La manière dont une organisation est structurée peut profondément influencer sa rentabilité et son efficacité. Elle peut également affecter la qualité de son travail, soit en empêchant, soit en facilitant les initiatives individuelles et un pilotage, une supervision et une révision efficaces. Il n'existe pas de modèle unique en matière de structure organisationnelle ni de style susceptible de répondre aux besoins de toutes les ISC. Chacune, néanmoins, doit examiner sa structure actuelle et évaluer soigneusement les améliorations potentielles.

Toute structure doit être considérée selon deux axes :

- La *structure horizontale* se rapporte au nombre d'unités distinctes dans lesquelles le personnel est assigné.
- La *structure verticale* se rapporte au nombre de niveaux hiérarchiques.

Ses deux axes sont souvent corrélés. Typiquement, par exemple, plus le nombre d'unités distinctes est grand, plus les niveaux hiérarchiques sont nombreux. Cependant, chacun de ces deux axes doit être étudié de manière distincte, dans la mesure où ils affectent l'efficacité organisationnelle de bien des manières.

### *Structure horizontale*

Les décisions afférentes au nombre approprié d'unités opérationnelles impliquent inévitablement un compromis entre de nombreux objectifs concurrents. Par exemple, une structure dotée de nombreuses unités relativement petites peut faciliter la spécialisation et renforcer l'expertise dans des domaines particuliers du gouvernement. Une approche idéale pour permettre à une ISC de répondre rapidement et efficacement aux questions soulevées dans ces domaines prédéfinis. Néanmoins, une organisation

structurée en ce sens manque généralement de flexibilité pour répondre aux nouveaux problèmes et aux priorités changeantes. Les ressources humaines assignées au contrôle d'un élément particulier de la structure de l'état tendent à poursuivre leur travail sur ces questions, alors même que les priorités générales de l'ISC évoluent avec le temps.

Une organisation dotée d'un moins grand nombre d'unités opérationnelles de taille plus importante et couvrant chacune un domaine élargi de la structure étatique peut faire preuve de plus de souplesse et s'adapter à de tels changements de priorités. Les ressources en personnel peuvent être réaffectées d'un domaine problématique à un autre sans détacher de personnel au sein de l'organisation. Une approche souhaitable dans la mesure où le détachement de personnel perturbe les relations instaurées dans le travail et peut affecter le moral du personnel. Cependant, une telle structure peut empêcher le personnel d'acquérir des compétences spécialisées qui peuvent accélérer les procédures de contrôle.

Certaines ISC ont opté pour une structure d'encadrement dite « matricielle », notamment pour la conduite des contrôles de performance. Dans cette configuration, les équipes de contrôle sont constituées dans l'optique de répondre aux exigences particulières d'un contrôle spécifique. Par exemple, une équipe peut inclure des contrôleurs spécialistes du domaine politique applicable (par exemple, l'enseignement, la santé, la sécurité nationale), associés à d'autres contrôleurs possédant des qualifications techniques ou analytiques particulières (par exemple, en informatique, en statistiques ou en sciences économiques). Le contrôleur principal peut alors venir de n'importe quel groupe, selon l'objet du contrôle.

Les bureaux locaux, éloignés du siège de l'ISC, sont souvent des éléments clés dans la structure horizontale. Ils peuvent être d'une aide précieuse en raison de leurs connaissances des conditions locales et de leurs aptitudes à répondre rapidement aux problèmes dans leur domaine de responsabilité géographique attribué. Cependant, ils peuvent également gravement entraver la flexibilité d'une ISC. Répondre aux nouvelles priorités peut impliquer une réaffectation géographique du personnel, ou une affectation d'une unité à une autre. Certaines ISC, après avoir évalué les coûts et les avantages de leurs bureaux locaux, ont choisi d'en réduire le nombre et/ou la taille. De telles décisions reflètent typiquement, entre autres choses, les vastes améliorations observées ces dix dernières années en matière de déplacements facilités et économiques, ainsi que la disponibilité de réseaux de télécommunication ultra-rapides et fiables.

### ***Structure verticale***

La structure verticale concerne principalement les bureaux et les cours de contrôle dont la structure d'encadrement est hiérarchisée.

Les décisions afférentes à une structure verticale, à savoir le nombre de niveaux d'encadrement, sont le résultat d'un compromis, à l'instar des décisions concernant une structure horizontale. Certaines structures d'encadrement verticales sont de toute évidence nécessaires pour :

- fournir des moyens de pilotage, ainsi que des moyens de supervision et de révision ;
- communiquer au personnel de contrôle des recommandations en termes de politique et de procédures à suivre ; et
- assurer la cohérence entre les divers éléments de l'organisation.

Une organisation hiérarchique impose des limites logiques quant au nombre de personnes et d'unités opérationnelles qu'un seul directeur peut mener et superviser. Ces paramètres, qui sont traités dans un grand nombre de guides et autres manuels de gestion, peuvent être utilisés pour établir un nombre viable de niveaux d'encadrement.

La plupart de ces organisations, néanmoins, risquent davantage de se retrouver avec un trop grand nombre de personnel dirigeant que le contraire. Une hiérarchie excessive peut désagréger une organisation de plusieurs manières :

- Elle absorbe les ressources en personnel, particulièrement les contrôleurs les plus expérimentés, qui pourraient être mieux employés dans la conduite de contrôles sur le terrain.
- Elle peut gravement entraver ou fausser le flux d'informations ascendant et descendant au sein de l'organisation.
- Elle peut conduire à une supervision excessivement détaillée, qui étouffe les initiatives individuelles des niveaux de personnel les plus bas dans la structure.
- Elle peut conduire à des retards inutiles dans la finalisation des rapports de contrôle.

Ces dernières années, certaines ISC ont délibérément choisi « d'aplanir » leur structure d'encadrement, en éliminant un ou plusieurs niveaux de hiérarchie, et ont de ce fait renforcé leur rentabilité générale et l'efficacité de leur organisation.

Les cours de contrôle ayant une structure fortement décentralisée, avec la plupart des responsabilités d'encadrement dévolues aux collègues ou aux chambres qui les composent, sont moins sujettes aux problèmes posés par une hiérarchie excessive. Dans ce type d'ISC, cependant, l'absence d'un solide corps dirigeant central rend plus difficile de garantir la cohérence entre ses diverses composantes.

### **Gestion des ressources humaines**

Une ISC doit non seulement être organisée dans l'optique d'assurer un encadrement efficace, mais doit également se doter en personnel convenablement qualifié, formé et motivé pour travailler efficacement et garantir la plus grande qualité possible. Le processus par lequel ces objectifs sont poursuivis est couramment appelé « gestion de ressources humaines ». Ce processus se décline en plusieurs composantes : recrutement, formation, perfectionnement du personnel, promotion du personnel et emploi efficace des spécialistes.

#### ***Recrutement***

Les ISC avancées dans ce domaine établissent une stratégie claire pour recruter et sélectionner les nouvelles recrues. Un pilier de cette stratégie consiste à chercher l'excellence chez les personnes engagées. Les postes vacants font souvent l'objet d'un concours général, à la fois au niveau d'entrée et aux niveaux supérieurs de l'organisation.

Un deuxième pilier de cette stratégie est d'anticiper les futurs besoins de l'ISC et de les pourvoir plutôt que de se contenter d'affecter le personnel existant. Par exemple, la conduite des contrôles modernes d'attestation, qui se concentrent sur l'examen des systèmes comptables et des contrôles internes des entités contrôlées, exige des qualifications différentes de celles requises dans d'autres types de contrôles de régularité. Dans le même ordre d'idée, les contrôles de performance exigent tout un faisceau de compétences différentes et plus élargies par rapport à celles mises en œuvre par les contrôles financiers. Ainsi le type de travail qu'une ISC compte exécuter à l'avenir doit être pris en considération dans le choix des personnes à embaucher.

#### ***Formation***

Généralement, la formation englobe quatre volets : formation d'introduction, formation technique, formation d'encadrement et formation continue.

La *formation d'introduction* est conçue pour aider les nouveaux venus (quel que soit le niveau qu'ils intègrent dans l'organisation) à s'adapter à la culture et aux méthodes de travail propres à l'ISC. Elle aborde des questions telles que la structure organisationnelle, les relations de travail internes et externes, les normes éthiques et les normes de rendement. Même un nouveau membre du personnel justifiant d'une longue expérience professionnelle se rendra compte que travailler dans le secteur public et examiner les



entités du secteur public impliquent de relever de nouveaux défis différents de ceux du secteur privé ou des institutions académiques.

La *formation technique* a pour objet de transmettre au contrôleur tout le bagage méthodologique et les compétences requises pour planifier, exécuter et consigner tout type de contrôle (financier, performance ou autre) qu'il est censé réaliser, et pour travailler efficacement et garantir un niveau élevé de qualité.

La *formation d'encadrement* part du postulat que des compétences avérées en contrôle n'arment pas nécessairement une personne pour gérer ou superviser une équipe de contrôle. Les nouvelles qualifications requises – telles que des aptitudes à diriger, mais aussi des compétences en planification stratégique et opérationnelle ainsi qu'en préparation des budgets temps et coûts – ne cessent de s'élargir à mesure que l'effectif occupe des postes de plus en plus importants au sein de l'organisation. Certaines de ces qualifications peuvent être acquises au fil de l'expérience du travail. Les ISC avancées ont appris, cependant, qu'une telle expérience doit être complétée d'une formation formelle.

La *formation continue* a pour objet de veiller à ce que les contrôleurs à tous les niveaux de l'organisation soient régulièrement formés afin de sans cesse maintenir et renforcer leurs aptitudes professionnelles. Beaucoup d'ISC exigent de tous les membres de leur personnel professionnel d'épuiser un certain nombre d'heures/jours de formation continue chaque année ou au cours de toute autre période spécifiée.

La formation d'introduction est généralement dispensée au sein de l'organisation. Les formations techniques et d'encadrement ainsi que la formation continue peuvent être dispensées en interne ou dans le cadre de dispositions prises avec des organismes professionnels ou des institutions académiques. Ce choix doit dépendre des dispositions les plus rentables, eu égard à la taille de l'ISC et au nombre et à la nature des formations requises.

### ***Perfectionnement du personnel***

Cet aspect de la gestion des ressources humaines poursuit deux objectifs. Le premier est de permettre à chaque contrôleur de se perfectionner le plus possible dans l'exercice des fonctions qui lui sont assignées. Le second est d'aider les personnes à se préparer à occuper des postes avec plus de responsabilités ainsi que les directeurs à sélectionner les personnes les plus compétentes pour occuper ces postes. Si la formation est un facteur essentiel dans la stratégie poursuivie par l'ISC dans ce domaine, d'autres éléments sont également requis.

Le perfectionnement du personnel implique notamment le recours à un *système d'évaluation des performances*, dans le cadre duquel tous les membres du personnel sont évalués par leurs supérieurs, par rapport à un ensemble de normes de performance bien comprises, pour le poste qu'ils occupent actuellement. Dans la plupart des ISC avancées, les performances sont évaluées au moins une fois par an pour identifier les forces et les faiblesses de l'employé. Certaines ISC peuvent évaluer la performance d'un contrôleur à l'issue de chaque contrôle.

Les informations obtenues à l'issue d'une évaluation des performances peuvent ensuite venir alimenter l'élaboration d'un *programme de développement individuel*, dans lequel les besoins de chacun en termes de formation et d'expérience professionnelle sont déterminés. Ce programme peut à son tour être pris en compte pour assigner les possibilités de formations disponibles et attribuer à une personne particulière un poste ou une tâche susceptible d'élargir ou d'approfondir son expérience, selon ses besoins.

### ***Promotion du personnel***

Dans la mesure où il existe davantage de postes de cadres supérieurs à pourvoir dans une ISC, ces postes doivent impérativement être attribués aux personnes les mieux qualifiées pour remplir les futures fonctions qu'ils requièrent. Il est tout aussi important que le processus de promotion soit :

- *transparent*, de sorte que chacun puisse comprendre les motifs de la sélection ; et

- *juste*, de sorte à apparaître objectif, sans favoritisme.

En l'absence de processus de sélection transparent et juste, le moral du personnel de l'ISC peut être sérieusement affecté, au même titre que l'image extérieure renvoyée par l'organisation. Les ISC avancées prennent toutes les dispositions nécessaires pour éviter ces risques. Beaucoup mettent en place un processus de concours ouvert, dans lequel les postes vacants sont largement communiqués, avec les qualifications recherchées. Toute personne est libre de postuler à un poste vacant. Après une première sélection visant à exclure les candidats de toute évidence inaptes, chaque candidat restant passe un entretien avec plusieurs cadres supérieurs qui évaluent son parcours, son expérience et ses qualifications par rapport aux exigences requises du poste à pourvoir. Ces évaluations sont alors transmises à un responsable ou à un groupe chargé de sélectionner le candidat final. En règle générale, le responsable chargé d'effectuer la sélection sera le supérieur immédiat du poste à pourvoir, mais la décision finale, selon la sensibilité du poste, peut requérir l'approbation du candidat à des niveaux plus élevés de l'ISC.

### ***Emploi efficace des spécialistes***

Personne ne possède toutes les connaissances et les compétences requises par chaque type de contrôle. Toute ISC est susceptible d'être confrontée à une situation exigeant des compétences que ne possède pas l'équipe habituelle de contrôle. La probabilité d'avoir à faire à certains domaines de spécialisation, tels que l'informatique et l'analyse statistique, est suffisamment fréquente pour justifier l'embauche d'experts en tant que membres permanents du personnel. Une disposition courante est d'intégrer ces experts dans une ou plusieurs unités distinctes, dans lesquelles ils sont disponibles pour informer et aider n'importe quelle équipe de contrôle ayant besoin de leurs services.

Les ISC de petite taille peuvent juger peu rentable le fait d'employer de nombreux spécialistes à plein temps. Même une ISC de grande taille, possédant un large choix de spécialistes, pourra faire face à des situations dans lesquelles aucun membre de son personnel interne ne dispose des qualifications précisément requises pour un contrôle particulier. Qu'elle soit de grande ou de petite taille, toute ISC doit anticiper ses besoins en personnels spécialistes pendant la durée d'un contrôle. À cette fin, les ISC doivent impérativement rester en rapport avec les sources potentielles de ces connaissances spécialisées : individus, organismes professionnels, associations et institutions académiques.

En outre, en raison du rôle stratégique que de tels employés ou consultants temporaires peuvent être amenés à jouer dans la conduite d'un contrôle, l'ISC doit anticiper le besoin de les « contrôler » eu égard à la fois à leur expertise et à l'absence de tout conflit d'intérêt. Par ailleurs, l'ISC doit établir des procédures (telles qu'une « révision professionnelle » du travail d'un expert par d'autres experts) pour s'assurer que le travail répond bien à ses normes de qualité.

### **Gérer le risque institutionnel**

Les contrôles ne sont pas tous difficiles et risqués. Certains sont relativement simples et directs, et de nature à soulever peu de problèmes inattendus. D'autres sont beaucoup plus complexes, et porteurs d'incertitudes. Dans ce dernier cas, le risque « d'échec de contrôle » est bien plus grand et, notamment lorsque le contrôle implique des sujets hautement visibles et/ou politiquement sensibles, peut saper l'image et la crédibilité d'une ISC.

Beaucoup de contrôleurs répondent instinctivement à ces différences, en ajustant leurs programmes et en reportant leur attention sur les risques relatifs des contrôles dans lesquels ils sont impliqués. Une meilleure approche, beaucoup plus fiable pour l'ISC, est d'instaurer une procédure visant clairement à évaluer ces risques institutionnels et à s'y adapter.

Toute procédure de gestion des risques doit raisonnablement commencer par une évaluation documentée des risques associés à chaque contrôle, en prenant en compte des sujets tels que :

- la complexité du contrôle ;

- le coût du contrôle ;
- la polémique liée aux sujets contrôlés ;
- la coopération ou la résistance probable de l'entité contrôlée ; et
- l'existence et l'efficacité de systèmes d'audits et de contrôle internes.

Sur la base de cette évaluation, la direction peut explicitement décider d'allouer les ressources rares, telles que l'attention d'experts techniques et de cadres (intensité dans le pilotage, la supervision et la révision), aux tâches qu'elles serviront le mieux pour minimiser les risques institutionnels. Par exemple, si un contrôle est réputé plus risqué que d'habitude, l'ISC peut décider d'y affecter un contrôleur principal et une équipe de contrôleur plus expérimentés et peut exiger de réviser plus que de coutume le travail et le rapport de contrôle.

### **Gérer les relations extérieures**

La gestion efficace de ses ressources humaines et des risques institutionnels, ainsi que des systèmes avérés de contrôle et d'assurance qualité permettent de confirmer qu'une ISC est capable de produire un travail influent de grande qualité. Néanmoins, l'efficacité générale d'une ISC dans sa mission de renforcer les comptes, l'économie, la rentabilité et l'efficacité des entités gouvernementales dépend largement des relations qu'elle instaure et maintient avec les autres. Une ISC particulièrement efficace consacre généralement beaucoup de temps et d'attention pour consolider ces relations. Au nombre des relations les plus importantes pour une ISC figurent ses échanges avec le parlement, un sujet précédemment traité dans un document SIGMA<sup>4</sup>. D'autres relations, cependant, sont également cruciales et suscitent une attention continue du plus haut niveau de la part de la direction d'une ISC :

- Les échanges réciproques de soutien avec le Ministère des finances sont essentiels pour améliorer les contrôles comptables et internes dans un gouvernement, un objectif qui mériterait d'être partagé par les deux organisations.
- Les relations réciproques et respectueuses entretenues avec les ministères de tutelle et les agences d'état sont indispensables pour permettre aux contrôleurs d'effectuer leur travail efficacement, sans ingérence et autres empêchements inadéquats, et encourager des réponses appropriées aux questions identifiées pendant le processus de contrôle.
- Des rapports cordiaux avec les médias sont par ailleurs nécessaires pour s'assurer d'informer le public sur les productions majeures et autres actions prises (ou non) par l'ISC en conséquence.
- De bons rapports avec les contrôleurs du secteur privé et les associations professionnelles compétentes peuvent contribuer à partager les expériences susceptibles de renforcer la qualité dans les deux secteurs.
- Des échanges cordiaux avec la communauté académique peuvent faciliter l'apprentissage auprès de cette source d'expertise spécialisée, le cas échéant, ainsi que le recrutement de diplômés de haute qualité.
- Enfin, de bons rapports avec les autres ISC peuvent faciliter l'échange d'expérience via des réunions bilatérales et multilatérales, ainsi que l'échange de contrôleurs et/ou de contrôles communs.

Développer chacune de ces relations avec succès exige d'établir une stratégie transparente pour chaque cas, et peut nécessiter des efforts considérables de la part de l'ISC.

---

<sup>4</sup>*Relations entre les institutions supérieures de contrôle et les commissions parlementaires*, document SIGMA n° 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 décembre 2002. Consultable sur le site Web de SIGMA, [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org).

## **Conclusions**

Garantir un niveau élevé de qualité dans une organisation de contrôle implique toute une série d'étapes à mettre en œuvre sur une période de temps donnée. Il s'agit en réalité d'un processus d'amélioration continuel sans fin. La première exigence consiste à définir des normes de qualité, puis de mettre des procédures de contrôle qualité en place, lesquelles garantiront le bon respect de ces normes. Ces procédures ne doivent en aucun cas – et ne devraient pas – se substituer au jugement initial et objectif du contrôleur, en s'adaptant à des circonstances particulières. Cependant, si le contrôleur juge nécessaire de s'écarter des techniques habituelles de contrôle, il lui incombe de démontrer la nécessité d'agir de la sorte et de prouver que l'approche de son choix est apte à remplir les objectifs du contrôle entrepris.

Dans sa gestion de la qualité, toute ISC doit, dans l'étape qui suit, veiller à ce que les procédures de contrôle qualité fonctionnent de manière efficace et identifier les moyens d'en améliorer l'efficacité et/ou la rentabilité. La meilleure technique pour y parvenir est d'avoir recours à plusieurs types de révisions qualité à posteriori.

Atteindre l'excellence véritable exige d'aller plus loin encore. Elle exige d'instaurer une culture institutionnelle dans laquelle l'excellence est une valeur fondamentale qui se reflète dans la gestion de l'ISC ainsi que dans ses relations avec les autres institutions.

## ANNEXE A : PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES COURS DE CONTRÔLE

Cette annexe décrit les pratiques observées dans les cours de contrôle sélectionnées en matière d'assurance et de contrôle qualité. Elle englobe deux cours présentant un fort niveau de gestion centrale ainsi que des cours dans lesquelles la plupart des pouvoirs d'encadrement sont dévolus à des chambres distinctes de la cour.

Les lecteurs sont priés de noter que ces descriptions ont été préparées à un moment particulier et que les conditions décrites, aussi précises soient-elles, peuvent avoir considérablement évolué depuis.

### AUTRICHE<sup>5</sup>

#### **Contrôle qualité pendant la phase de planification d'un contrôle**

Chaque contrôle est défini sous forme de projet. Le processus de contrôle est similaire à l'organisation d'un projet. Ainsi tout projet s'articule autour d'une équipe de projet, dirigée par le directeur de contrôle (chef de projet) et le contrôleur principal (généralement le directeur général responsable), qui mandate et pilote le contrôle. L'équipe de projet travaille sur chaque phase du projet ; les constatations du contrôle sont soumises au contrôleur principal pour approbation préliminaire.

Avant que le contrôle ne soit mandaté, l'équipe de contrôle rédige un programme d'audit minimal convenu (contenant notamment une description de l'objet du contrôle, le but de contrôle, les thèmes, les méthodes, le calendrier et les coûts), soumis au contrôleur principal pour approbation. Le directeur de contrôle détermine les responsabilités thématiques des membres de l'équipe de contrôle.

#### **Contrôle qualité pendant la phase d'exécution d'un contrôle**

Pendant la phase de contrôle, le directeur de contrôle anime régulièrement des réunions d'information avec l'équipe de contrôle pour harmoniser les résultats et les évaluations réalisées (*p.ex.* critique, éloge, recommandation). Il discute avec l'équipe de contrôle de tous les réglages à apporter aux objectifs de contrôle par rapport au programme de travail.

Le directeur de contrôle avise le contrôleur principal en temps voulu de tout écart par rapport au programme de travail, suggère d'y apporter des modifications et demande l'approbation du contrôleur principal.

Une réunion d'information intermédiaire est organisée au moins une fois pendant la phase de contrôle sur place entre le contrôleur principal et l'équipe de contrôle. Pendant cette réunion d'information, le déroulement du projet est suivi en comparant le programme de travail (objectif) et l'avancée du contrôle (résultats concrets).

Le directeur de contrôle vérifie si les constatations de contrôle et les résultats d'évaluation sont bien justifiés par les informations étudiées (*p. ex.* documents de l'entité contrôlée, protocoles d'entretien, enregistrements). L'équipe de contrôle documente les résultats de son étude ainsi que les étapes du contrôle.

Sur la base des constatations du contrôle, l'équipe de contrôle évalue dans quelle mesure l'entité contrôlée a accompli ses tâches et a atteint ses objectifs. Le directeur de contrôle s'assure que les différentes parties intéressées, ainsi que l'entité contrôlée, se sont vues proposer l'occasion de défendre leur cas.

---

<sup>5</sup>Contribution reçue le 14 novembre 2002 de la Cour de contrôle de l'Autriche

À l'issue du contrôle sur place, l'équipe de contrôle présente à l'entité contrôlée, sous forme de discussion, les principaux résultats et les évaluations préliminaires du contrôle qui vient d'être exécuté. Avec les représentants de l'entité contrôlée, l'équipe de contrôle cherche des solutions prospectives (dans le cadre de la fonction consultative de la Cour du contrôle).

### **Contrôle qualité pendant la phase de rédaction du rapport d'un contrôle**

Au début de la phase de préparation du rapport, le directeur de contrôle convient avec les membres de l'équipe de contrôle des objectifs, des questions, du contenu et de la portée des contributions que doivent fournir les membres de l'équipe eu égard aux constatations de contrôle écrites (*c.-à-d.* le rapport remis à l'entité contrôlée) et fixe les règles pour la coopération et le flux d'information à mettre en œuvre.

Chaque contrôleur est tenu de documenter ses déclarations de contrôle à l'appui des pièces justificatives correspondantes. Les chiffres sont contre-vérifiés par un deuxième membre de l'équipe de contrôle en termes de validité et d'exactitude (principe des « quatre yeux »).

Le directeur de contrôle intègre les contributions reçues de chaque membre de l'équipe dans les constatations de contrôle uniformément structurées, exemptes de contradictions, et discute des contributions modifiées avec les membres concernés.

Le directeur de contrôle s'assure de respecter les aspects chronologiques, logiques et compréhensibles des déclarations de contrôle en classant les contributions par ordre d'importance. Il veille en outre à l'équilibre de la présentation, à la fois en termes qualitatifs et quantitatifs. Il s'assure de distinguer clairement les faits des évaluations (*p. ex.* critique, éloge, recommandations) et vérifie que chaque fait est appuyé d'une évaluation qui exprime le point de vue sans équivoque de la Cour autrichienne de contrôle.

Avant de finaliser les résultats écrits du projet, l'équipe de contrôle présente le contenu envisagé à l'entité contrôlée dans le cadre d'une réunion dite de clôture. L'équipe de contrôle évalue la pertinence et la validité des faits examinés et des estimations réalisées à la lumière des déclarations de l'entité contrôlée.

Les constatations de contrôle, qui ont été éditées par le directeur de contrôle et modifiées au besoin, sont discutées avec l'équipe de contrôle. Le programme de contrôle est comparé avec son application concrète, et tout écart important est dûment justifié.

Les constatations de contrôle provisoires sont ensuite soumises pour approbation préliminaire au contrôleur principal, qui examine le rapport en termes de cohérence avec les assignations du contrôle. Enfin, le rapport est approuvé par le président de la cour de contrôle.

### **Pratiques en matière d'assurance qualité à posteriori**

Une fois les constatations de contrôle dûment approuvées, l'équipe de contrôle évalue le processus de contrôle et discute de ses possibles améliorations.

La Cour de contrôle communique les constatations de contrôle à l'entité contrôlée pour commentaires ainsi qu'aux ministères fédéraux ayant compétence en la matière (cette pratique concerne les contrôles exécutés au niveau central ; des dispositions similaires s'appliquent aux contrôles régionaux et locaux).

L'équipe de contrôle étudie la pertinence des commentaires reçus et rédige un contre-commentaire (réfutation) si les commentaires reçus ne peuvent être acceptés par la Cour du contrôle. Les commentaires contradictoires sont soumis au Président de la Cour de contrôle par l'intermédiaire du contrôleur principal pour approbation. Les observations et les commentaires contradictoires sont incorporés dans le rapport annuel de la Cour de contrôle. Ce rapport annuel est soumis aux instances générales représentatives et compétentes (au niveau central, au Conseil National ; au niveau régional aux parlements de province (diètes) dans les neuf provinces ; au niveau local au conseil municipal pour les communautés locales d'au moins 20 000 habitants, pour lesquelles la Cour de contrôle a compétence de contrôle). Le rapport annuel est publié et consultable par le grand public (également sur Internet – [www.rechnungshof.gov.at](http://www.rechnungshof.gov.at)).

L'instance générale représentative et compétente ou la Commission des comptes publics appropriée discute le rapport de la Cour de contrôle et peut exiger un supplément d'informations sur le rapport de la part du Président de la Cour de contrôle. L'assurance qualité – en termes de suivi des recommandations de contrôle par la Cour de contrôle au niveau parlementaire, qui dépasse le processus de contrôle – s'exerce par la diffusion des constatations de contrôle via les médias et par la préparation annuelle, sur la base des rapports des années précédentes, d'une liste mise à jour des recommandations qui n'ont pas été mises en œuvre.

### **Problèmes pratiques rencontrés dans l'application des procédures de contrôle qualité et leçons apprises**

Les procédés de contrôle sont régulièrement évalués dans l'optique de les améliorer et d'en accélérer la réalisation.

## **FRANCE**

### **La cour des comptes française :**

- agit en tant que cour (depuis 1807) ;
- agit en tant que contrôleur du bon usage de l'argent public ;
- assiste le parlement et le gouvernement ;
- informe le parlement, le gouvernement et les citoyens.

### **Principes généraux :**

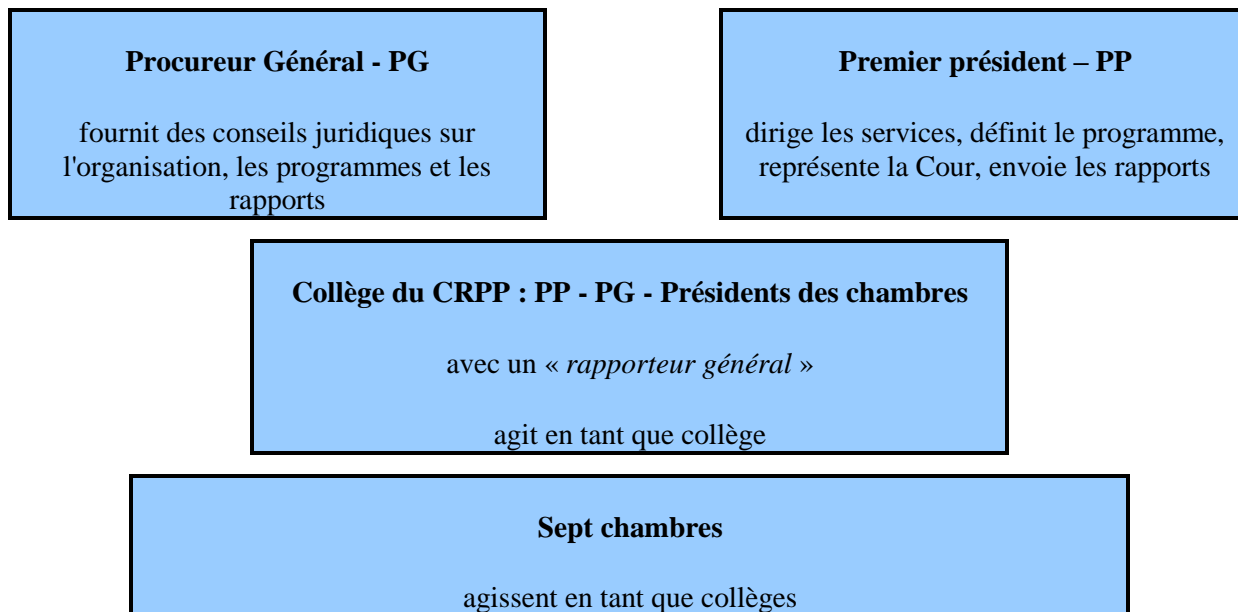
- indépendante du parlement comme du gouvernement ;
- impartialité de ses membres dans le processus décisionnel ;
- profil élitiste du recrutement des magistrats ;
- collégialité ;
- respect total des droits de défense des entités contrôlées.

### **Organisation :**

- La Cour est présidée par un Premier président.
- À l'instar de toutes les autres cours françaises, la Cour des comptes est assistée par le *Parquet général*, qui fournit à la Cour des conseils juridiques, participe au processus de contrôle de la qualité et, dans certains cas limités, agit en tant que ministère public. Le Procureur Général, secondé des avocats généraux, dirige le *Parquet*.

*La Cour est divisée en sept chambres.*

Chaque chambre est dirigée par un président et emploie environ une trentaine de magistrats et de contrôleurs, secondés de commis et d'assistants et dans certains cas d'experts. Les magistrats supérieurs (*conseillers maîtres*) agissent en tant que collègue.



### Contrôle qualité

Le contrôle qualité peut être exécuté dans le cadre de cinq processus différents, directement liés aux missions de contrôle et aux missions juridictionnelles :

- programmation et planification ;
- mise en œuvre du contrôle (exécution) ;
- processus décisionnel concernant les rapports ;
- processus contradictoire avec les entités contrôlées ;
- suivi.

#### *Contrôle qualité dans le système de programmation et de planification*

En tant qu'institution indépendante, la Cour choisit librement les contrôles à mettre en application, à l'exception des aspects suivants :

- demandes émanant du parlement (de plus en plus nombreuses avec la nouvelle législation budgétaire) ;
- demandes émanant du Procureur Général (gestion de fait, amendes) ; et
- appels des jugements prononcés par les tribunaux régionaux.

Il convient de rappeler que la Cour délivre, une fois par an, un rapport au Parlement sur l'application de la loi des finances de l'année précédente et, depuis 1995, un rapport annuel sur la loi de financement de la sécurité sociale. Conformément à la nouvelle législation, à compter de 2006, la Cour devra également certifier les comptes publics.

Le rapport public annuel de la Cour est transmis au Président de la République ainsi qu'au parlement. La Cour peut également décider de publier des rapports spéciaux (à raison de quatre à six rapports spéciaux en moyenne par an).



La Cour des comptes a l'obligation de juger chaque compte public (930) pendant chaque exercice fiscal. Les exercices fiscaux peuvent être regroupés à raison de quatre ou cinq ans. Il incombe toujours à la Cour l'obligation d'auditer et d'évaluer régulièrement les comptes publics présentés par plus de 100 trésoriers, ainsi que les comptes distincts des agences et autres entreprises publiques.

Outre l'obligation susmentionnée, la Cour peut sélectionner différentes politiques et instances publiques pour ses deux types de programmes (sur trois ans et annuel).

***Le contrôle qualité dans le système de programmation peut donc comprendre les vérifications suivantes :***

- La fréquence des contrôles obligatoires et des vérifications des comptes publics est-elle respectée ?
- Les contrôles proposés<sup>6</sup> méritent-ils d'être sélectionnés sur la base des considérations suivantes :
  - la quantité d'argent public et les ressources humaines impliquées ;
  - l'importance de la politique publique à l'étude ;
  - le contexte actuel ou futur (changements législatifs ou institutionnels par exemple) ;
  - les attentes de l'opinion publique ;
  - la quantité et le type de ressources dont la Cour des comptes aura besoin ;
  - le programme ?
- Existe-t-il des tâches prioritaires pour les contrôles proposés et sélectionnés selon des critères prédéterminés ?
- Le programme annuel s'inscrit-il dans le programme triennal ?
- Le programme annuel convient-il à la liste des comptes publics qui n'ont pas été contrôlés depuis un certain temps ?

Après avoir été remontées au plus haut niveau de chaque chambre, ces différentes questions sont réputées avoir été validées par les présidents des chambres avant de présenter leurs propositions.

Ces propositions sont ensuite discutées au CRPP (Collège du PP, assisté du secrétariat général, du Procureur Général, des présidents des chambres et du *rapporteur général*) avant d'être adoptées. Le dernier mot revient au Procureur Général avant adoption. La conclusion définitive est prise par le PP (*Premier Président*).

***Le contrôle qualité est réaménagé :***

- avec l'examen, en milieu d'exercice, de l'application du programme annuel ;
- au début de chaque nouvel exercice, avec l'examen de l'application du programme précédent.

---

<sup>6</sup>Les propositions sont normalement soumises par les contrôleurs et les contrôleurs supérieurs responsables d'un secteur ; elles sont débattues au sein de la chambre ainsi qu'avec son président, puis expédiées par ce dernier au CRPP.

### ***Qualité dans l'application du contrôle***

Un contrôleur ou une équipe de contrôleurs est nommé pour chaque contrôle.

Un magistrat supérieur est également nommé en tant que « *contre-rapporteur* » dès les premières phases, au stade de la programmation. Il est censé suivre le contrôle, répondre aux questions des contrôleurs et les aider au besoin. Cependant, il ne doit en aucun cas imposer ses propres opinions quant à l'application du contrôle lui-même, au risque de compromettre l'indépendance des contrôleurs.

La qualité du contrôle peut se vérifier de diverses manières :

- existence d'une lettre de mission de la part du président de la chambre, indiquant les objectifs, le contenu et le programme du contrôle et comparaison avec le rapport ;
- comparaison entre le programme et la remise effective du rapport (contenu, date, délai) ;
- description des méthodes choisies par les contrôleurs (échantillons, votes, zones géographiques, études comparatives, pondération entre le contrôle sur place et le contrôle documentaire, proportion d'utilisation des entretiens et des documents écrits, utilisation des rapports précédemment rédigés par d'autres sources, etc.) ;
- présentation du processus de contrôle aux entités contrôlées ;
- coopération avec d'autres contrôleurs (issus d'autres chambres, de tribunaux régionaux de contrôle, d'inspections générales des ministères) ;
- concours des experts (comment ont-ils été choisis ? Quel était leur contrat ? Comment ont-ils été gérés ? Comment les résultats de leur travail ont-ils été intégrés dans le rapport de contrôle ?).

Tous ces aspects doivent être traités dans le volet méthodologique par lequel le rapport de contrôle doit débiter. Ils peuvent être contrôlés dans les documents annexés (*dossier liasse rapport* - DLR).

Pendant le processus, l'équipe de contrôleurs doit respecter la plus stricte confidentialité.

### ***Qualité dans le processus décisionnel portant sur les rapports***

Le rapport est censé présenter de manière claire et distincte les faits, l'analyse des contrôleurs et leurs propositions (*apostilles*).

Une fois le rapport de contrôle disponible, il est envoyé par le président de la chambre au magistrat supérieur (*contre-rapporteur*) et au Procureur Général adjoint (*avocat général*, membre du *Parquet général*) en charge de suivre les activités de la chambre, avant d'être examiné par le collège des magistrats supérieurs de la chambre.

### ***Révision du rapport par un contrôleur supérieur (contre-rapporteur)***

À l'issue du contrôle, le « *contre-rapporteur* » est censé vérifier que tous les résultats et analyses mentionnés dans le rapport sont basés sur les preuves contenues dans les documents du dossier appelé DLR. Lorsque la chambre examine le rapport, le « *contre-rapporteur* » est d'abord invité à donner son avis général puis à faire part de ses observations sur chaque proposition des contrôleurs. Il peut émettre une opinion sur la qualité des résultats du contrôle selon ses propres instructions. Il ne réajuste pas son opinion, sauf occasions extrêmement rares.

## ***Révision systématique des rapports par le Procureur Général***

L'« *avocat général* » lit soigneusement le rapport avant la réunion (minimum de trois semaines) et rédige ensuite une opinion préliminaire sur le contrôle, qui est soumise au Procureur Général pour signature.

Cette opinion préliminaire concerne plus particulièrement la réalisation des objectifs du contrôle, compare le contrôle au programme prévu, vérifie la cohérence de toute analyse liée aux lois et réglementations applicables, indique la jurisprudence existante, émet des suggestions au sujet des propositions des contrôleurs (particulièrement lorsque le Procureur Général est impliqué, par exemple pour les affaires pénales, CDBF (Cour de discipline budgétaire et financière), communications avec l'administration). Cette opinion ne revête aucun caractère exécutoire, mais doit être transmise lors de la réunion de chambre. Elle est lue ou synthétisée par le président au début de la réunion (l'« *avocat général* » assiste rarement à la réunion), et peut l'aider à mener les débats et à orienter les délibérations sur les principaux problèmes.

## ***Discussions et décisions collégiales***

Chaque magistrat supérieur peut poser des questions pendant les débats et justifier son opinion. Cette approche collégiale est décisive pour garantir l'efficacité du contrôle qualité dans le processus décisionnel portant sur les rapports de contrôle. En l'absence de consensus, ce qui reste très rare, chaque magistrat supérieur et les contrôleurs sont formellement invités à voter.

## ***Processus contradictoire avec les entités contrôlées***

Le processus contradictoire contribue largement au contrôle qualité externe. Il offre la possibilité de vérifier l'exactitude des résultats (faits comme analyse).

## ***Rapport provisoire transmis à l'entité contrôlée***

Le plus souvent, une nouvelle version du rapport de contrôle, appelée projet de rapport, est envoyée à l'entité contrôlée, aux ministères responsables et à toute personne nommée dans le rapport. Ce projet de rapport est rédigé par les contrôleurs puis révisé par le « *contre-rapporteur* » et le président en personne. Sur la base du rapport de contrôle, le projet de rapport prend en considération les résultats des délibérations et écarte tous les avis personnels des contrôleurs. Il peut être accompagné de questions spécifiques posées lors des délibérations. Bien que provisoire, ce rapport engage la Cour dans son ensemble.

Les réponses écrites au projet de rapport sont envoyées au président de la chambre, puis aux contrôleurs et enfin au « *contre-rapporteur* ». Sur demande, elles peuvent également être envoyées à « *l'avocat général* ».

## ***Rapport final***

Les contrôleurs établissent un deuxième rapport (souvent un document très court), qui récapitule les résultats du projet de rapport, présente les réponses au projet de rapport ainsi que les commentaires des contrôleurs, et propose finalement soit d'accepter ces réponses, soit de corriger le rapport en fonction ou, d'autre part, de conserver le point de vue de la Cour. Dans les cas plus importants, ce deuxième rapport est soumis à l'« *avocat général* », qui rédige ensuite une deuxième opinion préliminaire, indiquant que les réponses ont été prises en considération et avisant des décisions définitives devant être prises par la Cour. Le « *contre-rapporteur* » joue un rôle analogue, et la chambre convoque une nouvelle réunion.

## ***Discussions et décisions collégiales finales***

La réunion finale du collège peut être précédée d'un entretien avec les représentants de l'entité contrôlée et des ministères impliqués, soit sur leur demande, soit sur l'initiative de la Cour. Ces entretiens ne sont pas transcrits.

Dans certains cas (gestion *de facto* et amendes), les réunions du collège sont publiques. Les entités contrôlées, secondées de leurs avocats, sont invitées à prendre la parole.

La délibération finale aboutit sur les décisions qui seront incorporées aux jugements, à la transmission des cas à d'autres juridictions, aux lettres administratives aux entités contrôlées et aux ministères impliqués, et, s'il y a lieu, à la publication de la version définitive des réponses des représentants des entités contrôlées. En cas de publication, ces représentants se voient préalablement accorder une entrevue.

Toutes ces décisions appellent des nouvelles réponses de la part des entités contrôlées, ce qui permet de vérifier une seconde fois la qualité des résultats et des assertions de la Cour. Ce nouveau contrôle qualité sera mentionné et utilisé pendant les années suivantes lors du prochain contrôle de la même entité ou domaine, mais également dans chaque rapport semestriel, dans lequel les chambres examinent le suivi de leurs décisions.

En conclusion, il convient de préciser que le contrôle qualité s'applique également aux jugements rendus par la Cour. Le Conseil d'État a la possibilité d'annuler une décision de la Cour lorsque les procédures n'ont pas été respectées ou lorsque l'analyse des lois sur laquelle se fonde la décision est incorrecte.

## ALLEMAGNE<sup>7</sup>

### *Études internes et externes sur l'efficacité des Institutions supérieures de contrôle*

Il est entièrement légitime pour les ISC de concentrer leurs efforts sur l'efficacité de leur travail. Dans cet examen de la rentabilité de leur propre travail, elles doivent au moins appliquer les mêmes normes qu'elles appliquent dans leurs contrôles de l'appareil exécutif. Premièrement, l'adoption d'une telle attitude est dictée par les règles d'équité ; deuxièmement, il s'agit d'une obligation dérivée du principe d'efficacité ; et troisièmement, c'est une question de crédibilité. La transparence et l'ouverture de leurs propres activités confèrent aux ISC un certain niveau d'autorité face au parlement et à ses commissions dont elles ont besoin pour mener des débats sereins et consciencieux à l'appui des constatations de leur contrôle.

Cependant, les procédures visant à améliorer l'efficacité et à garantir la qualité de leur travail ne doivent pas les écarter des questions essentielles. Étant donné la grande diversité des sujets à contrôler, la qualité des contrôles dépend tout au moins de la flexibilité et de la créativité des contrôleurs. C'est pourquoi tout programme de gestion de la qualité reposant sur une approche normalisée n'est pas digne ce nom.

La Cour fédérale de contrôle (*Bundesrechnungshof*) est sans cesse confrontée au défi de chercher à appliquer les meilleures pratiques en actualisant et en adaptant de manière continue ses principaux outils de gestion qualité, c.-à-d. ses Règles de procédure, Règles de contrôle et son Programme des responsabilités. D'autres principes essentiels garantissant un niveau d'excellence dans les pratiques de contrôle sont énoncés dans le Guide de contrôle de la Cour. Les domaines à mettre en lumière sont les suivants :

- analyse des tâches ;
- sélection et classement par ordre de priorité méthodologique des tâches de contrôle ;
- choix méthodologique de l'approche de contrôle parmi différentes options ;
- élaboration du contrôle ; et
- évaluation de la procédure de contrôle, des constatations de contrôle et des mesures prises en réponse aux recommandations de la Cour fédérale de contrôle.

---

<sup>7</sup> Contribution reçue le 19 novembre 2002 de la Cour fédérale de contrôle de l'Allemagne (*Bundesrechnungshof*).

Les tâches susmentionnées seront plus amplement décrites ci-après.

En outre, des procédures de gestion qualité sont observées dans le cadre de tâches spécifiques, comme par exemple la publication du rapport annuel de la Cour fédérale de contrôle par l'unité I 1, responsable des questions de contrôle fondamentales. Afin de soutenir la planification des contrôles, le Système de planification et d'information de contrôle automatisé (APIS) de la Cour a été remanié en profondeur.

La Cour fédérale de contrôle (*Bundesrechnungshof*) s'est fixé l'objectif de renforcer la visibilité des processus visant à accroître l'efficacité et à garantir l'excellence de ses activités de contrôle. Cependant, la Cour juge les systèmes comptables normalisés de déclaration des coûts et des résultats utilisés par les entités du secteur public et privé inadaptés à la présentation équitable des méthodes de travail et des productions des contrôles gouvernementaux. Il est donc impératif de développer des solutions qui répondent aux exigences spécifiques des obligations de contrôle du gouvernement. La Cour met donc en application un projet expérimental, couvrant toutes ses divisions de contrôle, première étape du développement d'un concept approprié de rentabilité. Depuis début 2002, un système a été mis en place pour enregistrer le temps et les coûts engagés par chaque directeur supérieur de contrôle, directeur de contrôle et contrôleur. Ce système fournit ainsi un aperçu général de l'emploi des ressources.

Depuis octobre 1998, plusieurs mesures ont été prises pour concevoir des procédures transparentes et, dans la mesure du possible, des normes uniformes pour l'ensemble des domaines concernés par les activités de contrôle. Un groupe de travail a ainsi mené une étude, avec l'étroite collaboration des « collègues » de la Cour fédérale de contrôle (chargés de piloter le travail des unités de contrôle), dans l'optique d'identifier les supports requis sous la forme d'outils d'analyse et de pilotage. À l'issue de cette étude, le groupe de travail a formulé des propositions portant sur les fonctions stratégiques d'un système de gestion de la qualité. Ces propositions sont devenues des outils indispensables pour les unités de contrôle de la Cour dans la conduite quotidienne de leurs fonctions stratégiques d'analyse des tâches, de conception des contrôles et d'évaluation.

## **1. Analyse des tâches**

L'analyse des tâches est une composante majeure de la gestion de la qualité. L'adéquation de toutes les phases qui suivront en dépend. L'analyse des tâches est une étape préparatoire pour la planification d'un contrôle. En outre, elle sert de base à la planification systématique des différentes tâches de contrôle. Une analyse complexe des tâches permet de mieux identifier les éventuelles lacunes dans la portée du contrôle. Enfin, l'analyse des tâches permet à la Cour fédérale de contrôle (*Bundesrechnungshof*) de cibler ses ressources limitées de manière à optimiser l'impact de ses contrôles.

Lorsque la mission d'un contrôle porte sur les attributions d'un ou de plusieurs services gouvernementaux, l'analyse des tâches peut débiter par l'examen des sous-postes des budgets départementaux concernés. Une telle analyse peut produire des informations utiles pour définir les domaines à contrôler et identifier l'approche méthodologique de contrôle la plus appropriée.

Afin d'établir une analyse générale et significative des tâches, il est nécessaire de définir des critères permettant de les décrire de manière systématique et au moins comparable pour un groupe d'unités de contrôle. La classification des tâches en catégories peut prendre en compte la structure du budget départemental, le volume des dépenses, les sujets et l'objet de contrôle et les critères de contrôle.

## **2. Élaboration du contrôle**

Compte tenu du grand nombre de sujets à contrôler identifiés par l'analyse des tâches, il est donc nécessaire de définir chacun des sujets de contrôle susceptible d'être retenu pour la planification du contrôle. Il convient donc de déterminer des critères descriptifs pour opérer cette sélection. Ces critères doivent porter sur l'interprétation et les spécifications les plus précises possibles des dispositions applicables des Règles de contrôle de la Cour fédérale de contrôle (chapitre 13, paragraphe. 1, phrase 2 ; chapitre 13, paragraphe 2 ; et chapitre 15).

L'étape suivante consistera à déterminer dans quelle mesure un sujet de contrôle donné peut être segmenté et organisé en thèmes en choisissant des critères, des types et des approches de contrôle adaptés. Le point de départ pour parvenir à formuler de tels critères est de nouveau à chercher dans les Règles de contrôle (sujet de contrôle : chapitre 17, para. 1 des Règles de contrôle de la Cour ; critères de contrôle : chapitre 4 des Règles de contrôle ; types de contrôle : chapitre 18 des Règles de contrôle). Si, par exemple, un service ou une agence départementale n'a pas encore été contrôlée ou n'a pas été auditée depuis longtemps, un contrôle général sera le plus indiqué pour obtenir un aperçu complet de sa gestion et de ses opérations financières. Si un contrôle général de l'entité en question a été effectué assez récemment, un contrôle de suivi est suggéré, à compléter éventuellement par le contrôle sélectif d'un petit secteur d'opérations dans l'éventualité où le contrôle précédent aurait constaté le besoin, ou l'opportunité, de procéder à un examen en profondeur. S'agissant de l'octroi d'indemnités statutaires, diverses approches de contrôle sont envisageables. Sauf vérification de l'octroi approprié des indemnités, il peut s'avérer utile d'en contrôler le financement ou l'impact que peuvent avoir les dispositions statutaires applicables en termes de résultats et de recettes administratives équitables. Dans ce dernier cas, cependant, aucune critique directe ne peut être exprimée, et seules des recommandations peuvent être formulées. Les contrôles de projets, de programmes et de systèmes peuvent engendrer des questions sur la nécessité, le possible chevauchement avec d'autres mesures et la prise en compte d'autres solutions envisageables.

Lorsque les contrôles ont été convenablement définis en termes de sujet, d'approche, de type et de critères, il reste également à déterminer d'autres critères appropriés afin d'assigner par ordre de priorité les contrôles de manière significative, tout en gardant à l'esprit les plafonds de ressources. À cet égard, la planification des contrôles est motivée conformément au chapitre 14, para. 3 des Règles de contrôle de la Cour fédérale de contrôle.

Afin de préparer chaque contrôle, les personnes en charge doivent être en mesure de s'appuyer sur un certain nombre de caractéristiques qui permettent de déterminer les objectifs du contrôle, son objet, son calendrier, sa portée et les méthodes à utiliser. Tous ces facteurs permettent de piloter et d'évaluer le contrôle (conception de contrôle, incorporée dans un *programme de contrôle* : chapitre 23 des Règles de contrôle de la Cour). Toute élaboration d'un contrôle est précédée par la collecte d'informations, c.-à-d. la collecte et l'analyse des documents et des informations sur le sujet du contrôle. Toutes les sources accessibles doivent être examinées en détail. L'analyse des informations recueillies à ce stade peut également influencer le sujet et le pilotage du contrôle. Le programme de travail détaille ou justifie les raisons sous-tendant le contrôle, son sujet et ses objectifs. Il spécifie les entités contrôlées et, au besoin, toute autre instance auprès de laquelle des informations probantes doivent être recueillies. En outre, il identifie les contrôleurs à assigner à une tâche du contrôle ainsi que le calendrier à observer pour les phases successives du déroulement du contrôle. Le programme de contrôle doit expliquer l'approche à adopter, le volume de sujets à auditer ainsi que les méthodes de contrôle. Toutes les composantes du programme de contrôle prises ensemble structurent les objectifs et les cibles à comparer aux réalisations concrètement obtenues pendant toutes les étapes d'application du contrôle.

### **3. Évaluation des contrôles**

L'évaluation n'est pas une action indépendante mais plutôt un processus qui accompagne chaque exercice de contrôle. Le processus d'évaluation sert à améliorer les contrôles déjà en cours et à compiler les connaissances pour de futures tâches de contrôle. Toute évaluation s'articule essentiellement autour de la comparaison entre la structure des buts et des objectifs et les réalisations concrètes à chaque étape du contrôle. Cette comparaison permet de dégager des conclusions, notamment en matière de pilotage optimal des activités concrètes de contrôle, d'amélioration de la future planification des contrôles, et de sélection et de présentation des résultats de contrôle aux destinataires du rapport correspondant.

Il convient d'évaluer tout exercice de contrôle après avoir recueilli les informations probantes *in situ* et au moment de rédiger le rapport de contrôle. Les résultats du contrôle doivent être évalués après réception des commentaires du destinataire de la lettre de la direction et une fois le contrôle terminé. Les résultats de l'évaluation sont consignés par écrit.

#### **4. Approche et résultats**

Le groupe de travail mandaté par la Cour fédérale de contrôle pour étudier la gestion qualité a formulé à l'attention des « collègues » et des contrôleurs impliqués des conseils et des listes de contrôle pour leur permettre d'analyser les tâches et conduire les évaluations requises par leurs propres moyens. L'adaptation et l'amélioration ultérieure de ces outils ont fait l'objet d'un échange continu d'idées entre le groupe de travail et les divisions de contrôle. Les principales conclusions et autres recommandations procédurales ont été incluses dans le Guide et les Règles de contrôle de la Cour. La Cour poursuivra ses efforts pour encore affiner ses outils afin de produire des résultats et piloter son travail de contrôle. Les efforts continus de la Cour dans ce domaine sont motivés par sa conviction que les contrôles gouvernementaux ne peuvent se fonder, sans une réflexion approfondie, sur des solutions « toutes faites » qui peuvent convenir à d'autres organisations publiques ou privées. La Cour reste donc engagée dans le développement d'outils spécifiques pour suivre le déroulement de sa mission et garantir l'excellence de son travail, tout en gardant à l'esprit les défis propres aux contrôles gouvernementaux. La Cour juge essentiellement que cet effort continu de perfection relève de ses propres prérogatives et doit s'appliquer en même temps que la performance de ses fonctions de contrôle, et sollicite de ce fait un grand effort de communication et de pilotage en interne. Établir des normes de contrôle rigoureuses et en imposer le respect continu relèvent de la mission fondamentale des organes de contrôle d'un gouvernement. Étant donné la nature de leur mission, ces organes peuvent rarement s'appuyer sur des ressources extérieures, à l'exception de cas isolés, et un tel support sera nécessairement limité en termes d'impact.

## ANNEXE B - PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES BUREAUX DE CONTRÔLE

Cette annexe décrit les pratiques observées dans les bureaux de contrôle sélectionnés en matière d'assurance et de contrôle qualité. Ces bureaux présentent tous une structure de direction hiérarchisée, avec généralement à sa tête un seul représentant, qui revête souvent le titre de Contrôleur général. Seule la Suède fait figure d'exception à cet égard, puisqu'elle compte trois Contrôleurs généraux dotés de statut équivalents.

À l'instar de l'annexe précédente, le lecteur est prié de noter que ces informations décrivent des conditions à un instant T, et que ces conditions ont pu changer depuis.

### DANEMARK<sup>8</sup>

#### *Observations préliminaires*

En 2002, le Bureau de contrôle national du Danemark (NAOD) a commencé à travailler sur la mise en application d'un nouveau système de support de contrôle, baptisé TeamMate (Coéquipier). Ce système, censé entrer en vigueur à compter du 1er janvier 2003, entraînera d'importants changements dans les procédures d'assurance qualité ainsi que dans les contrôles qualité.

La contribution suivante décrit les expériences du NAOD en matière d'assurance qualité dans les contrôles financiers ainsi que dans les contrôles de performance.

Le NAOD a délibérément choisi le terme « d'assurance qualité » au détriment de « contrôle de qualité ». L'assurance qualité a des connotations positives, par opposition au contrôle, qui donne l'impression de sanctions négatives. L'assurance qualité ne cherche pas à pointer du doigt quelqu'un en particulier mais vise davantage à apprendre et à développer des services de contrôle délivrés par le NAOD sur la base de ses qualités professionnelles.

Dans une organisation moderne de contrôle, l'assurance qualité, en termes de réflexion, tend à s'inscrire comme un thème à part entière, un processus d'apprentissage, permettant le retour d'informations pour initier une dynamique d'amélioration. Ce phénomène découle du fait que tout processus de contrôle produit des informations probantes venant documenter les rapports et autres déclarations du contrôleur, et partant tout contrôle implique un certain risque. Dans une ISC moderne, l'assurance qualité est un moyen de réduire le risque d'audit dans le processus de contrôle. L'assurance qualité instaure un processus d'apprentissage, dont l'objectif final est d'améliorer le processus de contrôle et de réduire fondamentalement tout risque de contrôle.

Aux termes des normes de contrôle nationales établies pour les contrôles du secteur public au Danemark, il est essentiel d'évaluer la qualité pendant le processus de contrôle. Le but de cette évaluation étant de s'assurer de la qualité du contrôle effectué.

Ces mêmes normes de contrôle nationales stipulent comme condition préalable à l'assurance qualité l'existence d'objectifs et de procédures de contrôle convenus, dont le but est de garantir un niveau acceptable de qualité dans les activités de contrôle. Il est donc essentiel de préparer des programmes de contrôle et d'assigner les personnels compétents à la conduite des tâches requises.

---

<sup>8</sup> Contribution reçue le 15 novembre 2002 du Bureau de contrôle national du Danemark.



L'assurance qualité répond à l'objectif d'évaluer dans quelle mesure les politiques et autres procédures stipulées sont suivies, et de déterminer si elles ont l'impact escompté sur le contrôle.

### ***Planification***

Sur la base des Normes de contrôle nationales, le NAOD a développé un manuel d'audit décrivant les procédures et les productions d'un contrôle. Ces descriptions abordent les conditions de planification des productions d'un contrôle, leur mise en œuvre ainsi que la documentation essentielle devant accompagner chaque dossier de contrôle.

Ce manuel d'audit sert de référentiel pour évaluer la qualité des activités de contrôle. Il constitue le point de départ pour répondre aux questions suivantes :

- Dans quelle mesure les contrôleurs respectent-ils les procédures de planification et d'application du contrôle établies dans le manuel d'audit ?
- Le dossier de contrôle contient-il les documents de planification et la documentation de contrôle applicable, qui fournit au NAOD la preuve suffisante du contrôle ?

La planification du contrôle se divise en deux phases. En guise d'introduction, il convient de procéder à une planification générale et à un classement par ordre de priorité, après quoi chaque bureau prévoit et traite les divers contrôles à effectuer selon leur importance.

### ***Planification générale***

Toute planification de contrôle s'attache à couvrir l'ensemble des comptes publics, puisque cette couverture sert de base aux rapports du Contrôleur général sur les comptes publics, dans lesquels une opinion est formulée sur la qualité des comptes publics et des comptes particuliers d'un ministère. Des programmes sont donc établis de sorte que toutes les productions de contrôle couvrent de manière satisfaisante les comptes publics.

Le programme annuel de contrôle financier du NAOD doit être préparé sur la base de la stratégie générale et des objectifs recherchés annoncés tous les ans par la direction du NAOD.

Lors du processus de planification, chaque contrôle individuellement programmé est consigné dans une base de données. En outre, cette base de données est mise à jour à mesure des contrôles exécutés.

### ***Contrôle qualité au niveau administratif***

Aux termes des règles applicables, il incombe au directeur de s'assurer que la qualité de la planification est conforme aux directives d'audit interne. Il est également de sa responsabilité de s'assurer que le contrôle se déroule comme prévu. Dans la pratique, les contrôleurs assurent la qualité du travail de chacun, et le directeur valide et approuve ultérieurement la planification du contrôle.

### ***Performance***

Le NAOD se réfère aux réponses données sous le titre « contrôle qualité au niveau administratif », comme procédures de contrôle qualité à appliquer lors d'un contrôle.

L'assurance qualité se rapportant aux contrôles de performance diffère de celle applicable aux contrôles financiers dans la mesure où les circonstances et la conduite d'un contrôle de performance se distinguent de celles d'un contrôle financier.

Après plusieurs années d'expérience en assurance qualité interne sur des rapports d'audit particuliers, le NAOD a jugé que ce processus d'évaluation s'était détérioré. Le processus d'assurance qualité devait donc se renouveler au profit de plus de développement interne et d'apprentissage.

Dans ce but, un groupe représentatif composé de six professeurs d'université indépendants issus de différentes institutions danoises et disciplines comme le droit, l'économie, la comptabilité et les sciences politiques a été instauré. Le NAOD a invité ces évaluateurs à présenter leur évaluation professionnelle des rapports de contrôles de performance (<sup>9</sup>VFM), dans le but d'identifier des axes d'amélioration possibles. Les résultats de leur examen ont été présentés dans un rapport écrit. Les évaluateurs sont ensuite intervenus oralement devant le groupe de contrôleurs ayant préparé les rapports du NAOD. L'évaluation externe des rapports d'optimisation des ressources est un processus continu.

Ces rapports d'évaluation sont consultables par tous les membres du personnel sur l'intranet du NAOD. Sur demande, les rapports d'évaluation peuvent être transmis à la presse ou à n'importe quel citoyen qui en fait la demande en vertu de la Loi sur la liberté de l'information.

Le rapport d'évaluation externe comprend le contenu, la méthodologie et les questions du rapport de contrôle de performance ainsi que la présentation des observations et des résultats.

Les résultats des premières évaluations ont été globalement positifs. Tous les rapports de contrôle de performance évalués étaient d'excellente qualité, et la présentation des sujets donnait l'impression que le domaine avait été soigneusement examiné. Les données ont été correctement recueillies, et l'analyse a été menée de manière professionnelle, malgré le manque parfois de sophistication de la méthodologie choisie.

### ***Préparation des rapports***

Le NAOD se réfère aux réponses données sous les titres « planification » (1) et « performance » (2), dans la mesure où les procédures de contrôle qualité dans la conduite d'un contrôle sont identiques.

### ***Problèmes rencontrés en matière de contrôle qualité***

Le NAOD n'a encore rencontré aucun problème particulier, dans la mesure où son système TeamMate ne sera exclusivement opérationnel qu'à compter de janvier 2003.

### ***Clôture***

En novembre 2000, un groupe de travail a été instauré sous la présidence d'un Contrôleur général adjoint. Deux directeurs et plusieurs contrôleurs supérieurs ont été nommés en qualité de membres de ce groupe de travail.

Le groupe a débuté par un séminaire dans l'optique de discuter l'approche à adopter en matière d'assurance qualité. Pour obtenir plus d'informations sur ce sujet, des confrères d'un cabinet de contrôle privé local ont été contactés, et ses principaux associés interrogés quant à leur expérience en assurance qualité. Ces confrères avaient récemment mis en œuvre un système d'assurance qualité au sein de leur propre cabinet de contrôle. Ce partage d'informations a fourni quelques idées sur la façon d'éviter en particulier quelques problèmes d'ordre socio-psychologique au moment d'auditer les dossiers de contrôle produits par d'autres collègues.

Le groupe a élaboré les documents de travail nécessaires, tels que des documents d'orientation, des directives pour l'assurance qualité et des questionnaires.

Les dossiers de contrôle ont été sélectionnés en collaboration avec le directeur et le contrôleur responsables. Le groupe d'assurance qualité a choisi d'analyser les dossiers de contrôle de niveau moyen, plus représentatifs du processus, au détriment des dossiers les moins bien documentés ou les plus parfaits. Le but de cette sélection n'était pas de tenter d'établir un échantillon théoriquement représentatif des dossiers de contrôle, mais de fonctionner dans le cadre social dans lequel il a été appliqué. Il était

---

<sup>9</sup> VFM = optimisation des ressources.

particulièrement important que chacun accepte les résultats fondés sur les dossiers de contrôle passés en revue.

Il est globalement ressorti de l'examen des dossiers de contrôle sélectionnés que le NAO avait conduit un contrôle de bonne qualité. Naturellement, les différentes phases du processus de contrôle de même que leur documentation respective peuvent encore être améliorée.

## **FINLANDE<sup>10</sup>**

### ***Contrôle financier***

#### **Contrôle qualité pendant la phase de planification d'un contrôle**

- Le manuel d'audit financier exige de préparer un programme de contrôle sur la base d'une analyse des risques, laquelle implique à son tour une certaine familiarisation avec le client, son système comptable et le style de gestion mis en avant par sa direction. Sont désignés par familiarisation avec le client (a) la fourniture de réglementations et d'autres normes, de descriptions, de plans, de budgets, de contrats de performance, de rapports d'activités et de contrôle ; (b) les discussions avec le directeur de contrôle et avec le contrôleur précédent si le contrôleur du client a changé ; (c) la connaissance des contrôles de performance du SAO et des autres contrôleurs dans la sphère d'activité du client ; (d) la connaissance des règles financières du client ; et (e) l'établissement des procédures analytiques préliminaires.
- Un document écrit d'analyse des risques ainsi que le programme de contrôle sont exigés. Le manuel d'audit détermine le contenu du programme de contrôle en termes généraux et fournit un exemple de programme. Le directeur de contrôle examine les documents de l'analyse des risques et du programme de contrôle et pilote les contrôleurs dans l'amélioration de ces documents. Le directeur de contrôle signe le programme de contrôle lorsque celui-ci est conforme au manuel et à toute autre exigence stipulée par le chef du département.
- Le programme de contrôle doit être achevé dans le délai imparti.

#### **Contrôle qualité pendant la phase d'exécution d'un contrôle**

- Le manuel d'audit et ses annexes documentent les procédures de contrôle applicables. Les directeurs de contrôle se chargent de contrôler l'exécution des audits sur la base de leur propre jugement. Il incombe à chaque directeur de contrôle de décider du contenu du contrôle à mener. Cependant, si les problèmes ne peuvent être réglés avec la coopération du contrôleur comptable et de son directeur de contrôle, ce dernier se tourne vers le chef de service.
- Le manuel d'audit exige des contrôleurs qu'ils soumettent au moins deux rapports intermédiaires pendant le contrôle.
- Les contrôleurs consignent le nombre de jours qu'ils ont consacrés aux projets et autres activités du contrôle ; ces rapports sont également envoyés aux directeurs de contrôle.

#### **Contrôle qualité pendant la préparation du rapport de contrôle**

- Les contrôleurs soumettent des rapports intermédiaires, qui décrivent la portée, le travail accompli et les conclusions de contrôle ainsi que leurs motifs et les éventuelles recommandations. Des conclusions aux

---

<sup>10</sup> Contribution reçue le 11 novembre 2002 du Bureau de contrôle de l'État de Finlande.

constatations, toutes les phases du contrôle doivent être consignées et contrôlées par le directeur de contrôle.

- À mesure qu'ils préparent leur rapport de contrôle final, les contrôleurs sont priés de compléter un questionnaire sur le contrôle et ses résultats. Ce questionnaire peut être considéré comme une liste de contrôle visant à s'assurer que le contrôle a été correctement exécuté dans tous ses aspects essentiels.
- Un papier spécifiant les expressions à utiliser dans les rapports de contrôle est préparé par le chef du département des contrôles financiers ; il prépare également un exemple de rapport de contrôle.
- Les contrôleurs préparent un rapport de contrôle provisoire qui est examiné par les directeurs de contrôle. Les directeurs de contrôle soumettent cette version provisoire au chef du département après y avoir apporté les corrections convenues.
- Le seuil de notification est déterminé par le chef du département, qui consulte habituellement les directeurs de contrôle à ce sujet.

### **Problèmes pratiques rencontrés dans l'application des procédures de contrôle qualité et leçons apprises**

*Le seuil de notification a donné lieu à certains problèmes.*

## **SUÈDE<sup>11</sup>**

### **Assurance qualité dans le Bureau de contrôle national suédois (RRV)**

Le présent document récapitule l'approche adoptée par le RRV en matière de gestion qualité et d'assurance qualité. Il s'agit davantage d'une approche de gestion intégrale de la qualité (Total Quality Management - TQM) qui fournit des normes, des conseils et un suivi de l'ensemble des activités majeures entreprises au sein du RRV et ayant une incidence sur la qualité finale.

Le RRV intervient dans toute la gamme des contrôles (contrôles de performance et contrôles financiers) ainsi que dans le cadre d'un mandat élargi à l'ensemble du secteur public, y compris les entreprises publiques ou contrôlées par l'État, les fondations publiques et les subventions gouvernementales octroyées aux municipalités et aux provinces. En juillet 2003, le RRV a été transféré de la branche exécutive à la branche législative (Parlement).

Le RRV considère son engagement en matière de gestion qualité (GQ) comme une activité continue traduisant les demandes et les attentes toujours plus pressantes du public eu égard à la profession de contrôle. Le contrôle financier a pour vocation d'adapter les normes professionnelles du secteur privé à l'ensemble des aspects applicables, alors que le contrôle de performance répond à l'objectif d'appliquer un nombre raisonnable de critères académiques aux rapports de recherche. La GQ actuelle est l'aboutissement d'améliorations successives sur plusieurs années, concomitantes à une courbe de développement. Ces dernières années, le RRV a davantage concentré ses efforts dans l'adoption d'une approche de gestion intégrale de la qualité (TQM), avec des investissements dans ce domaine plus coûteux. Lors des premières phases de développement de la GQ, le RRV a tenté d'éviter les fautes professionnelles en évaluant les irrégularités, la mauvaise gestion et la faible efficacité et rentabilité eu égard à ses clients. Une préoccupation majeure qui se retrouve à tous les niveaux de « supervision », sous la forme par exemple de vérifications qualité des projets de rapport avant de finaliser le contrôle en question. Dans ses efforts, le

---

<sup>11</sup> Contribution préparée par Bo Sandberg (Bureau de contrôle national de la Suède), expert auprès de SIGMA (reçu le 18 novembre 2002, avec des mises à jour mineures apportées le 15 février 2003).

RRV a donc réaxé ses contrôles financiers sur les tâches plus exigeantes de présenter une évaluation professionnelle mieux motivée des états financiers annuels, en phase avec les normes d'audit généralement admises (GAAS) de type INTOSAI et IFAC. S'agissant des contrôles de performance, le RRV s'est reconcentré sur l'étude de « questions de contrôle » mieux définies quant à l'utilisation renforcée des critères académiques généralement admis (GAAC) pour collecter et analyser les informations.

L'engagement et la participation élargis à l'ensemble du personnel ont permis de créer et de soutenir des *plates-formes TQM communes et consolidées* autour des éléments suivants :

- une déclaration de mission et de vision ;
- un code de déontologie ;
- une évaluation de la performance annuelle du personnel.

#### *Contrôle financier*

Le concept de gestion intégrale de la qualité (TQM) a été rigoureusement analysé, discuté, accepté et *documenté* dans un « Guide de contrôle » (RRV 2000:22, disponibles en anglais). Ces projets d'orientation combinés aux principales normes donnent une définition des principales pierres angulaires du processus. Les activités de qualité se déclinent en fonction des besoins en qualité dans toutes les étapes de contrôle : a) qualité en amont, b) qualité des processus et c) qualité des résultats.

#### *Qualité en amont*

Un *programme de certification* sur une période de cinq ans, comportant 400 heures de cours, a été conçu pour les contrôleurs financiers débutant par un diplôme académique en comptabilité. Un examen externe est réalisé par l'association qui certifie les comptables agréés dans le secteur privé. Le programme est sanctionné par un examen à l'issue des trois premières années puis par un examen final à l'issue des cinq ans. Ces examens sont identiques (à 75 %) à ceux passés par les contrôleurs du secteur privé et sont organisés le même jour. À ce jour, 90 % du personnel ont débuté ce programme. Une incitation financière de + 10 % est appliquée sur le salaire des contrôleurs devenus « certifiés ».

Une hiérarchie bien définie des responsabilités de contrôle a été établie, de manière analogue à la hiérarchie appliquée dans le secteur privé : 1) contrôleur en charge 2) responsable des affectations 3) responsable de l'examen et 4) contrôleur participant. Toute promotion au niveau supérieur requiert, entre autres qualifications, la certification décrite ci-dessus.

#### *Qualité des processus*

Tous les ans, le RRV effectue (entre tous les contrôleurs responsables) un suivi interne de qualité sur un cinquième de ses assignations. Ce suivi est une forme sans équivoque d'assurance qualité (AQ). Jusqu'à présent, après cinq ans d'application, toutes les affectations de contrôle (c.-à-d. plusieurs centaines) ont été suivies et documentées au moins une fois.

Le RRV a signé un contrat avec un cabinet comptable agréé chargé de vérifier tous les ans le fonctionnement de ce suivi interne transversal et de faire un rapport au Contrôleur général adjoint.

#### *Qualité des résultats*

Des procédures ont été établies pour effectuer un suivi systématique du travail du RRV. Les contrôles sont évalués sous l'angle de différentes perspectives, comme : a) l'efficacité du travail, b) les commentaires et les observations faites pendant le contrôle et c) les mesures prises en fonction des constatations et des recommandations du contrôle.

Les questionnaires remplis par les ministères et les agences permettent au RRV de connaître le point de vue des destinataires sur la qualité de son travail eu égard à la portée, à l'objet, à l'accès du contrôleur, à l'expertise et à la pertinence des domaines examinés. Ces études sont réalisées tous les trois ans ; les dernières études, menées en 2001 et en 1998, ont toutes les deux attribué une bonne appréciation dans presque tous les aspects couverts. Un atout qui s'est avéré particulièrement précieux lors des discussions avec le président du RRV.

### *Questions courantes en matière de qualité des contrôles financiers*

Un Comité consultatif de contrôle et un Comité consultatif de comptabilité ont été instaurés et sont composés de cadres supérieurs chargés de dispenser des conseils et des recommandations professionnelles sur respectivement les contrôles et les déclarations comptables.

Une stratégie de rapport bien définie et stratifiée ciblant les différents niveaux décisionnels des mandants et des entités contrôlées a permis de délivrer : a) une opinion formelle de contrôle, en phase avec les normes de contrôle de l'INTOSAI et des directives de l'IFAC, à l'attention du gouvernement ; au besoin, une copie est envoyée à un Comité permanent auprès du parlement ; b) un rapport de contrôle, dont les constatations et les recommandations sont plus détaillées le cas échéant, à l'attention du conseil de l'agence ; et c) une note de contrôle au Responsable en chef des finances de l'agence, le cas échéant. Une fois par an, le RRV remet au gouvernement un rapport de contrôle annuel consolidé, ainsi que des exemplaires aux comités permanents du parlement pour information. Ce rapport résume les principaux résultats et recommandations concernant les contrôles financiers et les contrôles de performance.

Un cabinet comptable agréé a été mandaté pour préparer un document d'orientation calqué sur le fonctionnement du concept de contrôle TQM [*Contrôles généraux* de l'application des normes d'audit généralement admises (GAAS) et des règles de déontologie professionnelle des comptables (RPEA)]. Ces contrôles généraux portent essentiellement sur : a) l'indépendance du contrôleur par rapport au client ; b) la dotation suffisante en personnel convenablement qualifié pour les activités de contrôle ; c) les directives nécessaires pour piloter l'équipe de contrôle ; d) l'existence d'un programme d'inspection sur le CQ/AQ pour les GAAS et le RPEA. Le cabinet comptable agréé rend directement compte au Contrôleur général adjoint. Cette disposition fait donc en quelque sorte office de *révision professionnelle*.

### *Contrôle de performance*

L'approche de gestion intégrale de la qualité (TQM) appliquée aux contrôles de performance a été conçue en fonction de l'attention particulière que le RRV apporte à l'efficacité. De plus en plus de ressources et d'attention sont consacrées à l'instauration d'une véritable culture de la qualité. Ici, tout contrôle jugé convenable s'articule autour de trois phases : planification, exécution et préparation du rapport.

### *Planification*

Afin d'améliorer la qualité dans le processus de planification des contrôles, le RRV réalise des études plus poussées, chacune étant désignée sous le nom de la « stratégie sectorielle pour XX ». Le but de telles études, comprenant généralement entre 30 et 70 pages, est de mettre en lumière les problèmes et les questions pouvant être contrôlés dans le domaine concerné, en utilisant des critères de contrôle normaux : importance relative et risques. Quelques projets de contrôle appropriés sont alors définis, notamment ceux susceptibles de présenter la plus forte valeur ajoutée – via un contrôle de performance. Ces études ont également une autre fonction, qui est de légitimer le RRV en tant qu'acteur averti dont les contributions de grande qualité peuvent être attendues par les parties intéressées.

Au moment de planifier un contrôle individuel, il est impératif de mener une étude préalable pour définir les questions de contrôle à examiner, qui décrit et justifie les méthodes à utiliser pour la collecte et l'analyse des données et des informations, et indique les bénéfices et les risques possibles du contrôle. Le résultat de cette phase, sous forme d'étude préalable, sert de support et de justification pour l'étude principale et le contrôle individuel.

Dans toutes les phases de planification entreprises à ce jour, le RRV s'est efforcé d'engager, généralement en tant que membres d'équipe, des experts particulièrement chevronnés dans le domaine concerné et possédant une expertise incontestable parmi les parties intéressées d'une étude particulière. Un autre objectif relativement nouveau a été d'engager des experts en statistiques et dans d'autres domaines de recherche sur une base plus permanente afin de fournir une deuxième opinion indépendante sur des projets de rapport avant de formuler les conclusions définitives.

Les résultats de ces trois phases, stratégie sectorielle, rapport d'étude préalable et programme pour l'étude principale, sont approuvés par le contrôleur général adjoint ou le contrôleur général.

### *Exécution*

Le chef d'équipe et les membres de l'équipe, y compris les experts externes, gèrent le projet et organisent des réunions d'information formelles avec le chef d'unité et le Contrôleur général adjoint. Par le passé, les problèmes fréquemment rencontrés étaient dus aux nombreuses directions explorées par le projet de contrôle qui n'avaient pas été prises en compte dans le programme de contrôle. Aujourd'hui, le chef de projet doit avoir une approbation plus formelle pour être en mesure de raccourcir ou de prolonger le programme de contrôle. Des conditions détaillées ont également été établies au sujet des relations avec le client pendant les activités de contrôle.

### *Préparation du rapport*

Un des piliers de la qualité dans le contrôle de performance est d'opérer une distinction claire entre les faits et les observations et de les considérer indépendamment de l'évaluation et de la dernière phase du contrôle que sont les recommandations. L'objectif général poursuivi par le RRV est de faire ainsi accepter les faits et les observations à la fois par l'entité contrôlée et les contrôleurs. Il est préférable que l'entité contrôlée puisse également approuver l'évaluation, sans mentionner l'acceptation des recommandations. Il est possible, cependant, que l'entité contrôlée n'approuve pas l'évaluation, et s'il est convenablement justifié, ce désaccord doit être mentionné.

La procédure contradictoire se déroule pendant la phase de préparation du rapport. L'entité contrôlée est alors invitée à faire part de ses commentaires sur l'ensemble des faits, l'évaluation et les recommandations émises par le RRV. Cette procédure contradictoire constitue avec le rapport de contrôle de performance qui doit comprendre tous les faits et analyses réalisées en soutien de l'évaluation et des recommandations, un des deux facteurs parmi les plus efficaces pour encourager et renforcer la qualité. Un rapport de contrôle de performance peut être contesté en termes de qualité après plusieurs années, de telles revendications, si elles s'avèrent justifiées, pouvant avoir de graves conséquences pour toutes les parties concernées. Chacun est bien conscient de ce risque, qui empêche également de « négocier » les résultats d'un rapport pour obtenir l'approbation positive du client.

Toute objection et critique acceptable faite par le client doit figurer dans le rapport. Le RRV a négligé l'option d'offrir à l'entité contrôlée la possibilité de contredire le RRV dans ses propres annexes. Cette option a été écartée par le RRV au motif qu'elle pourrait générer de l'incertitude parmi les destinataires du rapport. Dans la plupart des cas, une expertise considérable et beaucoup de temps sont nécessaires pour évaluer deux avis différents, ce qui porterait préjudice à la propension de prendre les mesures indispensables à l'issue des rapports de contrôle. Cependant, l'entité contrôlée est priée de soumettre sa réponse formelle dans les six mois eu égard aux actions qu'elle compte prendre par rapport au rapport de contrôle. Naturellement, elle est également autorisée à faire part de ses critiques aux médias. Cela se produit, mais pas souvent. La possibilité de faire directement part de telles critiques au président du RRV, le Ministre des finances, est très rarement utilisée. C'est probablement dû au fait que ce dernier ne peut interférer d'aucune manière, même si la critique est fondée. Si des commentaires négatifs formulés par l'entité contrôlée apparaissent dans les médias, la politique du RRV est de ne pas entrer dans le débat par médias interposés au sujet d'un rapport de contrôle. Un parti pris motivé par le simple fait qu'un tel comportement pourrait créer la confusion quant à l'attitude réelle du RRV après avoir fourni le rapport. Il n'est néanmoins pas rare que la presse ou la radio/télévision relaye des entretiens avec des représentants du RRV sur des rapports de contrôle.

La préparation du rapport d'un contrôle de performance est la phase la plus cruciale pour le RRV. Les contrôleurs supérieurs sont donc formés par des experts en médias pour rédiger des rapports précis et concis. Toute la fonction médiatique, pour laquelle le RRV dispose de ses propres experts, est essentielle à l'acceptation efficace d'un rapport de contrôle. Obtenir des messages et encourager à prendre les mesures préconisées dans les rapports de contrôle de performance exigent une excellente couverture médiatique.

Un modèle particulier a été préparé afin de suivre en interne les rapports de contrôle de performance (résultats et recommandations), sur la base d'une comparaison entre l'année en cours et les trois années précédentes, dans le cadre du dialogue initié par le RRV avec les parties intéressées. Au nombre des sujets parmi les plus importants abordés dans ce modèle figurent a) la pertinence, b) la couverture des engagements publics, c) l'acceptation des recommandations des contrôles et d) le développement professionnel.

### ***Problèmes courants de qualité dans les contrôles de performance***

Un projet d'orientation associé à une directive concernant les contrôles de performance instaurent une plate-forme pour la gestion qualité (GQ). La directive fournit entre autres choses des conseils sur les mêmes aspects de la qualité que ceux applicables aux contrôles financiers (qualité en amont, qualité des processus et qualité des résultats), en couvrant quelques aspects supplémentaires.

Une autre caractéristique que les contrôleurs apprécient particulièrement est la base de données baptisée « *Mémoire des méthodes de contrôle* ». Chaque projet, une fois son rapport externe terminé, doit établir un rapport sur la méthode de contrôle, en décrivant les méthodes employées et leur application. Un groupe spécial chargé d'assurer la qualité du contrôle examine le projet de rapport sur les méthodes de contrôle. Après approbation du groupe, le rapport est ensuite ajouté à la base de données recensant les expériences communes et ses différents aspects peuvent être consultés électroniquement.

## **ROYAUME-UNI**

### **I. Contrôles qualité dans le processus de contrôle financier<sup>12</sup>**

Les procédures relatives aux contrôles qualité du Bureau de contrôle national britannique (NAO) sont régies par la Déclaration sur les normes de contrôle (SAS) 240 du Conseil britannique des pratiques de contrôle, qui fournit des conseils exhaustifs sur chaque type de contrôle, et sur les procédures à l'échelle de tout le bureau pour garantir au NAO des contrôles financiers de qualité.

#### ***A. Pratiques et procédures de contrôle qualité « en temps réel »***

Avant le lancement de chaque contrôle, les responsables d'assignation sont priés de passer en revue les ressources de contrôle à leur disposition pour entreprendre une mission et de confirmer que l'équipe de contrôle est indépendante et convient à la tâche. En outre, le personnel assigné aux contrôles financiers est prié de compléter tous les ans une déclaration annuelle de code de conduite, ainsi qu'un dossier d'apprentissage et de perfectionnement. Ces documents attestent de leur « honorabilité et de leurs compétences » (conformément aux réglementations de contrôle britanniques) à mener un contrôle, ainsi que de leurs aptitudes à actualiser leurs connaissances professionnelles.

---

<sup>12</sup> Ce chapitre de la contribution britannique a été préparé par Mark Babington (Bureau de contrôle national britannique), expert auprès de SIGMA (reçu le 22 octobre 2002).



Cet examen se déroule en deux étapes : une première révision détaillée dirigée par un responsable d'assignation ou un chef d'équipe, et un second examen des principaux jugements, conclusions et autres évaluations établies par un responsable d'assignation. Pour les assignations jugées de grande valeur, hautement risquées ou faisant l'objet de qualifications particulières, un second directeur indépendant examine également les principales décisions et jugements à chaque étape du contrôle, de sa planification à sa conclusion.

Le NAO possède un service central d'assistance technique chargé de conseiller et d'orienter les équipes de contrôle au besoin, conformément aux politiques du bureau sur consultation. Lorsqu'une opinion de contrôle est soumise à qualification, l'équipe technique centrale entreprend une révision complémentaire avant que l'opinion ne soit transmise au Contrôleur et au Contrôleur général pour être certifiée. Chacune des unités concernées peut également chercher conseil auprès du Directeur de contrôle financier en charge.

### ***B. Révision qualité à posteriori***

Le NAO britannique effectue une série de « contre-révisions » tous les ans. Cet exercice a pour but de garantir à la direction supérieure la qualité des contrôles financiers effectués par le NAO. Un échantillon d'environ 5 % en nombre et de 8 à 10 % en valeur des contrôles est examiné. Chaque directeur assigné est évalué une fois par an, et chaque directeur une fois tous les trois ans. Conformément à la norme SAS 240, chaque membre du conseil d'administration est responsable de la qualité des contrôles ainsi que de la méthodologie des contrôles techniques.

Les révisions sont confiées à un responsable expérimenté ainsi qu'au directeur d'équipe. À l'issue de chaque révision, les contrôles sont évalués. Si certains contrôles sont jugés faibles, le compte sera de nouveau examiné lors de l'année suivante. Dans le même ordre d'idée, les travaux d'un responsable ou d'un directeur précédemment associés à un contrôle de faible qualité seront de nouveau examinés l'année suivante (une fois pour un responsable, deux fois pour un directeur).

Un rapport annuel est établi à l'attention du conseil d'administration du NAO, et les résultats des contre-révisions entreprises par le NAO sont également diffusés dans le Bureau de manière à prévenir les faiblesses lors des prochaines séries de planification.

Le NAO fait également l'objet d'une révision par l'Unité de supervision commune (Joint Monitoring Unit), l'instance de supervision des normes de qualité des instituts comptables agréés. Les procédures de supervision de cette instance englobent toute une batterie de contre-révisions ainsi qu'un examen des procédures du NAO destinées à garantir la qualité de son personnel. L'Unité rédige un rapport à l'attention de la direction du NAO, dont les conclusions sont diffusées auprès du personnel pour veiller à ce que les principaux problèmes constatés soient réglés lors des prochains contrôles.

### ***C. Bonnes pratiques***

- Les résultats des séries de révisions portant sur l'ensemble du bureau sont régulièrement diffusés en temps voulu afin de garantir que tous les problèmes identifiés soient rapidement réglés ;
- La qualité des activités de contrôle du NAO est indépendamment évaluée ;
- Les réviseurs sont encouragés à identifier les domaines de bonnes pratiques pouvant être ultérieurement partagées avec leurs collègues dans le cadre d'un processus de révision professionnelle ;
- Une révision indépendante du directeur et une équipe centrale d'assistance technique valident les jugements stratégiques et autres conclusions majeures.

## II. Contrôles qualité dans le processus de contrôle VFM (optimisation des ressources)<sup>13</sup>

### A. Pratiques et procédures de contrôle qualité « en temps réel »

En matière d'assurance qualité, le NAO poursuit les objectifs suivants :

- Organiser le travail de vérification de l'optimisation des ressources du NAO de sorte que l'assurance qualité soit intégrée à toutes les étapes ;
- Évaluer les forces et les faiblesses des productions VFM et de leur gestion afin d'apprendre et d'appliquer les leçons lors de futurs travaux ;
- Fournir à la direction supérieure des informations systématiques et fiables sur la qualité des examens VFM.

Les directeurs de projet et leurs équipes sont chargés de fournir des programmes approuvés de travail de VFM de haute qualité. Ils doivent déterminer la forme la plus appropriée d'assurance qualité, selon la taille et la complexité de l'examen, sa sensibilité, sa durée et de l'expérience du personnel entreprenant le travail.

*Chercher les conseils d'experts et un second avis*

Figurent au nombre des actions et autres procédures d'assurance qualité les éléments suivants :

- L'opinion des experts consultés, soit en interne, soit en externe, sur des aspects stratégiques des examens VFM aux étapes critiques, notamment à l'étape de conception, avant que ne soient prises les décisions cruciales ;
- Les sources d'opinions des experts comprennent, en interne, le Groupe consultatif technique et, en externe, des consultants spécialistes et des groupes d'universitaires et d'autres experts ;
- Les « éditions à chaud », examens indépendants des rapports dans leur phase de rédaction pour évaluer s'ils sont techniquement fiables, si leur structure est convaincante, si les preuves sont clairement présentées, et si, de manière globale, le rapport est susceptible de communiquer ses messages simplement et rapidement au lecteur ;
- L'obligation de faire examiner tout travail par un personnel expérimenté qui n'est pas directement impliqué dans ce travail.

### **Qualité intégrée**

Une bonne gestion et une révision appropriée peuvent également favoriser la qualité qui peut être raisonnablement atteinte lorsque tout prouve que cette bonne gestion et cette révision appropriée sont fiables et cohérentes. Cette assurance qualité peut être diversement fournie :

- En affectant le personnel possédant les qualifications et l'expérience requises pour entreprendre les examens requis ;
- En communiquant fréquemment avec le personnel de sorte que tous comprennent leurs rôles et leurs tâches dans le cadre des objectifs et du contexte des examens ;

---

<sup>13</sup>Ce chapitre de la contribution britannique a été préparé par Mark Popplewell (Bureau de contrôle national britannique), expert auprès de SIGMA (reçu le 29 novembre 2002).

- En discutant régulièrement avec le personnel pour déterminer ce qui a bien fonctionné, ce qui a moins bien fonctionné et les raisons de ces succès ou de ces échecs, la portée des améliorations et leur mise en œuvre envisageable ;
- En documentant les informations probantes clé et leur interprétation de manière à pouvoir clairement démontrer comment les décisions influencent l'examen et comment les conclusions ont été tirées ;
- En contrôlant l'avancée de l'étude et les coûts pour anticiper les problèmes et pour agir suffisamment tôt et régler les problèmes de manière appropriée ;
- En examinant soigneusement et en temps voulu le travail effectué pour s'assurer que toutes les conclusions sont solidement justifiées et se fondent sur des informations probantes suffisantes et fiables.

### ***B. Pratiques en matière d'assurance qualité à posteriori dans le processus de contrôle (« contre-révisions »)***

On distingue quatre types de révisions des contrôles à posteriori : évaluations internes, évaluations externes, retour d'informations de la part de l'entité contrôlée, et révisions d'équipe. Aucune évaluation unique n'est plus stratégique qu'une autre, et le but de ces évaluations est de permettre au NAO de continuer à améliorer son travail sur la base des leçons apprises.

#### **Révisions internes**

L'équipe qui a effectué l'étude examine les rapports publiés dans un format normalisé. Ces évaluations portent sur :

- la présentation et le format ;
- le contenu technique et la qualité ;
- les impacts initiaux ;
- l'évaluation générale.

#### **Révisions externes**

Afin d'obtenir un point de vue indépendant sur la qualité de son travail, le NAO mandate une organisation externe qu'il charge de réviser ses rapports publiés. Ce réviseur externe est habituellement issu d'une organisation académique reconnue telle qu'un centre d'expertise. Le réviseur constitue un groupe d'experts académiques spécialisés dans un large choix de disciplines. Les experts reçoivent des copies de tous les rapports dès qu'ils sont publiés. Le groupe d'experts évalue les rapports par rapport aux critères similaires utilisés pour les révisions internes. Les réviseurs externes produisent normalement deux rapports synthétiques chaque année qui rassemblent les principaux messages relayés dans leurs révisions de l'assurance qualité.

#### **Retour d'informations de la part des entités contrôlées**

Les points de vue des entités contrôlées faisant l'objet d'examen VFM par le NAO sont importants, y compris leur perspective sur l'impact et la valeur ajoutée découlant de l'étude et leurs opinions sur la bonne gestion de l'étude et le professionnalisme du personnel. Les entités contrôlées sont priées de faire part de leurs opinions dans un format normalisé qui leur est envoyé par le directeur d'étude une fois le rapport publié.

#### ***Révisions d'équipe***

Les équipes effectuent un examen des « leçons apprises » une fois le rapport publié, dans le but de déterminer :

- ce qui a bien fonctionné et les raisons de ce succès ;
- ce qui a moins bien fonctionné et les raisons de cet échec ;
- les leçons pour les prochaines applications et autres activités éventuellement élargies pour tous les examens de VFM.

### ***Rebondir en fonction des résultats***

L'équipe VFM centrale du NAO prépare périodiquement des rapports de synthèse à l'attention de la direction supérieure, qui mettent en exergue : les leçons apprises des révisions d'assurance qualité ; le besoin de prendre des mesures pour encourager les améliorations, telles que des formations et des directives ; et les questions élargies méritant de plus amples recherches et davantage de considération. Les principaux messages résultant du processus d'assurance qualité sont communiqués au personnel VFM par l'entremise de séminaires, d'ateliers et de lignes directrices.

### **C. Bonnes pratiques**

Son exposés ci-après quelques points à garder à l'esprit en matière d'assurance qualité :

- Considérer l'assurance qualité comme un processus continu et non comme une procédure juste ponctuelle ou une tâche à effectuer à l'issue de l'étude ;
- Déterminer dès les premières étapes de l'examen les mesures à prendre pour promouvoir la qualité ;
- Chercher un deuxième avis lors des étapes stratégiques pour valider, par exemple, le choix des études, les questions à examiner, l'élaboration et la méthodologie ;
- Identifier les points critiques de l'examen sur lesquels une révision est particulièrement requise afin de s'assurer que l'étude réalisera ses objectifs ;
- Utiliser les « éditions à chaud » pour faciliter la production de commentaires constructifs et améliorer les projets de rapport et la présentation en général (mais en s'assurant de la nature pratique des suggestions) ;
- Accorder suffisamment de temps à l'examen interne et à l'examen des projets de rapport par des spécialistes ;
- Répondre positivement aux constatations des révisions externes d'assurance qualité et aux retours d'opinion des entités contrôlées, en demandant des éclaircissements si leurs commentaires ou préoccupations ne sont pas compris ;
- Considérer les raisons pour lesquelles certains aspects de l'étude ont été plus opérationnels et d'autres moins ;
- Si une étude dépasse son délai ou son budget, identifier les principaux facteurs responsables de ce débordement et envisager les mesures à prendre à l'avenir (sans négliger les bénéfices de la révision à posteriori) ;
- Veiller à ce que les leçons apprises des révisions sur l'assurance qualité soient largement communiquées à travers des ateliers et des séminaires ;
- Surtout, adopter une approche positive : les révisions d'assurance qualité ne doivent pas être assimilées à des dissections négatives mais plutôt à des opportunités constructives d'apprentissages.

**Assurance qualité dans la Direction de l'audit du Congrès des États-Unis (General Accounting Office - GAO)<sup>15</sup>**

**Introduction**

Ce document succinct récapitule l'approche adoptée par le GAO en matière d'assurance qualité, sans se focaliser exclusivement sur le processus de contrôle. En revanche, l'objectif de réaliser un travail d'excellence imprègne toute la culture institutionnelle et se retrouve dans toutes les politiques et autres pratiques en matière de gestion.

***Indépendance, intégrité et objectivité***

Le GAO souscrit aux normes d'indépendance établies dans ses *Normes de contrôle gouvernementales*. Les membres du personnel, à tous les niveaux, doivent également se conformer aux lois et aux réglementations applicables en matière de conflits d'intérêts, et il leur appartient de porter à l'attention de leurs supérieurs tout conflit d'intérêt potentiel. Ils préparent des rapports annuels de déclaration financière, qui détaillent les revenus et le patrimoine des membres du personnel, ainsi que ceux des membres immédiats de leur famille. Ces rapports sont examinés par plusieurs hauts fonctionnaires, dont les propres comptes-rendus sont disponibles pour inspection publique. Les membres du personnel doivent également signer une Déclaration annuelle d'indépendance, et doivent obtenir l'autorisation de s'engager dans certaines activités extérieures, emploi compris.

Le GAO a récemment restreint ses normes d'indépendance. Il est ainsi interdit aux contrôleurs, et aux organisations qui les emploient, de s'engager dans une autre activité significative pour l'entité contrôlée. Par exemple, si une organisation a aidé une entité contrôlée à développer son système informatique, elle ne pourra par la suite auditer cette entité. Cette restriction affecte principalement les cabinets de contrôle privés qui peuvent être engagés dans le contrôle d'entités gouvernementales.

***Gestion du capital humain***

Le GAO s'efforce de recruter des collaborateurs possédant des capacités intellectuelles exceptionnelles, des qualifications techniques et interpersonnelles ainsi que des aptitudes à diriger. Le directeur général de chaque domaine de contrôle (équivalent du Contrôleur général adjoint) détermine la composition du personnel requis pour répondre aux objectifs de son domaine respectif. Ces conditions sont communiquées à la direction centrale, qui doit les concilier avec les ressources budgétaires disponibles et décider le nombre de personnes pouvant être embauchées dans chaque domaine. Pour pourvoir les postes, le GAO recrute auprès d'universités sélectionnées, mais embauche également auprès d'autres sources.

Dans le secteur de la gestion financière, le GAO recrute en général des collaborateurs possédant une solide expérience en comptabilité. S'agissant des contrôles de performance, les disciplines applicables sont beaucoup plus diversifiées, et comprennent notamment l'administration publique, les sciences économiques, les technologies de l'information et beaucoup d'autres encore.

Les personnes sont sélectionnées après entretiens avec plusieurs cadres supérieurs. Le GAO remet ensuite un programme d'orientation aux nouvelles recrues. Toute nouvelle recrue, de même que tout employé transféré d'un domaine de contrôle à un autre, suit des cours sur la méthodologie de contrôle applicable ainsi que sur tout autre sujet pertinent.

---

<sup>14</sup> Contribution préparée par Harry Havens, expert auprès de SIGMA (reçue le 30 octobre 2002).

<sup>15</sup> En 2004, le nom du GAO a été changé en « Government Accountability Office ».

Le GAO dispense une formation formelle en classe ainsi que des programmes d'études individuels, certains étant disponibles en ligne. La plupart de ces formations sont préparées et dispensées par le Centre pour la performance et l'apprentissage. Par ailleurs, des groupes spécialisés en contrôles financiers se sont développés et offrent quelques cours spécialisés dans ce domaine.

Tous les contrôleurs doivent au moins obtenir 80 crédits de formation continue tous les deux ans, à raison d'au moins 24 crédits directement liés à l'environnement et au contrôle gouvernemental. Le respect de cette obligation est attentivement suivi.

Les membres du personnel sont évalués au moins une fois par an par leurs supérieurs à la lumière des normes de performance et des résultats publiés. Au sein du GAO, les membres du personnel sont promus en fonction de leurs résultats et de leur volonté et de leurs capacités démontrées à assumer de plus grandes responsabilités. Les annonces de postes vacants auxquelles toute personne peut postuler sont largement diffusées. Les candidats sont évalués par des groupes de sélection annuelle, qui émettent des recommandations au responsable de la sélection, soit généralement un directeur général.

L'affectation du personnel répond à l'objectif de s'assurer que chaque équipe de contrôle possède collectivement la compétence professionnelle adéquate, et que les membres du personnel peuvent se perfectionner professionnellement. Les personnes sont affectées aux groupes de contrôle d'abord en fonction des besoins d'un groupe particulier, mais également en tenant compte des besoins de chacun en expérience particulière. Le directeur du groupe assigne chaque personne à un contrôle spécifique, sous la responsabilité d'un directeur adjoint ou d'un contrôleur en charge, qui gère le travail.

Chaque équipe de contrôle est dotée en personnel convenablement qualifié. Les contrôles des états financiers (attestation) sont toujours menés par un expert-comptable (CPA) possédant de l'expérience dans l'exécution de tels contrôles.

### ***Réalisation des contrôles***

Le GAO prépare un programme de travail stratégique sur cinq ans. Ce travail est de trois natures : travail requis par le congrès, travail mandaté par l'appareil législatif et recherches et développement basés sur la responsabilité législative fondamentale du GAO.

Le GAO dispose d'un protocole parlementaire publié régissant ses échanges avec le Congrès, et comprenant des procédures pour négocier les conditions et confirmer l'acceptation d'une demande. Le Contrôleur général peut décliner des demandes parlementaires s'il les juge inappropriées d'un point de vue politique ou dépassant le cadre des responsabilités du GAO.

La décision de lancer une mission est approuvée lors d'une réunion d'acceptation d'engagement impliquant la direction supérieure du GAO, dans le cadre de laquelle les participants approuvent également le niveau de risque de la mission, qui déterminera le niveau suivant d'examen du travail.

La principale responsabilité de chaque contrôle incombe au « premier associé », qui se trouve typiquement au niveau de l'encadrement supérieur, immédiatement sous un directeur général. Le premier associé planifie et supervise le contrôle, secondé des directeurs adjoints et des contrôleurs en charge. Une fois recueillis les conseils dans l'ensemble du GAO, selon les besoins, les décisions de planification impliquées dans un contrôle financier sont documentées dans la Matrice de conception, l'Analyse générale des risques et les Analyses des risques du compte.

La nature des échanges avec l'entité contrôlée est définie dans une Lettre d'engagement ainsi que lors d'une Conférence d'introduction, à l'occasion de laquelle les objectifs, la portée, la méthodologie et le calendrier du contrôle sont déterminés. Vers la fin d'un contrôle, une conférence de clôture est organisée avec l'entité contrôlée afin d'évoquer les faits recueillis pendant le contrôle.

Une fois le travail sur place achevé, une note de synthèse de contrôle est préparée dans le but de décrire les résultats du contrôle et de démontrer l'adéquation des procédures mises en œuvre et des conclusions du contrôle. Un ensemble prédéfini de feuilles de route, de listes de contrôle d'achèvement et d'autres outils

permet de veiller à l'exécution de toutes les étapes nécessaires. Toutes les feuilles de travail pertinentes font au moins l'objet d'une première révision, et les documents stratégiques sont soumis à une seconde révision avant la délivrance du rapport. Toutes les productions sont « référencées » par une personne indépendante du contrôle, qui retrace tous les faits et les chiffres depuis le projet de rapport jusqu'aux documents de travail.

Le premier associé approuve le rapport ainsi que les autres pièces justificatives. Un deuxième associé (un autre directeur non impliqué dans le contrôle ou le directeur général) examine indépendamment les sujets significatifs. Pour les contrôles des états financiers, le deuxième associé doit être un CPA possédant une expérience significative dans le domaine requis. D'autres experts du GAO peuvent être invités à examiner un projet de rapport pour valider l'analyse et l'exactitude des résultats et des conclusions.

À l'issue du processus de révision interne, tous les projets de rapport sont envoyés à l'entité contrôlée pour révision. Généralement, 30 jours sont accordés pour cette phase. Tout commentaire apporté par l'entité contrôlée est analysé et, au besoin, la version provisoire est modifiée en conséquence. Ces commentaires et l'analyse du GAO sont publiés dans le rapport final, qui devient alors un document public, à moins que sa diffusion ne doive être limitée pour des raisons de sécurité nationale.

Des réunions de révision d'engagement sont fréquemment organisées avec le contrôleur général et tout autre cadre supérieur pour discuter du statut et de l'avancée des contrôles significatifs.

### ***Consultation et recherche***

Des bibliothèques sont accessibles au sein du GAO afin de répondre aux besoins des membres de son personnel en littérature professionnelle. En outre, une Bibliothèque de référence de contrôle est accessible en ligne.

Les contrôleurs sont encouragés à demander l'avis d'experts sur des sujets ne relevant pas de l'expertise des membres de l'équipe de contrôle. Plusieurs de ces experts sont sollicités au sein de l'organisation, mais le personnel du GAO peut également chercher des avis extérieurs, si nécessaire.

### ***Suivi de la qualité du travail***

Le Bureau de la gestion de la qualité et des risques applique un Programme d'évaluation des contrôles qualité (QCAP) pour effectuer des inspections à posteriori de contrôles de performance sélectionnés et des contrôles financiers qui s'y rapportent. Les contrôles des états financiers (attestations) sont inspectés par une équipe rendant directement compte au directeur général chargé de ce domaine. Au nombre des inspections figurent l'examen des feuilles de travail, les vérifications des domaines fonctionnels et les entretiens avec le personnel. Les résultats sont communiqués à la direction et au personnel, qui préparent des programmes d'action en réponse aux conclusions des inspections, au besoin.

Le GAO a également commencé à obtenir des révisions professionnelles externes sur la qualité de ses contrôles. La première de ces révisions, couvrant les contrôles financiers, a été récemment achevée et a formulé une opinion positive. La seconde révision, qui couvre les contrôles de performance, devrait être entreprise en 2005, et porter sur les travaux réalisés en 2004.

## ANNEXE C - PRATIQUES OBSERVÉES DANS LES ISC PARTICIPANTES

### Introduction et résumé

Ce chapitre tente de décrire le statut des contrôles qualité observés dans le processus de contrôle des ISC de l'Albanie, de la Bulgarie, de la Croatie, de Chypre, de la République tchèque, de l'Estonie, de la Hongrie, de la Lettonie, de la Lituanie, de Malte, de la Pologne, de la Roumanie, de la Slovaquie, de la Slovénie et de la Turquie. Ces informations sont extraites des réponses à un questionnaire, fournies par les ISC participantes entre mai et novembre 2002.

L'ampleur, le niveau et la sophistication des processus de contrôle qualité se sont avérés largement différents entre ces ISC au moment où elles ont rempli le questionnaire. Certaines se sont dotées de procédures relativement détaillées dans l'optique d'assurer la qualité la plus grande tout au long des phases de planification, d'exécution et de rapport d'un contrôle. À l'inverse, d'autres n'en étaient qu'aux prémices du développement de leur processus de qualité. Les réponses des ISC ont fait apparaître la nécessité d'introduire un élément particulier de la gestion qualité, lorsque celui-ci n'était pas utilisé (ce qui semble avoir été le cas chez la plupart des participants). Cet élément manquant est la révision de la qualité à posteriori par des contrôleurs expérimentés qui sont indépendants du contrôle à l'étude. Ces révisions doivent être exécutées tous les ans, à posteriori, sur un nombre approprié de contrôles de l'ISC. Le but n'est pas de critiquer les contrôles sélectionnés, mais plutôt de déterminer :

- si les procédures de contrôle qualité existantes sont appliquées de manière cohérente et efficace ; et
- comment les systèmes de contrôle qualité de l'ISC peuvent être améliorés et renforcés.

À la lecture des informations contenues dans la présente annexe, il convient de garder à l'esprit que les données fournies reflètent une situation à un moment donné et sont susceptibles d'avoir légèrement changé dans le même temps.

### Questions générales

La plupart des ISC participantes ont pris des mesures pour poser au moins les bases de systèmes de contrôle de la qualité dans les procédures d'audit. Afin d'atteindre un niveau d'engagement adéquat en termes de qualité, il est essentiel que cet engagement vienne d'abord du président de l'ISC. On observe un tel engagement de la direction dans la plupart, si ce n'est toutes les ISC participantes.

La consolidation de la qualité peut être envisagée à deux niveaux :

- veiller au meilleur fonctionnement des éléments existants dans le contrôle qualité ;
- coordonner les éléments existants, en ajoutant des éléments au besoin, et assurer une approche cohérente en matière de contrôle qualité dans le processus de contrôle.

Certaines ISC, comme en Lituanie, en Pologne, en Roumanie et en Slovaquie, sont en cours d'adapter et d'élargir leurs mécanismes de contrôle qualité.

Les contrôles qualité reposent sur des facteurs fondamentaux que sont l'établissement et l'application pratique des normes et des directives méthodologiques de contrôle, qui mettent l'accent sur l'obligation de conduire les contrôles conformément à des procédures et à une méthodologie spécifiques de contrôle. Jusqu'à récemment, les réglementations applicables adoptées dans certaines ISC participantes couvraient principalement les procédures de contrôle et que partiellement la méthodologie de contrôle. De nouvelles réglementations élargies sont néanmoins entrées en vigueur ces dernières années. Selon une enquête de SIGMA réalisée en juin 2002, sur les 13 ISC ayant répondu, neuf possèdent leurs propres normes de contrôle alors que les quatre autres sont en pleine préparation de telles normes.



Parfois, comme en Bulgarie et en Lituanie, une nouvelle loi sur les contrôles publics stipule clairement que l'ISC est tenue d'établir des normes de contrôle ou d'autres réglementations de même nature. Certaines de ces nouvelles lois, comme en Estonie et en Lituanie, contiennent des références aux normes de contrôle adoptées de manière commune. Alternativement, une ISC peut, dans ses réglementations internes, imposer l'observation de normes internationales particulières ; c'est notamment le cas en Croatie, en Hongrie et en Pologne.

Toute ISC doit définir des critères d'évaluation de ses activités de contrôle conformément à une démarche de contrôle et d'assurance qualité. De tels critères qualitatifs doivent ensuite être appliqués par les contrôleurs et la direction. Par exemple, les critères d'évaluation devraient englober :

- une utilisation appropriée des normes de contrôle nationales et internationales ;
- une utilisation appropriée des directives et des manuels ;
- l'exécution des contrôles conformément au programme de contrôles annuel et aux programmes de travail détaillés.

Dans la majorité des ISC participantes, les questions liées au contrôle qualité obéissent aux normes, aux réglementations ou autres manuels de contrôle qui définissent les différents processus de vérification. Certaines ISC, comme en Slovaquie, disposent de lignes directrices distinctes et plus spécifiques en matière de qualité.

Les mesures de contrôle qualité diffèrent sensiblement d'une ISC à l'autre. Même au sein d'une seule ISC, les mesures appliquées peuvent différer selon le type de contrôle (contrôle réglementaire ou de performance) ou de sa complexité. Par exemple, un contrôle impliquant plusieurs équipes sur de nombreux sites, tel que « les contrôles coordonnés » en Pologne (qui peuvent couvrir jusqu'à 100 entités contrôlées et être effectués conformément à un programme uniforme par 20 unités de contrôle au maximum), exige des mesures de gestion et de contrôle qualité plus complexes que des dispositions plus typiques d'une équipe de contrôle travaillant sur un seul site.

### **Planification des contrôles**

La planification des contrôles s'articule autour de deux phases distinctes. La première est le processus grâce auquel l'ISC détermine les contrôles à exécuter. La seconde phase est le processus par lequel l'ISC détermine les modalités d'exécution des contrôles qu'elle a choisi de réaliser. Ces deux phases appellent nécessairement une prise de décision de grande qualité.

#### ***Sélectionner les entités et les activités de contrôle***

Le contrôle qualité dans cette première phase de planification vise à s'assurer que les ressources de contrôle sont utilisées de la manière la plus efficace possible et sont appliquées aux objectifs de contrôle les plus prioritaires.

Dans la majorité des ISC participantes, les contrôles sont planifiés pour l'année suivante. Le programme de contrôles annuel sert de base pour préparer les programmes détaillés des contrôles particuliers. En outre, certaines ISC spécifient un pilotage des contrôles prioritaires sur des périodes plus longues, généralement sur trois ans (par exemple, à Malte et en Pologne). Ces programmes ou stratégies à moyen terme identifient des domaines problématiques d'importance particulière d'un point de vue public et économique (par exemple, restructuration économique ou risque de corruption). La fixation générale de priorités permet d'inclure dans le programme de contrôle un grand choix de sujets et, dans un même temps, de déterminer un seuil pour limiter les autres suggestions.

On observe dans certains cas une pratique dite de « planification par roulement » (*p. ex.* en Hongrie). Cette pratique consiste à préparer des plans annuels lors de l'actualisation des plans à moyen terme sur trois ans. Une autre approche est l'adoption de programmes de contrôles sur une période de plusieurs années.

Le processus de planification des contrôles doit donner la priorité aux tâches exigées par la loi (par exemple contrôler l'exécution du budget public). Ces contrôles obligatoires peuvent absorber jusqu'à 60 pour cent, voire plus, des ressources disponibles. Le procédé permettant de décider de la meilleure affectation des ressources restantes varie considérablement entre les ISC participantes. Ce choix peut être laissé à l'initiative de chacune des unités de contrôle impliquées, ou les propositions peuvent provenir de plusieurs niveaux supérieurs de l'ISC. Dans tous les cas, il est essentiel que le président de l'ISC approuve cette partie du programme de contrôle de manière à garantir sa conformité aux priorités générales de l'ISC.

Dans de nombreuses ISC, telles que le SAO de la République tchèque, les unités de contrôle créent et mettent régulièrement à jour les fichiers de données permanents sur les éventuelles entités contrôlées relevant de leur domaine de compétences, qui peuvent se révéler particulièrement utiles dans la définition des priorités de contrôle et le développement d'un programme pour des missions particulières.

L'élaboration de sujets de contrôle particuliers incombe essentiellement aux unités de contrôle de l'ISC. Le plus souvent, des propositions (dûment justifiées) sont présentées par les membres de la hiérarchie supérieure. Le directeur de l'unité respective contrôle l'exactitude des propositions (y compris la conformité avec les priorités et la faisabilité formelle de la tâche de contrôle) et évalue l'utilité d'assumer une tâche de contrôle donnée, en prenant en considération les directives fixées par la direction supérieure de l'ISC. Les sujets de contrôle soumis par les commissions parlementaires et d'autres organismes publics sont également étudiés.

Certaines ISC, comme par exemple, le SAO en République tchèque, ont recours à une « boîte à propositions ». Après analyse des informations collectées, l'unité de contrôle élabore des propositions de contrôles spécifiques. Le directeur de l'unité de contrôle les place dans la boîte à propositions de l'unité et les présentent régulièrement au directeur supérieur. Le directeur supérieur décide alors des propositions à recommander.

En règle générale, des hypothèses claires sont développées pour les projets soutenus par les unités de contrôle (ou par d'autres membres internes, comme les directeurs supérieurs ou les membres de l'ISC), avant de les présenter à la direction supérieure de l'ISC. Les projets de propositions spécifient, notamment, les objectifs du contrôle, la période à auditer, la justification du contrôle, les résultats possibles, le sujet fondamental du contrôle, les domaines de risques, le calendrier du contrôle et l'évaluation des ressources requises.

Ces descriptions sont comparées puis classées en fonction des critères de sélection des contrôles établis dans la stratégie de contrôle de l'ISC. Typiquement, cette tâche incombe à un service de planification ou à toute autre unité de support analogue. Le programme annuel provisoire de contrôles est ensuite soumis à l'instance décisionnelle compétente de l'ISC (directeur supérieur, président ou conseil de l'ISC).

En règle générale, tous les directeurs des unités, les consultants du président de l'ISC ainsi que la direction supérieure de l'ISC révisent le projet de programme. Enfin, le président ou le conseil de l'ISC (ou toute autre instance compétente de l'ISC) approuve le programme de contrôles annuel.

### ***Planification de contrôles particuliers***

La deuxième phase de planification des contrôles consiste à élaborer, à approuver et à adopter le document qui spécifie le déroulement d'une activité de contrôle donnée, appelé « programme de contrôle ». Le contrôle qualité repose essentiellement sur l'obligation d'élaborer un programme de contrôle qui prévoit de recueillir les informations spécifiées dans les règles internes de l'ISC et de faire participer de nombreuses unités et autres instances décisionnelles de l'ISC, qui examinent, discutent et acceptent le programme de contrôle provisoire.

Dans les contrôles coordonnés observés en Pologne, ce programme provisoire est habituellement préparé par la personne qui assurera la coordination du contrôle, en tenant compte d'un large éventail de questions, y compris les préoccupations parlementaires. Un contrôle préparatoire est souvent effectué dans une instance représentative des entités devant être couvertes par le contrôle complet.

Dans certaines ISC (Malte, par exemple), la préparation de certains programmes de contrôles de régularité et de tous les programmes de contrôles de performance comprend un élément crucial appelé « contrôle à priori ». Les contrôles à priori ont pour objectif de déterminer s'il existe suffisamment de preuves pour conduire un contrôle complet et si celui-ci est réalisable.

### **Exécution des contrôles**

Dans cette phase, le chef d'équipe et d'autres contrôleurs mènent les investigations de contrôle sur le terrain. Avant de démarrer le travail effectif sur le terrain, il est primordial que tous les membres de l'équipe comprennent clairement les tâches de contrôle et les modalités de leur exécution.

Dans toutes les ISC, la qualité du contrôle exécuté est vérifiée à divers niveaux. Ce contrôle qualité repose sur la règle fondamentale selon laquelle chaque membre d'équipe est personnellement responsable de la qualité de son travail.

En outre, le chef d'équipe doit piloter, superviser et examiner le travail de l'équipe au jour le jour, pour s'assurer que les travaux sont exécutés conformément aux règles générales de l'ISC et au programme de contrôle. De plus, selon les fonctions spécifiées dans des règles internes de l'ISC, davantage de cadres supérieurs peuvent devoir être en contact avec l'équipe de contrôle, examiner leur travail de contrôle point par point, et au besoin, pour les questions importantes, rendre régulièrement compte des avancées à la direction supérieure de l'ISC. Une grande majorité des ISC participantes semblent avoir mis en place des procédures garantissant une supervision et un examen efficaces pendant la phase d'exécution du contrôle. Au sein du NAO maltais, par exemple, le contrôleur principal rédige un rapport, à la fin de chaque étape d'un contrôle, sur tous les résultats obtenus au cours du travail. Le directeur de contrôle examine ces rapports en termes d'adéquation.

Un élément fondamental du contrôle qualité repose sur l'exactitude de la documentation fournie à l'appui du travail de contrôle. Dans le Bureau de contrôle de Chypre, par exemple, l'examen du dossier de contrôle incombe au chef de section, au contrôleur principal et, dans les domaines stratégiques, au directeur de contrôle. Il est ainsi garanti que les documents de travail sont correctement documentés, multi-référencés et signés, et que des dossiers permanents sont régulièrement mis à jour.

Par ailleurs, le contrôle qualité en phase d'exécution s'exerce également par l'obligation fondamentale de recueillir les informations spécifiées dans les règles internes de l'ISC et de veiller à faire participer un grand nombre d'intervenants dans le processus de révision, de discuter et, dans certaines ISC, d'accepter le protocole du projet de contrôle ou les propositions de constatations de contrôle avant de les incorporer dans un projet de rapport ou d'en discuter avec l'entité contrôlée.

Plusieurs ISC se sont dotées d'un système pour suivre les délais et les budgets assignés à la conduite des obligations particulières d'un contrôle. Dans le Bureau de contrôle fédéral de l'Estonie, par exemple, tous les contrôles sont assortis d'une date butoir et d'une limite en termes d'heures de travail. Le système de consignation des heures travaillées permet ainsi de comparer le travail réellement effectué avec les délais et plafonds d'heures approuvés. Le chef de chaque département de contrôle rédige un rapport d'avancement mensuel à l'attention du président de l'ISC sur tous les projets de contrôle et les principales questions soulevées par ces projets.

### **Rapport de contrôle**

La rédaction des rapports de contrôle obéit à la Loi de l'ISC en la matière, aux normes de contrôle (propres normes de l'ISC ou normes d'audit internationalement admises), à d'autres réglementations internes et au manuel d'audit (le cas échéant).

Le premier objectif du contrôle qualité dans cette étape doit être de veiller à ce que toutes les déclarations, les assertions, les résultats et les conclusions soient pleinement justifiés par les preuves recueillies lors du processus de contrôle. Le deuxième objectif doit être de veiller à ce que le rapport qui en résulte soit complet, précis, objectif, convainquant, et aussi clair et concis que le sujet le permet.

### ***Préparation des projets de rapport***

La préparation de la première version d'un rapport de contrôle incombe typiquement au chef de l'équipe de contrôle, souvent secondé par les autres membres de l'équipe. À ce stade, la qualité est d'autant plus renforcée lorsque ces personnes comprennent clairement la méthode de préparation du rapport et la nature de son contenu. Dans le Bureau de contrôle fédéral de la Croatie, le manuel d'audit fournit des directives détaillées sur la rédaction des rapports. Aux termes des normes portant sur la rédaction des rapports du Bureau de contrôle fédéral de la Lettonie, le contrôleur doit préparer, à l'issue de chaque contrôle, une opinion écrite détaillant les résultats. La teneur de cette opinion doit être facile à comprendre et exempte de toute imprécision ou ambiguïté, et ne comprendre que les informations justifiées par des preuves de contrôle concordantes et pertinentes ; cette opinion doit être indépendante, objective, juste et constructive.

### ***Examen interne des projets de rapport***

Dans la plupart des ISC, un ou plusieurs supérieurs dans l'organisation examinent la première version d'un rapport de contrôle.

Les procédures de contrôle qualité incluent l'examen des feuilles de travail et du projet de rapport y afférent par le directeur de la section effectuant le contrôle/les investigations, le contrôleur principal concerné et, dans les domaines stratégiques, par un ou plusieurs fonctionnaires de niveau supérieur. Cette révision s'assure, notamment, que les feuilles de travail fournissent des informations suffisantes et sont correctement référencées et que toutes les constatations de contrôle ont été évaluées en termes d'importance relative et de légalité et se fondent sur des preuves de contrôle factuelles et fiables. Les feuilles de travail doivent indiquer le nom des personnes qui les ont préparées et examinées. Il convient également d'apporter le plus grand soin au langage utilisé pour qu'il soit facilement compris ainsi qu'aux résultats/recommandations énoncées dans les rapports de sorte qu'ils soient justifiés par des informations suffisantes, pertinentes et fiables.

Alors que ces procédures varient considérablement parmi les ISC participantes, toutes les ISC semblent avoir pris des dispositions adaptées à l'examen interne des projets de rapport, dans lesquelles interviennent généralement plusieurs niveaux de révision.

### ***Examen externe des projets de rapport***

Généralement, les projets de rapport sont discutés avec l'entité contrôlée, et dans de nombreuses ISC, le point de vue de l'entité contrôlée (éventuellement de manière synthétisée) figure dans le rapport final. Cette participation de l'entité contrôlée peut se révéler un élément fondamental du contrôle qualité, dans la mesure où l'entité contrôlée est particulièrement bien informée et motivée pour contester des résultats défavorables s'ils semblent être incorrects ou insuffisamment justifiés par les preuves de contrôle. Il convient dans le même temps de reconnaître que l'entité contrôlée est également une partie intéressée, éventuellement soucieuse de minimiser la crédibilité ou l'importance de constatations de contrôle qui lui sont défavorables. Ainsi, alors que le point de vue de l'entité contrôlée doit être dûment pris en considération, il incombe à l'ISC d'examiner ce point de vue soigneusement et de déterminer le crédit à lui attribuer, y compris cette analyse, au besoin, dans le rapport de contrôle.

La plupart des ISC, si ce n'est toutes, prévoient une procédure contradictoire.

### ***Autres questions***

Dans de nombreuses ISC – par exemple, dans le Bureau de contrôle de Chypre – tout événement concernant le contrôle qui se produit entre la date de préparation du rapport et la date de sa publication est pris en compte et, s'il est jugé important, inclus dans le rapport final. L'inobservation de cette pratique peut nuire à la crédibilité du rapport.

Une autre pratique normale et utile est de publier les rapports de contrôle, soit en version papier, soit en version électronique. Cette pratique peut contribuer à renforcer la qualité des contrôles de deux manières.

Tout d'abord, de tels rapports sont susceptibles d'être lus par des experts du domaine traité, qui peuvent émettre des suggestions utiles en vue de futurs contrôles dans ce domaine. En second lieu, conscients de la large diffusion de leurs rapports, les contrôleurs doivent redoubler d'efforts et d'attention dans leur travail. D'autre part, la large diffusion de rapports de contrôle critiques, notamment dans des domaines politiques sensibles, peut inciter les entités contrôlées à adopter une position inhabituellement sur la défensive.

Pour finir, l'auto-évaluation d'un contrôle achevé par l'équipe de contrôle peut aider les membres concernés à tirer des leçons sur ce qu'ils auraient pu entreprendre différemment ou de manière plus efficace. Cet examen de conscience peut être une expérience particulièrement instructive pour les membres d'équipe et inciter à renforcer la qualité lors de futurs contrôles. Le Bureau de contrôle fédéral d'Estonie, notamment, utilise cette technique.

### **Révision interne de qualité à posteriori**

Un système efficace de gestion qualité doit comprendre des procédures permettant de déterminer si la mise en œuvre des mesures de contrôle qualité censées être utilisées est, en réalité, correcte et conforme, et permettent d'identifier les moyens de consolider les contrôles qualité existants. L'expérience a prouvé que la meilleure façon d'y parvenir était d'entreprendre une révision indépendante, détaillée et à posteriori d'un échantillon de contrôles achevés.

Plusieurs ISC participantes, mais pas toutes, disposent de telles procédures de révisions internes ou travaillent à leur instauration.

### **Révision professionnelle**

De nombreuses ISC participantes ont demandé à SIGMA de coordonner des révisions professionnelles afin de les aider dans leurs efforts pour renforcer et améliorer la qualité de leurs institutions. Le fait de confier ces révisions à des hauts fonctionnaires, possédant de nombreuses années d'expérience dans le contrôle, et issus de diverses ISC employant différentes méthodologies, a considérablement renforcé la valeur de ces révisions. Ces révisions se sont clairement révélées utiles pour les ISC dans la révision de leurs fonctions législatives, organisationnelles, méthodologiques et autres postes stratégiques.

### **Conclusion**

Il ne fait aucun doute que les ISC participantes ont pris d'importantes mesures pour établir et renforcer leurs processus en faveur d'activités de contrôle de grande qualité. Il est également clair, cependant, que bon nombre d'entre elles doivent impérativement redoubler d'efforts dans ce domaine.

## ANNEXE D - DIRECTIVES CONCERNANT LA QUALITÉ DES CONTRÔLES

Les directives suivantes sont fondées sur les directives approuvées par les présidents des ISC participantes lors de leur réunion à Riga en avril 2004, avec des modifications mineures pour refléter les discussions suivantes, sans autre explication dans le présent document. Ces directives elles-mêmes, accompagnées des documents explicatifs et supplémentaires, peuvent être téléchargées en version électronique depuis les sites Web suivants :

- [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)
- [www.asz.hu](http://www.asz.hu)
- [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt)
- [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

### Généralités

Toute Institution supérieure de contrôle (ISC) doit chercher à atteindre un niveau cohérent d'excellence dans ses activités de contrôle eu égard aux aspects suivants :

- importance et valeur des sujets traités dans ses contrôles ;
- objectivité et équité dans la base des évaluations réalisées et des opinions formulées ;
- portée et exhaustivité dans la planification et la conduite des contrôles effectués ;
- fiabilité et validité des avis, ou des résultats et des conclusions ; utilité des recommandations ; et pertinence des autres sujets présentés dans ses rapports et autres productions de contrôle ;
- respect des délais de délivrance des rapports et autres productions de contrôle par rapport aux dates butoirs statutaires et aux nécessités des utilisateurs anticipés ;
- clarté dans la présentation des rapports de contrôle et des autres productions ;
- efficacité dans l'exécution des contrôles et du travail y afférent ; et
- efficacité en termes de résultats et d'impacts réalisés.

À cette fin, toute ISC doit établir des politiques, des systèmes et des procédures qui encourageront la prise d'actions propices à l'excellence et capables de décourager ou de prévenir toute action qui pourrait altérer la qualité. Ces contrôles qualité doivent être élaborés et appliqués à l'ensemble des phases composant le processus de contrôle, en ce compris :

- la sélection des objets du contrôle ;
- les décisions portant sur les délais du contrôle ;
- la planification du contrôle ;
- l'exécution du contrôle ;
- la consignation des résultats du contrôle dans un rapport ; et
- le suivi et l'évaluation des constatations, des conclusions et des recommandations du contrôle.

## **Sélection et calendriers des contrôles**

Toute ISC doit s'assurer que les décisions concernant les domaines à contrôler ainsi que le calendrier des contrôles tiennent convenablement compte des éléments suivants :

- priorité relative entre les éventuels sujets de contrôle, y compris prise en compte des contrôles requis par la loi, le cas échéant, ainsi que les limites du mandat de l'ISC ;
- ressources financières et humaines requises pour la performance de contrôles particuliers, y compris la prise en compte de la disponibilité du personnel de contrôle possédant les qualifications exigées ;
- moment auquel les résultats d'un contrôle particulier sont censés être les plus utiles, y compris la prise en compte des délais imposés par la loi ;
- éventuel besoin de revoir les priorités du contrôle en réponse à l'évolution des circonstances ;
- sélection et calendrier des contrôles en fonction du travail des contrôleurs internes ou des autres contrôleurs exécutant des contrôles auprès des mêmes entités ;
- évaluation des risques, et importance, sensibilité et importance relative des sujets de contrôle.

## **Planification des contrôles**

Chaque contrôle doit débiter par la préparation d'un programme de travail dûment documenté. Ce programme doit être préparé par le contrôleur principal, ou par un autre contrôleur suffisamment expérimenté et qualifié, de préférence en consultation avec d'autres membres de l'équipe, le cas échéant, ou avec la structure collégiale. Le programme doit être développé en apportant une attention toute particulière, entre autres choses, aux éléments suivants :

- nombre et compétences du personnel disponible pour le contrôle ;
- temps, ressources financières et autres, y compris, le cas échéant, l'expertise externe requise pour l'exécution du contrôle ; et
- risques pouvant être rencontrés pendant le contrôle et vérifications de contrôle qui aborderont spécifiquement ces risques.

Le programme de contrôle doit suffisamment détailler :

- le but et les objectifs du contrôle ;
- le processus de sélection et de détermination de l'importance relative ;
- la méthodologie à utiliser ;
- les tâches de contrôle à exécuter ;
- le délai et les autres ressources allouées à chacune de ces tâches, ainsi que l'identification des personnes affectées à la tâche et leurs responsabilités ;
- la date d'achèvement prévue pour chaque tâche, pour chaque phase distincte du contrôle, et pour le contrôle dans son ensemble.

Le programme de contrôle doit être révisé, modifié au besoin, et approuvé par un responsable ayant droit de regard sur l'équipe de contrôle, si la structure de l'ISC dispose d'un niveau de supervision. Autrement, le programme doit être examiné par un autre contrôleur suffisamment expérimenté et investi du pouvoir

adéquat au sein de l'ISC, ayant mené avec succès des contrôles de nature et de complexité similaires, et qui est indépendant de l'équipe de contrôle. De telles révisions, et toutes les approbations qui en découlent, doivent être documentées.

### **Exécution des contrôles**

Avant de débiter un contrôle, le contrôleur principal doit s'assurer que :

- toutes les personnes impliquées dans le contrôle comprennent le programme dans son ensemble et les tâches qui leur sont attribuées ;
- chaque personne impliquée dans le contrôle possède les compétences requises pour effectuer les tâches assignées ; et
- aucun conflit d'intérêt ou autre facteur n'a pu empêcher quiconque impliqué dans le contrôle d'effectuer les tâches attribuées de manière compétente et objective.

Le contrôle doit être exécuté conformément au programme approuvé. Cependant, le processus de planification ne finit pas avec la mise en œuvre de la phase exécutoire. En revanche, à mesure que le contrôle progresse dans son exécution, toute circonstance imprévue exigera souvent de modifier le programme. De tels changements doivent être documentés, à l'appui de leur justification. Tout changement altérant de manière significative la méthodologie du contrôle, le délai ou les autres ressources requises pour son exécution, doit être examiné et approuvé par le responsable, le cas échéant, ayant approuvé le programme original. De telles approbations doivent être documentées.

Le contrôleur principal doit exercer une supervision adéquate des personnes impliquées dans le contrôle de manière à s'assurer que les activités du contrôle sont correctement effectuées. Si quiconque fait part de ses difficultés à entreprendre la tâche qui lui est assignée, il doit immédiatement en avvertir son superviseur, qui peut alors devoir prêter davantage assistance. Tout problème majeur imprévu ou tout résultat obtenu sur des questions majeures du contrôle considérablement différent des résultats anticipés doit être signalé au contrôleur principal, qui peut devoir ajuster la portée et/ou le programme de travail du contrôle.

À mesure que s'achève chaque tâche du programme de contrôle, les faits et un registre détaillé des résultats doivent être documentés sans délai par les personnes ayant effectué la tâche en question. Cette documentation doit être examinée, justifiée et approuvée par le superviseur immédiat du contrôleur responsable, ainsi que par au moins un autre superviseur intervenant à une étape ultérieure du contrôle. Toute révision doit être clairement justifiée et datée.

Les feuilles de travail constituent des éléments clés du processus de contrôle. Elles doivent être systématiquement rassemblées, examinées et conservées. Les feuilles de travail doivent être organisées de manière à faciliter toute préparation et révision ultérieure du rapport de contrôle.

### **Rapport de contrôle**

Tous les rapports de contrôle doivent être clairs, délivrés dans les délais impartis, concis et objectifs. Ils doivent récapituler de manière équitable tous les faits pertinents. Tous les résultats et conclusions doivent être accompagnés d'informations probantes adéquates, fiables et justes dans les feuilles de travail du contrôle. Toutes les questions consignées lors du contrôle doivent être correctement analysées et résolues. Le point de vue des entités contrôlées sur les questions majeures soulevées lors du contrôle doit être mentionné et discuté dans le rapport. Toute information probante contradictoire doit être consignée dans le rapport et accompagnée d'une explication des motifs ayant conduit à son rejet ou autrement à son absence des conclusions du rapport. Les normes d'importance relative et l'importance dépendront de la nature du contrôle et du type de rapport ou de toute autre production.

Le projet de rapport de contrôle doit être préparé par le contrôleur principal, généralement en consultation avec les autres membres de l'équipe, le cas échéant.



L'adéquation du projet de rapport doit être soigneusement examinée par un contrôleur expérimenté et/ou un collègue de contrôle indépendant de l'équipe de contrôle. Le contrôleur principal doit répondre convenablement à tout commentaire formulé par le réviseur. La révision, tout commentaire de la part du réviseur ainsi que les mesures prises en réponse à la révision doivent être documentés et conservés dans les feuilles de travail du contrôle.

Une fois le rapport de projet révisé en interne, y compris, le cas échéant, la révision collégiale, il doit être transmis aux entités contrôlées pour examen et commentaires dans un délai spécifique. Tous les commentaires reçus de la part d'une entité contrôlée doivent être soigneusement étudiés par le contrôleur principal puis signalés au réviseur et, si nécessaire, au collège de contrôle. Tout désaccord factuel doit être résolu, ce qui nécessitera probablement un travail de contrôle supplémentaire. Le rapport de contrôle doit être ajusté si nécessaire en réponse aux commentaires factuels de l'entité contrôlée dûment fondés.

Il est conseillé aux ISC de prévoir une disposition statutaire claire ainsi que des directives internes quant à la personne habilitée à approuver et à délivrer le rapport de contrôle.

### **Suivi des contrôles**

Quelques temps après la délivrance d'un rapport de contrôle, l'ISC doit prendre des mesures appropriées pour identifier les actions, le cas échéant, qu'une entité contrôlée a pris pour corriger les problèmes révélés dans le rapport de contrôle et les effets que de telles actions ont pu avoir.

### **Assurance qualité – Évaluation des contrôles qualité**

Toute ISC doit se doter de procédures pour évaluer son système de contrôle qualité afin de :

- déterminer si les contrôles exigés sont bien en place ;
- déterminer si les contrôles existants sont correctement mis en œuvre ;
- confirmer la qualité des pratiques et des rapports de contrôle ; et
- identifier les moyens potentiels de consolider ou autrement améliorer les contrôles.

Les procédures d'évaluation des contrôles qualité doivent inclure l'examen à posteriori d'un échantillon de contrôles sélectionnés et des feuilles de travail y afférentes, examen confié à des personnes et/ou des groupes indépendants des contrôles à l'étude.

## **Gestion institutionnelle**

Afin de créer un environnement propice à un niveau cohérent de haute qualité et aux améliorations continues de l'efficacité, toute ISC doit accorder la plus grande importance aux éléments suivants :

- gestion des ressources humaines, en mettant l'accent sur :
  - le recrutement
  - la formation
  - le perfectionnement du personnel
  - les normes de déontologie
- la gestion des risques institutionnels ; et
- l'instauration de relations extérieures efficaces

## ANNEXE E – PILOTAGE, SUPERVISION ET RÉVISION

Cette annexe fournit des conseils, sur la base de l'expérience des ISC les plus avancées dans ce domaine, sur les facteurs stratégiques d'une bonne gestion du processus de contrôle : pilotage, supervision et révision. La première section s'attache à décrire les fonctions généralement entreprises dans une cour de contrôle décentralisée, dans laquelle la plupart des responsabilités d'encadrement sont conférées aux collèges ou aux chambres composant la cour.

La seconde section décrit la façon dont ces fonctions devraient être appliquées dans une ISC hiérarchisée, soit la plupart des ISC de type « bureau » et des cours de contrôle dirigées de manière centrale.

### **Pilotage, supervision et révision dans les Cours de contrôle décentralisées**

Dans les cours de contrôle décentralisées, qu'elles soient investies de fonctions juridiques ou non, les conditions relatives – et les composantes clés – au pilotage, à la surveillance et à la révision sont identiques à celles applicables dans un bureau de contrôle, comme s'attache à le décrire la section suivante. Cependant, on distingue quelques différences significatives dans les processus et les systèmes qualité mis en place, liées aux dispositions et à la structure institutionnelle, en ce compris :

- les membres jouissant d'un niveau élevé d'indépendance statutaire (juges ou statut équivalent) et de liberté opérationnelle dans l'exercice de leurs fonctions ;
- dans certains cas, peu de niveaux de pilotage et de supervision ;
- dans certains cas, l'intervention du Bureau du Procureur Général, qui est indépendant de la cour ;
- dans tous les cas, des dispositions de prise de décisions collégiales.

Dans ce contexte, tout processus de révision peut inclure les caractéristiques suivantes :

- le travail effectué par le personnel de contrôle est examiné par des membres « de l'encadrement supérieur » (ou des magistrats de niveau supérieur) à l'instar des structures hiérarchiques et/ou, alternativement, par des « pairs » (par exemple, des *contre-rapporteurs*), qui fournissent leurs propres points de vue ;
- dans certaines cours de contrôle, un Procureur Général ou ses avocats peut émettre une opinion indépendante à la lumière du travail effectué, notamment sur les sujets juridiques ;
- dans tous les cas, le travail de contrôle est examiné par au moins un collège, et les décisions sont prises collectivement.

En outre, s'agissant des décisions juridiques, la procédure contradictoire est sujette à des dispositions détaillées et obligatoires, y compris la possibilité de faire appel. Ces dispositions prévoient la pleine prise en compte des points de vue des entités contrôlées et contribuent ainsi à la qualité des contrôles.

### **Orientation, supervision et révision dans les ISC hiérarchiques**

Chaque fois que le travail est délégué à d'autres intervenants, le pilotage, la supervision et la révision doivent permettre de raisonnablement garantir que le travail est réalisé de manière compétente. Un processus formel d'examen de ce travail sera également nécessaire. La portée de ces procédures de contrôle qualité dépendra des compétences du personnel effectuant réellement les tâches.

**Pilotage :** Un pilotage approprié du personne auquel le travail est délégué implique de l'informer de ses responsabilités et des objectifs poursuivis par les procédures de contrôle qu'ils appliqueront. Il implique également de les aviser de la nature des activités de l'entité et des éventuels problèmes de contrôle ou de comptabilité susceptibles d'affecter la nature, le calendrier et la portée de ces procédures. Les moyens de

communiquer les instructions de contrôle, en sus des réunions d'information, des conférences et des communications orales informelles, englobent les manuels d'audit et les listes de contrôle ainsi que le programme d'un contrôle spécifique.

**Supervision :** La supervision est étroitement liée au pilotage et à la révision et peut mettre en œuvre des aspects de ces approches. Le personnel ayant des responsabilités de supervision remplit les fonctions suivantes pendant le contrôle :

- Contrôler le progrès du contrôle pour déterminer si :
  - les contrôleurs possèdent les compétences et les qualifications nécessaires pour effectuer les tâches qui leur sont attribuées ;
  - les contrôleurs comprennent les instructions du contrôle ; et
  - les travaux sont effectués conformément au programme de travail ;
- Identifier les questions significatives en termes de comptabilité et de contrôle soulevées lors du contrôle et régler ces questions en évaluant leur importance et en modifiant le programme de travail en conséquence ; et
- Résoudre tout écart de jugement entre le personnel et établir le niveau approprié de consultation.

**Révision :** Tout travail effectué par le personnel de contrôle doit être examiné par des cadres appropriés plus expérimentés pour déterminer si :

- le travail a été effectué conformément au programme de travail ;
- le travail effectué et les résultats obtenus ont été convenablement documentés ;
- tous les sujets significatifs du contrôle ont été résolus et sinon, s'ils ont été reflétés dans les conclusions du contrôle ;
- les objectifs des procédures de contrôle ont été atteints ; et
- les conclusions exprimées sont compatibles avec les résultats du travail effectué et appuient l'opinion du contrôle.

Il conviendra également de revoir sur une base appropriée :

- le programme de contrôle et le programme de travail ;
- les évaluations des risques inhérents et des risques de contrôle, y compris les résultats des vérifications de contrôle et des modifications consécutives, le cas échéant, apportées au programme de contrôle et autres programmes de travail ;
- la documentation obtenue à partir de procédures fondamentales et conclusions tirées ;
- les comptes eux-mêmes, toute proposition d'ajustement du contrôle et projet de rapport.

Il est également important, dans le cadre de ce qui précède, que les dossiers de travail du contrôle fournissent la preuve de la révision conduite.

## ANNEXE F - LISTES DE CONTRÔLE POUR ÉVALUER LA QUALITÉ

Les listes de contrôle suggérées dans la présente annexe ont pour vocation d'aider les réviseurs à concentrer leurs efforts sur les sujets à prendre en considération dans l'évaluation de l'adéquation des contrôles qualité d'une ISC.

### Planification des contrôles

L'adéquation de la planification d'un contrôle pourra éventuellement être examinée à la lumière des aspects suivants :

- Veiller à ce que la planification soit conforme aux politiques, normes, manuels, directives et autres pratiques de contrôle adoptées par l'ISC ;
- Obtenir des informations pertinentes eu égard aux lois et autres réglementations susceptibles d'affecter significativement les objectifs du contrôle ;
- Réalisation d'un contrôle préliminaire d'investigation (contrôle visant à mener une étude initiale des questions spécifiques pour faciliter la préparation du programme de travail) ;
- Détermination des objectifs et de la portée du contrôle ;
- Identification des sources (*p. ex.* médias, résultats de l'audit interne de l'entité contrôlée, inspection et autres instances de contrôle) comme contexte des contrôles ;
- Détermination de la liste des activités du contrôle ;
- Mise en lumière des problèmes spécifiques anticipés lors de la planification du contrôle ;
- Veiller à ce que les membres de l'équipe de contrôle comprennent clairement et pleinement le programme de travail du contrôle ;
- Suivi des questions soulevées lors de contrôles précédents de même nature ;
- Compréhension du financement, de la comptabilité et des autres fonctions pertinentes de l'organisation ;
- Identification des éléments stratégiques du système de contrôle interne de l'entité contrôlée ;
- Utilisation de procédures analytiques appropriées ;
- Identification et analyse des ratios et autres chiffres comparatifs pertinents ;
- Identification des tendances ou des écarts par rapport aux montants prévus ;
- Identification de la méthode d'échantillonnage et de la population de l'échantillonnage ;
- Choix des indicateurs de performance appropriés ;
- Estimation des risques inhérents et des risques de contrôle ;
- Établissement des critères et des seuils d'importance relative ;
- Détermination du degré de confiance décidé pour le contrôle ;
- Choix d'experts/consultants appropriés ;

- ❑ Préparation du budget et du programme du contrôle ;
- ❑ Estimation des ressources raisonnablement nécessaires pour entreprendre le contrôle ;
- ❑ Évaluation des exigences en termes de personnel et de l'équipe affectée au contrôle ;
- ❑ Investigation et résolution des questions soulevées lors de l'étape de révision ;
- ❑ Élaboration, approbation et révision du programme de travail du contrôle par les superviseurs, le cas échéant ;
- ❑ Autres procédures et pratiques utilisées pendant la phase de planification d'un contrôle ;
- ❑ Pratiques pour améliorer continuellement les procédures de contrôle qualité dans la phase de planification d'un contrôle.

### **Exécution du contrôle**

L'adéquation de l'exécution d'un contrôle pourra sans doute être examinée à la lumière des aspects suivants :

- ❑ Exécution du contrôle conforme aux politiques, normes, manuels, directives et autres pratiques de contrôle adoptées par l'ISC ;
- ❑ Compréhension exhaustive du contrôleur des techniques et des procédures, telles que l'inspection, l'observation, l'instruction et l'entretien, pour collecter les informations probantes ;
- ❑ Exécution de toutes les phases du contrôle selon les prévisions et les approbations ;
- ❑ Non mise en œuvre de tout aspect significatif du programme de travail dûment justifiée ;
- ❑ Approbation appropriée obtenue pour tout écart par rapport au contrôle approuvé ;
- ❑ Ressources en personnel utilisées pour le contrôle en grande partie conformes avec les ressources planifiées en termes de délais, de niveau de personnel et de dépenses engagées ;
- ❑ Justification disponible pour tout écart important par rapport aux ressources en personnel provisionnées ;
- ❑ Techniques et procédures de contrôle appropriées pour accomplir chaque objectif de contrôle et fournir des informations de contrôle probantes ;
- ❑ Techniques de contrôle assisté par ordinateur (CAATS) utilisées de manière appropriée ;
- ❑ Vérifications indiquées pour évaluer la fiabilité des contrôles internes ;
- ❑ Emploi de procédures analytiques appropriées, et fiabilité, indépendance et qualité des pièces justificatives applicables évaluées ;
- ❑ Méthodes d'échantillonnage appliquées conformément aux manuels et/ou autres méthodes statistiques appropriées de l'ISC ;
- ❑ Toutes les vérifications des transactions clairement liées aux objectifs, à la nature et la portée des activités du contrôle sont convenablement expliquées, et la conclusion générale qui en découle fournie ;
- ❑ Étapes et autres procédures de contrôle conçues pour obtenir des informations probantes suffisantes ;

- ❑ Enquête complète sur toutes les questions soulevées lors du contrôle ;
- ❑ Feuilles de travail adéquates et disponibles en ce qui concerne :
  - l'évaluation des systèmes de contrôle internes ;
  - le contrôle des procédures courantes ;
  - les vérifications des contrôles ;
  - la révision analytique ;
  - les procédures de validation ; et
  - le contrôle des applications informatisées ;
- ❑ Feuilles de travail avec double-renvoi convenable ;
- ❑ Listes de contrôle pour l'achèvement des activités de contrôles remplies, approuvées et dûment justifiées ;
- ❑ Travail des consultants et des autres experts correctement supervisé ;
- ❑ Autres procédures et pratiques utilisées pendant la phase d'exécution d'un contrôle ;
- ❑ Pratiques pour améliorer continuellement les procédures pendant la phase d'exécution du contrôle.

## Rapport de contrôle

Ceux qui examinent l'adéquation des rapports de contrôle voudront sans doute étudier les aspects suivants :

- ❑ Rédaction du rapport conforme aux politiques, normes, manuels, directives et autres pratiques de contrôle adoptées par l'ISC ;
- ❑ Forme et contenu des rapports conformes aux procédures établies (par exemple titre, signature et date, objectifs et portée, destinataire, base juridique et respect des délais) ;
- ❑ Terminologie employée dans le rapport facilement compréhensible par les personnes à qui le rapport est présenté et termes techniques entièrement expliqués ;
- ❑ Toutes les constatations de contrôle évaluées en termes d'importance relative, d'erreurs et autres irrégularités ;
- ❑ Toutes les erreurs, insuffisances et sujets peu communs correctement identifiés, documentés et résolus de manière satisfaisante ou portés à la connaissance d'un responsable supérieur de l'ISC, le cas échéant ;
- ❑ Rapport de contrôle final couvrant tous les domaines ciblés par le contrôle ou explications données pour les omissions ;
- ❑ Observations et conclusions du rapport appuyées et bien documentées pour garantir l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des feuilles de route ;
- ❑ Toutes les évaluations et les conclusions solidement motivées et appuyées par des informations probantes, appropriées et raisonnables ;
- ❑ Seules les constatations suffisamment justifiées figurent dans le principal rapport de contrôle ;
- ❑ Rapport remis dans les délais, complet, exécuté par un personnel convenablement qualifié, dûment documenté et incorporant convenablement l'opinion de contrôle ;
- ❑ Lettres soulignant les faiblesses/lettres de demandes/lettres de la direction soumises à l'entité contrôlée en temps voulu ;
- ❑ Réception des réponses applicables et diligentes aux rapports de l'ISC et autres correspondances assurées ;
- ❑ Réponses soigneusement étudiées ;
- ❑ Toutes les observations qui ont été contestées par l'entité contrôlée ont été dûment évaluées ;
- ❑ Les commentaires de l'entité contrôlée particulièrement constructifs ont été insérés dans le rapport de contrôle ;
- ❑ Les événements particulièrement significatifs ayant eu lieu après achèvement du contrôle ont été pris en considération dans le rapport final ;
- ❑ Toutes les fraudes ou autres irrégularités significatives sont communiquées aux autorités compétentes ;
- ❑ Dossiers de contrôle permanents mis à jour pour tenir compte des résultats du contrôle ;
- ❑ Éléments importants nécessitant un suivi ultérieur de la part de l'ISC dûment identifiés, consignés et pris en considération ;



- Autres procédures et pratiques utilisées pendant la phase de rapport du contrôle ;
- Pratiques pour améliorer continuellement les procédures de préparation des rapports de contrôle.

### **Auto-évaluation et obtention du point de vue des entités contrôlées**

Ceux qui jugent utile de procéder à une « auto-évaluation » ou de solliciter le point de vue des entités contrôlées sur le travail d'une ISC voudront sans doute prendre en considération certaines des pistes suggérées ci-après :

#### ***Valeur ajoutée***

- L'objet du contrôle était-il trop vaste, trop restreint ou juste ?
- Quel aperçu des services le contrôle a-t-il fourni ?
- Quels changements ont été réalisés ou renforcés par le contrôle ?

#### ***Approche et méthodes***

- Considérez-vous que l'examen a mis en œuvre des techniques appropriées pour
  - obtenir des données ?
  - analyser les données ?
- L'entité contrôlée s'est-elle vue offrir l'opportunité de commenter :
  - les objectifs du contrôle ?
  - la méthodologie proposée ?
  - la désignation des consultants ?
- En cas de réponses négatives, il convient d'en rechercher la cause.

#### ***Relations de travail***

- Dans quelle mesure le personnel de contrôle s'est-il montré courtois et professionnel dans ses relations avec l'entité contrôlée et son personnel ?
- L'entité contrôlée a-t-elle :
  - été tenue informée des progrès ?
  - été autorisée à faire part de ses commentaires à mesure des résultats du contrôle ?
- En cas de réponses négatives, il convient d'en rechercher la cause.

#### ***Contribuer à améliorer le gouvernement***

- Dans quelle mesure ce rapport a-t-il positivement contribué aux aspects suivant du gouvernement ?
  - promotion d'une bonne gouvernance
  - meilleure gestion financière
  - soutien à l'innovation

- prévisions
  - citoyenneté
  - soutien à une prise de risque mesurée
  - modernisation de la fonction publique
  - politique du résultat
  - meilleur usage des technologies de l'information
- En cas de réponses négatives, il convient d'en rechercher la cause.

***Rapport juste et objectif***

- Les projets de rapport ont-ils présenté les faits :
- avec exactitude ?
  - équitablement ?
- Le point de vue des autres parties a-t-il été :
- incorporé ?
  - dûment pris en considération ?
- La couverture médiatique était-elle convenable et juste ?

***Généralités***

- Comment noteriez-vous la qualité globale du ou des rapports de contrôle ?
- Dans quelle mesure le rapport s'est révélé efficace pour améliorer les faiblesses ? Ou pour économiser de l'argent ?

## ANNEXE G - QUESTIONS INHÉRENTES AUX RÉVISIONS À POSTÉRIORI

### Opportunités et risques des « révisions indépendantes »

#### *Opportunités*

Une révision indépendante, notamment lorsqu'elle provient de l'extérieur de l'ISC, permet de :

- déterminer si le processus de contrôle fonctionne correctement et de manière efficace et s'il est propice à la formulation de nouvelles idées ;
- faciliter l'application rapide des leçons apprises ;
- fournir des faits probants attestant de la nécessité d'améliorer les procédés de contrôle ;
- encourager les améliorations continues au sein de l'ISC ;
- identifier les bonnes pratiques pouvant être partagées entre collègues.

#### *Risques*

En revanche, une révision indépendante peut comporter les dangers suivants :

- réviseurs exclusivement axés sur les faiblesses au risque de démotiver le personnel de contrôle ;
- gaspillage de temps et détournement de l'attention sur les autres tâches urgentes ;
- manque d'objectivité, dans le cas de révisions internes, pouvant entraîner une certaine réticence à critiquer des confrères.

### **Critères que peuvent examiner les réviseurs à posteriori dans les contrôles de régularité**

Les réviseurs peuvent examiner les questions suivantes afin de déterminer si :

- le contrôle a été correctement planifié et les risques identifiés et dûment pris en considération ;
- l'opinion formulée dans le rapport de contrôle est suffisamment motivée par le travail effectué ;
- les conclusions sont correctement expliquées et motivées par les feuilles de travail du contrôle ;
- les opinions du contrôle sont pleinement justifiées et documentées dans les feuilles de travail ;
- les états financiers sont présentés conformément aux réglementations gouvernementales applicables en matière de comptabilité et d'autres domaines ;
- les feuilles de travail sont conformes aux politiques et aux procédures de l'ISC.

## **Points que peuvent examiner les réviseurs à posteriori dans un contrôle de performance**

Les réviseurs peuvent examiner des questions telles que :

- les sujets traités par le contrôle et sa portée ;
- la méthodologie retenue ;
- les conclusions et les recommandations ;
- le contexte administratif et l'encadrement ;
- la structure, la présentation et le format ;
- les graphiques et les statistiques.

## **Conditions requises de la part des réviseurs à posteriori**

Tout réviseur à posteriori doit :

- être qualifié et expérimenté ;
- être indépendant du contrôle étudié (à l'exception de la révision d'équipe) ;
- avoir le pouvoir de sélectionner les contrôles à réviser ;
- exercer un jugement professionnel éclairé ;
- examiner les rapports de contrôle, les feuilles de route et les documents de travail et s'entretenir avec le personnel impliqué dans les contrôles ;
- connaître les systèmes de contrôle qualité en place ;
- préparer des rapports écrits dans les délais impartis afin de communiquer les résultats de son contrôle externe ainsi que les recommandations qui en découlent. Ces rapports doivent être constructifs et équilibrés et tenir compte des difficultés et des contraintes auxquelles est confrontée l'unité dans la conduite du contrôle.