



EUROPEAN
ORGANIZATION
OF REGIONAL
AUDIT INSTITUTIONS

QUALITÉ DE L'AUDIT

Promouvoir et améliorer la qualité du travail des
institutions régionales de contrôle

**Synthèse des résultats
du
séminaire d'Eurorai sur la qualité
Vilnius, octobre 2012**

Sommaire

Quelques renseignements sur Eurorai.....	3
Membres	3
Préambule.....	6
1. Introduction.....	7
2. Synthèse	8
3. Recommandations	9
4. Pourquoi la qualité est-elle importante ?	10
5. Cadre qualitatif	13
6. Direction et qualité.....	17
7. Culture et comportements	19
8. Méthodes et procédures de contrôle	21
9. Ressources humaines et qualité	21
10. Suivi et évaluation de la qualité	21
Annexe A Suggestion de mesures d'amélioration des performances	23

Quelques renseignements sur Eurorai

Eurorai, l'Organisation européenne des institutions régionales de contrôle externe des finances publiques, est un projet de coopération entre les organismes de contrôle des comptes des collectivités régionales et locales en Europe visant à promouvoir les échanges d'expériences et permettant d'avancer dans le domaine commun du contrôle des finances du secteur public régional et local, garantie d'une meilleure utilisation des deniers publics.

Les objectifs d'Eurorai sont les suivants :

1. Encourager et promouvoir la coopération entre les organismes de contrôle dans les divers secteurs où ils exercent leurs activités.
2. Favoriser les échanges de connaissances et d'expériences dans le domaine du contrôle des finances publiques.
3. Informer ses membres de la législation, de l'organisation et du fonctionnement des organismes de contrôle du secteur public.
4. Promouvoir des études relatives au contrôle des finances publiques.
5. Encourager l'organisation de programmes d'échanges et de cours de perfectionnement pour les employés des institutions membres d'Eurorai.
6. Clarifier la terminologie utilisée dans chaque pays, et permettre ainsi le rapprochement des méthodes de contrôle.

Membres

En octobre 2012, les institutions membres d'Eurorai sont les suivantes :

Rechnungshof Baden-Württemberg (Allemagne)
Landesrechnungshof Brandenburg (Allemagne)
Hessischer Rechnungshof (Allemagne)
Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern (Allemagne)
Rechnungshof Rheinland-Pfalz (Allemagne)
Sächsischer Rechnungshof (Allemagne)
Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (Allemagne)
Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (Allemagne)
Thüringer Rechnungshof (Allemagne)
Kärntner Landesrechnungshof (Autriche)
Niederösterreichischer Landesrechnungshof (Autriche)
Oberösterreichischer Landesrechnungshof (Autriche)
Salzburger Landesrechnungshof (Autriche)
Steiermärkischer Landesrechnungshof (Autriche)
Tiroler Landesrechnungshof (Autriche)
Audit Office of the Republic of Cyprus * (Chypre)
Cámara de Cuentas de Andalucía (Espagne)
Cámara de Cuentas de Aragón (Espagne)
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (Espagne)
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears (Espagne)
Audiencia de Cuentas de Canarias (Espagne)
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (Espagne)
Consejo de Cuentas de Castilla-León (Espagne)
Sindicatura de Comptes de Catalunya (Espagne)
Consello de Contas de Galicia (Espagne)
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (Espagne)
Cámara de Comptos de Navarra – Nafarroako Kontuen Ganbara (Espagne)

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana (Espagne)
 Tribunal Vasco de Cuentas Públicas – Herri Kontuen Euskal Epaitegia (Espagne)
 Chambre régionale des comptes d'Alsace (France)
 Chambre régionale des comptes d'Aquitaine, Poitou-Charentes (France)
 Chambre régionale des comptes d'Auvergne, Rhône-Alpes (France)
 Chambre régionale des comptes de Basse-Normandie, Haute-Normandie (France)
 Chambre régionale des comptes de Bourgogne, Franche-Comté (France)
 Chambre régionale des comptes du Centre, Limousin (France)
 Chambre régionale des comptes de Champagne-Ardenne, Lorraine (France)
 Chambre régionale des comptes de Corse (France)
 Chambre régionale des comptes d'Île-de-France (France)
 Chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon (France)
 Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées (France)
 Chambre régionale des comptes du Nord-Pas-de-Calais, Picardie (France)
 Chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur (France)
 State Audit Office of Hungary – Major Directorate in charge of local government audit * (Hongrie)
 Local Government Audit Service – Department of the Environment (Irlande)
 Office of the Auditor General of Kosovo (Protectorat des Nations unies)
 Rekenkamer Amsterdam (Pays-Bas)
 Rekenkamer Rotterdam (Pays-Bas)
 National Council of Regional Chambers of Audit (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Bydgoszcz * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Katowice * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Szczecin * (Pologne)
 Regional Chamber of Audit in Wrocław * (Pologne)
 Tribunal de Contas – Secção Regional dos Açores * (Portugal)
 Tribunal de Contas – Secção Regional da Madeira * (Portugal)
 Audit Commission of England (Royaume-Uni) – jusqu'au 31 octobre 2012
 Audit Scotland (Royaume-Uni)
 Wales Audit Office (Royaume-Uni)
 Chamber of Control and Accounts of Chelyabinsk Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of the Republic of Kabardino-Balkaria (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Komi Republic (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Leningrad Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Moscow (Russie)
 Accounts Chamber of Orenburg Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Rostov Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Saint Petersburg (Russie)
 Accounts Chamber of Samara Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Stavropol Region (Russie)
 Accounts Chamber of the Republic of Tatarstan (Russie)
 Accounts Chamber of Tuymen Region * (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Tver Region (Russie)
 Accounts Chamber of Vladimir Region (Russie)
 Chamber of Control and Accounts of Volgograd Region (Russie)
 Court of Audit of Slovenia – local government audit section * (Slovénie)
 Cour des comptes de la République et Canton de Genève (Suisse)
 Inspection des finances du canton de Genève (Suisse)
 Inspection des finances du canton du Valais (Suisse)
 Cour des comptes du canton de Vaud (Suisse)
 Finanzkontrolle des Kantons Zürich (Suisse)
 Accounts Chamber of the Supreme Rada of the Autonomous Republic of Crimea (Ukraine)
 Tribunal de Contas do Estado do Paraná * (Brésil)
 Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina * (Brésil)

* membres associés

Un statut d'observateur a été octroyé aux institutions et associations suivantes :

Ассоциация контрольно-счетных органов Российской Федерации (АКСОР)
(Association des chambres de contrôle et des comptes de la Fédération de Russie)
Lietuvos Respublikos Savivaldybių kontrolierių asociacija (Association des Auditeurs Municipaux en Lituanie)
Združenie hlavných kontrolórov miest a obcí slovenskej republiky (Association des Auditeurs Municipaux en Slovaquie)
Le Vérificateur général du Québec (Canada)
Conseil canadien des vérificateurs législatifs (Canada)

Préambule

Dans le cadre des objectifs fixés par Eurorai en matière de coopération et d'échange de connaissances, le présent document expose les bonnes pratiques et les recommandations de Eurorai visant à améliorer la qualité des missions et des organismes de contrôle.

Ce document repose sur les informations présentées au séminaire d'Eurorai organisé à Vilnius (Lituanie) en octobre 2012 et sur les données collectées via un questionnaire soumis aux participants avant le séminaire.

Des représentants des organismes suivants sont intervenus lors du séminaire.

Intervenants au séminaire d'Eurorai de Vilnius, Lituanie (octobre 2012)

Institutions régionales de contrôle	Pays
Commission d'audit	Angleterre
Chambre régionale des comptes d'Île-de-France	France
Cour des comptes de Haute-Autriche	Autriche
Audit Écosse	Écosse
Chambre des comptes de Galice	Espagne
Chambre de contrôle et des comptes de la région de Stavropol	Russie
Cour des comptes de Brandebourg	Allemagne
Contrôle des finances du Pays de Galles	Pays de Galles
Inspection cantonale des finances de Genève	Suisse

Le présent document comprend des exemples tirés des interventions et de l'enquête.

1. Introduction

Le présent document, rédigé à l'issue du séminaire organisé à Vilnius en octobre 2012, vise à identifier et à partager les bonnes pratiques permettant de promouvoir la qualité au sein des institutions membres. Les informations présentées lors du séminaire et les données collectées via le questionnaire ont été réunies pour permettre l'identification et l'approbation commune de recommandations destinées à renforcer les dispositifs relatifs à la qualité et à favoriser la cohérence entre les membres d'Eurorai.

En matière de qualité, une approche unique et homogène ne peut être envisagée du fait des multiples contextes légaux et opérationnels dans lesquels les auditeurs des régions membres d'Eurorai exercent leur mission. Cette diversité des approches nous a toutefois permis de répertorier un grand nombre de méthodes et de bonnes pratiques en matière de promotion de la qualité dans les institutions régionales de contrôle, une démarche particulièrement utile pour les membres d'Eurorai.

Une enquête a été menée auprès de tous les membres d'Eurorai afin d'obtenir des informations sur les procédures d'audit et la qualité. L'analyse présentée dans ce rapport se base sur 30 questionnaires complétés provenant de 9 pays différents, dont une réponse commune de l'ensemble des organismes français.

Synthèse 1 – Réponses à l'enquête sur la qualité

Pays	Réponses
Allemagne	1
Autriche	2
Espagne	3
France	13*
Hongrie	1
Pologne	1
Royaume-Uni	2
Russie	6
Suisse	1
Total	30

*Les chambres régionales des comptes françaises ont formulé une réponse commune.

2. Synthèse

La qualité est au cœur des préoccupations de tous les organismes de contrôle et de toutes les missions de contrôle. Elle permet à l'organisation de promouvoir l'amélioration continue de toutes ses activités et contribue à fournir une assurance de qualité aux entités contrôlées – un facteur particulièrement important dans le secteur public dans la mesure où les fonds contrôlés sont publics. D'autres parties prenantes, citoyens inclus, ont donc également intérêt à ce que le travail et l'assurance fournie soient de qualité.

La qualité des audits contribue à :

- améliorer la qualité des rapports financiers des entités publiques (là où ceci constitue une partie fondamentale du rôle de l'auditeur),
- renforcer la confiance des citoyens et d'autres parties prenantes,
- garantir que l'institution régionale de contrôle (IRC) et son personnel satisfont aux exigences légales et aux normes professionnelles applicables,
- assurer la cohérence des jugements et des conclusions,
- démontrer aux utilisateurs que les IRC et leurs personnels disposent des connaissances et compétences requises.

Il apparaît que la grande majorité des organismes membres d'Eurorai dispose de processus de qualité à des degrés variés. On constate également une relative homogénéité des principes et des approches globales dans plusieurs organismes, notamment ceux de grande taille.

La qualité doit être considérée au sens large. Par conséquent, les IRC doivent veiller à ce que les dispositifs liés à la qualité couvrent tous les aspects influant sur les résultats de l'organisation, notamment :

- direction,
- culture et comportements,
- méthodes,
- ressources humaines,
- suivi et évaluation du travail.

Ce principe est admis par un certain nombre de membres d'Eurorai qui traitent ces questions de diverses manières. De nombreux organismes affichent des expériences révélatrices de bonnes pratiques, dont certaines ont fait l'objet d'une certification.

Dans plusieurs organisations, les réponses au questionnaire indiquent la présence de procédures variables et une marge de développement supplémentaire.

La présente synthèse expose d'une part les conclusions du séminaire de Vilnius et du questionnaire relatif à la qualité. D'autre part, elle formule à l'intention d'Eurorai et de ses institutions membres un certain nombre de recommandations visant à promouvoir la cohérence et le partage des bonnes pratiques.

3. Recommandations

Ce chapitre présente une série de recommandations destinées à Eurorai et/ou à ses membres.

i) Recommandations destinées aux membres

N°	Recommandation
Normes de contrôle qualité	
1	Envisager l'adoption officielle des principes exposés dans les normes ISQC 1 ou ISSAI 40 (très similaires) et concevoir des systèmes et procédures internes fonctionnels permettant d'atteindre les objectifs de qualité.
Direction et qualité	
2	Examiner les responsabilités actuelles en matière de direction de qualité afin de veiller à ce que celles-ci soient attribuées au plus haut niveau possible.
3	Améliorer l'assurance fournie en remettant un bref rapport annuel aux parlements régionaux présentant les dispositifs de contrôle qualité et les résultats des activités de surveillance.
Culture et comportements	
4	Inscrire la qualité à l'ordre du jour de toute réunion d'équipe au sein de l'organisme de contrôle.
Méthodes et procédures	
5	Étudier le potentiel d'une évaluation externe des méthodes et approches en vigueur (envisager une collaboration parmi les membres d'Eurorai, au sein d'un même pays ou entre pays partageant la même langue au sein de l'Association).
6	Inclure les règles déontologiques dans les manuels d'audit et veiller à ce que les auditeurs soient sensibilisés et formés en conséquence.
7	Mettre en place une procédure officielle de consultation s'il n'en existe pas (la consultation dans une autre région du même pays pourrait contribuer au développement des IRC et encourager le partage des bonnes pratiques).
Ressources humaines	
8	Contrôler l'offre de formation professionnelle afin de garantir que 40 à 50 heures sont prévues par an et par personne.
9	Vérifier l'existence et la fonctionnalité des procédures de définition des objectifs et de gestion des performances.
Surveillance et évaluation de la qualité	
10	Mettre au point de nouvelles procédures de surveillance de la qualité ou évaluer les dispositifs existants en veillant à leur fonctionnalité et à leur capacité à identifier les risques au sein de l'institution. Les procédures doivent inclure une check-list couvrant les normes et l'approche utilisées.
11	Étudier les avantages d'une évaluation externe de la qualité par une région partenaire du même pays.

ii) Recommandations destinées à Eurorai

N°	Recommandation
Collaboration	
12	Rechercher le moyen de faciliter la collaboration entre les membres dans le domaine des méthodes de contrôle, de la consultation en cas de problèmes complexes et des évaluations externes.

4. Pourquoi la qualité est-elle importante ?

La qualité au sein des IRC est importante pour diverses raisons. Si, idéalement, les organisations de tous les secteurs d'activité doivent s'efforcer de « faire de leur mieux » dans tout ce qu'elles entreprennent, le contexte des affaires influence sur leurs actions. Dans le cadre du contrôle des finances publiques, la qualité est importante dans la mesure où elle contribue à :

- améliorer la qualité des rapports financiers des entités publiques (là où ceci constitue une partie fondamentale du rôle de l'auditeur),
- renforcer la confiance des citoyens et d'autres parties prenantes,
- garantir que l'institution régionale de contrôle (IRC) et son personnel satisfont aux exigences légales et aux normes professionnelles applicables,
- assurer la cohérence des jugements et des conclusions,
- démontrer aux utilisateurs que les IRC et leurs personnels disposent des connaissances et compétences requises.

Lors de l'examen des facteurs cités ci-dessus, il est crucial que les IRC considèrent la qualité dans son sens le plus large. La qualité ne se résume pas à un facteur de la mission de contrôle, mais constitue un aspect organisationnel plus vaste qui doit se répercuter sur des éléments clés :

- direction de l'organisation,
- culture et comportements,
- méthodes et procédures de contrôle,
- ressources humaines et recrutement du personnel de contrôle,
- fonctions de surveillance et d'évaluation.

La synthèse ci-dessous illustre l'importance intrinsèque de chacun de ces éléments pour l'environnement qualitatif. Afin de développer la meilleure approche globale, les IRC doivent par conséquent veiller à traiter chaque aspect comme l'élément d'un modèle organisationnel intégré.

Synthèse 2 – Environnement qualitatif général



Normes de contrôle qualité

La principale norme de contrôle qualité mondialement utilisée est la norme internationale de contrôle qualité 1 (ISQC 1 – International Standard on Quality Control 1) émise par le Conseil des normes internationales d’audit et d’assurance (IAASB). Cette norme, applicable à toutes les sociétés d’audit, poursuit l’objectif suivant :

ISQC1 – objectif

L’objectif de l’organisation est de mettre en place un système de contrôle qualité afin d’obtenir l’assurance raisonnable que le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences de textes légaux et réglementaires applicables, et que les rapports délivrés par l’organisation ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Afin d’atteindre cet objectif, la norme contraint chaque organisation à mettre en place et à maintenir des systèmes et procédures couvrant les éléments suivants :

- a) fonctions de direction,
- b) règles de déontologie,
- c) acceptation et poursuite de procédures en relation avec l’indépendance,
- d) ressources humaines,
- e) réalisation des missions,
- f) suivi.

Parallèlement, la Norme internationale d’audit 220 définit une marche à suivre pour l’audit d’informations financières historiques reposant sur une structure similaire à celle de l’ISQC 1.

Les résultats du questionnaire soumis aux membres d’Eurorai indiquent que seules les organisations britanniques d’Angleterre, du Pays de Galles et d’Écosse ont officiellement adopté les normes ISQC 1 et ISA 220. L’INTOSAI a émis sa propre norme (ISSAI 40) reprenant les principes de l’ISQC 1, adoptée par certains membres d’Eurorai, dont la Cour des comptes de Hongrie et la Cour des comptes de Haute-Autriche. La norme d’audit de la Chambre fiduciaire suisse se réfère à l’ISA 220 et d’autres IRC comme la Chambre des comptes de la région d’Orenbourg (Russie) possèdent leurs propres normes reposant sur les principes clés de l’ISQC 1.

Plusieurs autres IRC utilisent des normes nationales ou régionales. Dans les pays où le modèle de contrôle s’inscrit dans un schéma davantage légal que financier, comme en France, l’adoption des principes de l’ISQC 1 n’a jusqu’à présent pas été envisagée – la situation évolue toutefois avec l’adoption officielle de la norme de l’INTOSAI, qui permettra d’harmoniser les procédures des chambres régionales des comptes françaises. Dans d’autres pays et régions, par exemple dans les communautés autonomes d’Espagne, les réponses au questionnaire suggèrent qu’aucune norme n’est officiellement appliquée, bien que certaines reconnaissent la nécessité d’évoluer. Le changement est recommandé dans ce domaine – le potentiel de collaboration entre les IRC espagnoles sur ce point doit être étudié dans le respect de leur statut autonome.

Les chambres régionales des comptes françaises appliquent un modèle qualitatif couvrant les points suivants :

- déontologie,
- planification de l’audit,
- outils et ressources,
- jurisprudence des IRC,
- évaluation de la performance.

Indépendamment du modèle d'audit régional, il est préconisé d'appliquer de manière systématique et uniforme les principes qualitatifs dans les organisations de contrôle membres d'Eurorai et lors de leurs missions.

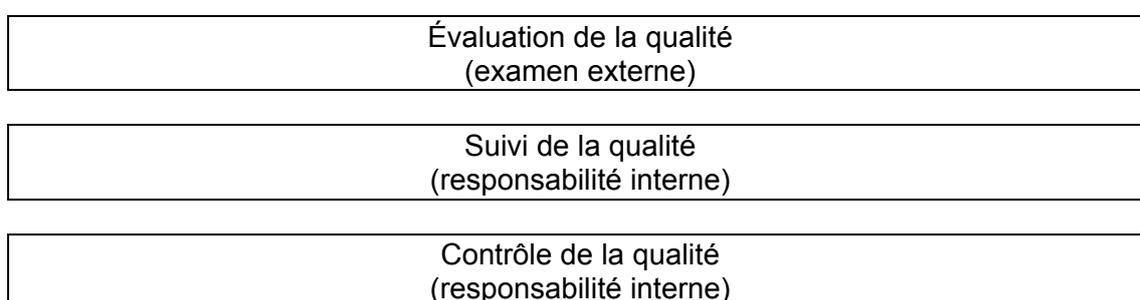
Il est par conséquent **recommandé** à toutes les IRC d'envisager l'adoption officielle des principes exposés dans les normes ISQC 1 ou ISSAI 40 (très similaires) et de concevoir des systèmes et procédures adaptés à l'organisation et permettant de réaliser l'objectif décrit plus haut.

5. Cadre qualitatif

L'adoption de l'ISQC 1 ou d'une norme similaire favorise le développement d'un cadre qualitatif au sein de l'IRC. Cela permet de mieux appréhender l'environnement qualitatif et la manière dont il impacte tous les aspects du travail d'audit, et de définir clairement les responsabilités de l'auditeur. Dans les institutions de contrôle britanniques, le cadre qualitatif comprend trois éléments inspirés du modèle couramment utilisé dans le secteur privé.

Comme précisé plus haut, le cadre qualitatif doit résulter d'un environnement qualitatif global incluant tous les éléments internes à l'IRC qui participent au résultat du contrôle.

Synthèse 3 – Exemple de cadre qualitatif



Le schéma ci-dessus confirme le principe selon lequel le cadre qualitatif de toute organisation doit reposer sur le **contrôle qualité**. Ce dernier consiste à inscrire les contrôles dans des systèmes et procédures de manière à garantir l'efficacité immédiate des organismes de contrôle.

Principaux éléments possibles du contrôle de la qualité :

- auditeurs et équipes d'audit qualifiés,
- programmes de formation,
- systèmes de gestion des performances et d'évaluation,
- approches et méthodes d'audit conformes aux normes,
- règles déontologiques,
- modèles de documents de travail,
- formulaires de rapport standard,
- structures d'assistance technique,
- information aux auditeurs.

Afin de garantir l'efficacité des systèmes et des procédures de contrôle de la qualité, il est recommandé de mettre en place un programme de **suivi de la qualité**, ce qui est le cas dans plusieurs organisations membres d'Eurorai. Les contrôles réalisés

dans le cadre du suivi de la qualité consistent en des examens internes de missions et procédures achevées pouvant être effectuées avant ou après l'audit.

Le dernier niveau du cadre correspond à **l'évaluation de la qualité**. Il s'agit d'une procédure courante au Royaume-Uni et dans le secteur privé, mais moins répandue dans d'autres régions européennes. L'évaluation de la qualité est réalisée par une organisation externe. En Angleterre par exemple, l'ancienne Commission d'audit avait fait appel à l'Unité d'audit et d'inspection du Conseil de l'information financière (Audit and Inspection Unit of the Financial Reporting Council). Par ailleurs, plusieurs rapports d'audit du Contrôle des finances du Pays de Galles ont été évalués par des organismes externes indépendants tels que l'Audit Écosse et le National Audit Office (institution supérieure de contrôle des finances publiques au Royaume-Uni).

6. Direction et qualité

La promotion et le développement d'un environnement axé sur la qualité requièrent de la part des instances dirigeantes un certain leadership et un discours adéquat. La responsabilité opérationnelle de la qualité doit être attribuée au plus haut niveau hiérarchique possédant l'expérience, la capacité et l'autorité suffisantes pour mettre en œuvre un système de contrôle et de suivi de la qualité.

La plupart des réponses au questionnaire d'Eurorai indiquent clairement que cette condition est remplie, la direction de l'IRC assumant explicitement la responsabilité de la qualité. Dans d'autres cas, cette compétence revient à un suppléant désigné ou à un directeur senior.

Il est **recommandé** à toutes les IRC d'examiner les responsabilités actuelles en matière de direction de qualité afin de veiller à ce que celles-ci soient attribuées au plus haut niveau possible.

La Cour des comptes de Haute-Autriche axe son travail d'audit sur l'efficacité, la fonctionnalité et l'efficacité ainsi que sur la conformité aux normes. La direction de l'organisation met l'accent sur l'amélioration continue à l'avenir et sollicite des retours de ses clients.

L'organisation a reçu la certification ISO ainsi que le label NPO pour un management d'excellence, qui reflètent l'attention que porte la Cour des comptes aux procédures de gestion, aux systèmes, au marketing, à la gestion des ressources et au contrôle.

Les auditeurs des sociétés cotées en bourse sont tenus de produire un rapport annuel sur la transparence qui permet à la direction de l'organisation de faire preuve de responsabilité en expliquant comment est assurée la qualité de l'audit. Dans la mesure où en Europe, les autorités régionales et locales dépensent des sommes d'argent public considérables, il est soutenu que les institutions de contrôle des finances publiques devraient expliquer en détail comment elles assurent la qualité des audits.

D'après les informations actuelles, l'établissement de rapports sur les dispositifs liés à la qualité est variable, certaines organisations produisant des rapports annuels exhaustifs, d'autres ne fournissant aucun document de cette sorte.

Dans le cadre de son rapport annuel au parlement, la Cour des comptes de Hongrie présente les résultats obtenus en matière de qualité de son travail d'audit.

L'Auditeur Général du Pays de Galles a décidé de publier, à compter de 2013, un rapport distinct sur la transparence, largement inspiré de ceux du secteur privé. Ce rapport sera publié en ligne à l'adresse www.wao.gov.uk.

Il est **recommandé** à toutes les IRC d'améliorer l'assurance fournie en remettant un bref rapport annuel aux parlements régionaux présentant les dispositifs de contrôle qualité et les résultats des activités de suivi.

7. Culture et comportements

Le cadre qualitatif doit permettre aux IRC de faire preuve d'une culture et de comportements appropriés garantissant un environnement dans lequel la qualité est valorisée, favorisée et récompensée.

À l'évidence, la mise en place de cet environnement commence par une direction telle que nous l'avons décrite plus haut, qui reflète et met l'accent sur l'importance de la qualité. Par ailleurs, l'organisation doit disposer d'une infrastructure soutenant la recherche de la qualité et d'une culture dans laquelle le respect des normes et des délais est systématique. Les mécanismes de récompense doivent mettre en évidence les performances qualitatives et, inversement, des mesures appropriées doivent être prises par l'organisation en cas de non-respect des normes adoptées. Lorsque la direction s'engage en faveur de la qualité, cet engagement doit se répercuter sur l'ensemble de l'organisation, en instaurant un système de gestion des performances et en définissant des objectifs personnels (décrits plus loin dans ce document), pour garantir une efficacité maximale.

Le Président de la Chambre de contrôle et des comptes de la région de Stavropol (Russie) propose de récompenser les performances qualitatives des inspecteurs par le biais de primes, de remerciements officiels, d'un certificat d'honneur ou d'un cadeau de valeur.

Afin de mettre en exergue l'engagement et la culture de l'organisation, la qualité de l'audit doit être discutée à chaque réunion de l'équipe d'audit. Le sujet peut également être associé à l'évaluation et au suivi des progrès en tant qu'élément d'un système de gestion des performances intégré.

Il est **recommandé** d'inscrire la qualité à l'ordre du jour de toute réunion d'équipe au sein de l'organisation de contrôle.

8. Méthodes et procédures de contrôle

Normes professionnelles

Comme indiqué plus haut, il est recommandé aux IRC d'adopter officiellement une norme adéquate telle que l'ISQC 1 ou l'ISSAI 40 et de former le personnel afin de garantir une compréhension univoque. Parallèlement, l'IRC doit mettre en place ses propres méthodes et pratiques basées sur la norme.

Méthodes d'audit

La plupart des membres ayant répondu au questionnaire d'Eurorai ont indiqué qu'ils révisaient régulièrement leurs méthodes de contrôle. Cette procédure garantit la prise en compte des enseignements tirés et l'amélioration continue de l'approche choisie afin que celle-ci reste efficace. Plusieurs réponses de chambres des comptes espagnoles indiquent l'absence de ce type d'évaluation : une situation dont l'examen est recommandé.

En Angleterre, l'ancienne Commission d'audit avait commandé à KPMG une évaluation poussée de sa méthode d'audit, laquelle s'est traduite par un grand nombre d'améliorations et par un gain d'efficacité.

Il est **recommandé** aux IRC d'étudier le potentiel d'un examen externe des méthodes et approches courantes (envisager une collaboration parmi les membres d'Eurorai, soit au sein d'un même pays, soit entre pays partageant la même langue au sein de l'Association).

Normes déontologiques

Outre les normes de contrôle qualité et d'audit, les normes déontologiques doivent être bien comprises par les auditeurs. Les normes déontologiques destinées aux auditeurs et élaborées par des organismes comme le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA) comprennent les éléments suivants :

- intégrité, objectivité et indépendance,
- relations personnelles et commerciales,
- relations de longue date avec un client d'audit,
- honoraires, cadeaux et hospitalité,
- services autres que l'audit fourni par l'auditeur.

Il est **recommandé** à toutes les IRC de faire référence aux règles déontologiques dans les manuels d'audit et de veiller à ce que les auditeurs soient sensibilisés et formés en conséquence.

Consultation en cas de questions complexes

L'activité d'audit repose sur le jugement de l'auditeur. Or, il arrive que celui-ci se trouve confronté à des situations complexes. Dans de telles circonstances, les

normes internationales préconisent de consulter un second auditeur afin d'obtenir un deuxième avis.

Dans les institutions de contrôle britanniques appliquant les normes ISQC 1 et ISA 220, cette procédure inclut, le cas échéant, la nomination officielle d'un pair au titre d'auditeur évaluateur. Selon les circonstances, celui-ci peut se voir confier l'examen d'une question spécifique ou de l'ensemble de l'audit annuel. La décision d'une évaluation par un pair est prise indépendamment de l'auditeur dans le cadre des procédures générales mises en place par les dirigeants responsables de la qualité.

D'après les résultats du questionnaire soumis aux membres d'Eurorai, les procédures de consultation sont variées dans les autres pays. Plusieurs institutions de contrôle espagnoles et russes, par exemple, transmettent les questions complexes à une chambre ou à un comité technique, mais ce n'est pas le cas dans toutes les régions. En France, l'examen est réalisé à un niveau élevé, dans la mesure où tous les rapports sont passés en revue par le Ministère public.

En Espagne, la Chambre des comptes de Catalogne a récemment créé un cabinet technique (Gabinet Tecnic) faisant office d'organe de consultation autonome. La Chambre des comptes de la Communauté valencienne dispose d'un dispositif similaire. Lorsque des questions d'intérêt général sont identifiées, un groupe de travail est mis en place afin de garantir l'intégration de nouvelles normes techniques dans le manuel d'audit.

En Allemagne, la Cour des comptes du Schleswig-Holstein dispose, par exemple, d'une chambre chargée d'examiner les questions complexes et de prendre une décision avant la communication publique des résultats.

En revanche, le questionnaire a également mis en évidence, dans certaines régions, le peu de consultations ou leur caractère officieux. Cela peut se traduire, en cas de jugement délicat, par l'exposition de l'auditeur. Dans certains cas, la taille réduite des IRC peut empêcher la création d'un organe technique distinct.

Il est **recommandé** aux IRC de mettre en place une procédure officielle de consultation s'il n'en existe pas (la consultation dans une autre région du même pays pourrait contribuer au développement des IRC et encourager le partage des bonnes pratiques).

9. Ressources humaines et qualité

Parallèlement aux aspects déjà abordés, la qualité de l'audit dépend largement des ressources humaines mobilisées pour le travail de contrôle. Les meilleurs résultats sont obtenus avec une équipe correctement recrutée, formée, développée, gérée et motivée.

Recrutement

Toutes les organisations régionales de contrôle ayant répondu au questionnaire utilisent des procédures sélectives conçues pour attirer les candidats les plus qualifiés vers un poste prestigieux au sein d'un organisme public. Le nombre de candidats pouvant être élevé, les tests d'aptitude portant sur les compétences d'audit sont courants pour les postes de directeur senior. Les chambres régionales des comptes françaises reçoivent de nombreuses candidatures, qu'elles étudient à l'aide d'examens sélectifs et de commissions de recrutement.

En Russie, la législation de la région de Vladimir définit des exigences communes applicables aux candidats aux postes d'auditeur : ceux-ci doivent posséder un diplôme d'études supérieures et une expérience professionnelle d'au moins cinq ans dans la gestion et le contrôle des affaires publiques, l'économie et la finance.

Formation

Après le recrutement, le personnel d'audit doit bénéficier d'une formation continue afin de rester informé sur les normes professionnelles et sur la méthode d'audit, et de tirer les enseignements des missions achevées. Cette exigence est reconnue par la majorité des IRC dans lesquelles la formation constitue un élément important du cycle annuel. La formation au sein de l'IRC permet aux auditeurs titulaires d'un diplôme d'expert-comptable de satisfaire aux exigences de développement professionnel continu des organisations comptables professionnelles.

Le questionnaire indique que la majorité des IRC accorde en moyenne entre 18 et 72 heures de formation par personne et par an. La plupart des collaborateurs suivent environ 40 à 50 heures de formation annuelle, ce qui correspond au niveau recommandé. En Russie, la Chambre des comptes de la région de Vladimir octroie un mois de formation par personne et par an, tandis que la Chambre des comptes de la région d'Orenbourg réserve à ses collaborateurs 2 heures par semaine au titre de « préparation professionnelle ».

Dans un contexte de pressions budgétaires et de réductions de coûts, les coupes dans les programmes de formation sont courantes. Eurorai recommande aux organisations membres de résister à cette tendance, dans la mesure du possible.

En Pologne, la Chambre régionale des comptes à Bydgoszcz alloue 50 heures de formation interne et 36 heures de formation externe par an pour chaque audit. En outre, ces derniers sont tenus, au titre de leur responsabilité professionnelle, de consacrer entre 10 % et 15 % de leur temps de travail annuel à leur développement personnel.

Il est **recommandé** aux IRC de contrôler l'offre de formation professionnelle de manière à ce que le niveau soit compris entre 40 et 50 heures par an et par personne.

Gestion des performances

La gestion des performances à l'aide d'objectifs est une bonne pratique suggérée aux IRC dans le cadre de l'orientation de leurs collaborateurs vers l'amélioration et le développement continus. Le questionnaire soumis aux membres d'Eurorai montre que plusieurs institutions disposent de procédures de gestion de la performance incluant

une évaluation annuelle ainsi que des mesures de promotion et de récompense liées. Cependant, les réponses indiquent également que la gestion des performances est moins avancée dans certaines institutions. Il est suggéré de développer ce domaine.

Audit Écosse dispose de procédures de recrutement, d'évaluation des performances, de formation, de développement et de récompense basées sur un large cadre de compétences. Les compétences prises en compte sont les suivantes :

- orientation client,
- service de qualité,
- direction et gestion,
- réseautage,
- discernement, jugement et prise de décision,
- auto-réflexion,
- direction, assistance et développement des collaborateurs,
- travail en équipe.

L'évaluation des performances dans ce cadre est une procédure en 5 étapes :

1. définition des objectifs,
2. feed-back,
3. évaluation et notation (1=très efficace, 2=solide et compétent, 3= amélioration requise),
4. conclusions d'évaluation,
5. appel.

Lors de la définition des objectifs de qualité, les IRC prennent généralement en compte le respect des normes et des délais, la satisfaction de la clientèle et l'efficacité. Le respect des normes est évalué dans le cadre d'examen internes, le respect des délais dans le cadre de procédures de surveillance. Dans les deux cas, le niveau des objectifs doit être élevé afin d'obtenir une qualité supérieure.

Si certains organismes prennent en compte la satisfaction de la clientèle, d'autres considèrent qu'il s'agit d'un élément mineur. Certains avancent qu'en raison de la nature du service fourni, le retour positif des clients audités n'est guère significatif, et qu'un retour négatif peut résulter d'un point litigieux sur lequel l'auditeur a dû se montrer critique. L'efficacité des procédures de contrôle joue un rôle croissant : dans certaines IRC, des objectifs d'augmentation des économies liées à des gains d'efficacité ont été fixés pour les gouvernements régionaux. Ici aussi, les avis divergent sur la pertinence de ce type d'objectif pour un auditeur.

En Suisse, l'Inspection des finances du canton de Genève utilise les objectifs de performance suivants :

Satisfaction de la clientèle – 80 %

Économies réalisées dans le cadre des audits – 4 millions d'euros

Conformité – 90 %

Il est **recommandé** aux IRC de vérifier l'existence et la fonctionnalité des procédures de définition des objectifs et de gestion des performances. L'annexe A présente un modèle de définition des objectifs à des fins d'harmonisation. Cet outil prend en compte un large cadre qualitatif et inclut des éléments liés à la qualité, à la clientèle, au personnel et à la finance.

10. Suivi et évaluation de la qualité

Le dernier élément du cadre qualitatif correspond à la surveillance et à l'évaluation. Ce dispositif vise à vérifier que les procédures de qualité sont en place et efficaces, et qu'elles produisent des résultats. Ces résultats englobent généralement le respect des délais et des normes ainsi que les gains d'efficacité et la satisfaction de la clientèle.

Suivi de la qualité

Le suivi interne de la qualité est courant dans les IRC : il est considéré comme un élément essentiel de la procédure. Cependant, il semble que certaines IRC ne possèdent actuellement aucune procédure de suivi de la qualité.

Dans plusieurs IRC, toutes les missions de contrôle sont soumises à une évaluation. C'est par exemple le cas pour les Cours des comptes de Haute-Autriche et du Tyrol (Autriche), la Chambre régionale des comptes à Bydgoszcz (Pologne), l'Inspection des finances du canton du Valais (Suisse) et la Chambre de contrôle et des comptes de la République des Komis (Russie).

À la Chambre des comptes de Catalogne, tous les projets sont évalués de manière similaire, mais les sept départements d'audit ont mis en place des procédures différentes pour cette même tâche.

La couverture totale n'est pas considérée comme nécessaire si l'organisation a une vision claire des risques liés à la qualité. De plus, cela est impossible dans les institutions européennes de grande taille. Une approche structurée est donc privilégiée. Au sein du Contrôle des finances du Pays de Galles, le travail de chaque chef de mission est évalué une fois par an et celui des chefs de secteur de contrôle, une fois tous les trois ans. En Angleterre, l'ancienne Commission d'audit évaluait le travail de chaque chef de mission tous les trois ans avec un examen de suivi en cas de marge d'amélioration significative.

Dans la Chambre de contrôle et des comptes de la région d'Orenbourg (Russie), un degré de priorité est attribué au suivi de la qualité en fonction du risque, ce qui permet de concentrer les efforts sur les auditeurs jeunes et moins expérimentés.

En France, une commission d'audit interne évalue les chambres régionales et les procédures tous les quatre ans.

Il est important que les procédures de suivi de la qualité soient structurées. À cet effet, la plupart des organisations utilisent des check-lists couvrant les normes pertinentes.

Il est **recommandé** aux IRC de mettre au point des procédures nouvelles de suivi de la qualité ou d'évaluer les dispositifs existants en veillant à leur fonctionnalité et à leur capacité à identifier les risques au sein de l'organisation. Les procédures doivent inclure une check-list couvrant les normes et l'approche utilisées.

Évaluation de la qualité

L'évaluation de la qualité par un tiers externe est une pratique peu répandue dans les organisations membres d'Eurorai et elle est peut-être considérée comme non

nécessaire parce qu'on suppose que les résultats de qualité internes sont satisfaisants et font l'objet de rapports aux parlements régionaux.

Cependant, les IRC pourraient envisager avoir recours à un tiers pour une évaluation externe en vue d'une amélioration de la qualité. À cet effet, il est possible d'envisager une coopération interrégionale au sein d'un même pays.

Au cours des dernières années, l'ancienne Commission d'audit d'Angleterre avait confié à l'Unité d'audit et d'inspection du Conseil de l'information financière l'évaluation externe indépendante d'une sélection d'audits et de procédures. La méthode appliquée, identique à celle utilisée pour les sociétés d'audit de premier rang dans le secteur privé, a permis d'établir des comparaisons et de mettre en œuvre des améliorations.

Il est **recommandé** aux IRC d'étudier les avantages d'une évaluation externe de la qualité par une région partenaire du même pays.

Annexe A

Exemple d'objectifs standard pour un directeur senior (à modifier pour d'autres échelons)

Objectifs	Actions et mesures
<p>Qualité Assurer la direction et veiller à la conformité de tous les audits avec les normes de contrôle qualité.</p>	<p>Actions Diriger des audits conformes aux exigences légales, professionnelles et réglementaires dans le respect des normes afin de produire des résultats et des jugements solides :</p> <ul style="list-style-type: none"> • basés sur un raisonnement professionnel rigoureux, • étayés par des données d'audit probantes appropriées et suffisantes, • correctement documentés, • complétés si nécessaire par un avis technique. <p>Mesures Évaluation du directeur basée sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les évaluations de pairs, • les activités de suivi de la qualité, • les activités d'évaluation de la qualité, • les retours de l'équipe technique, • le respect des délais.
<p>Clients Diriger et gérer les relations avec la clientèle avec professionnalisme et efficacité.</p>	<p>Actions Produire des audits dans le respect du calendrier fixé. Gérer personnellement les relations avec la clientèle au niveau stratégique et opérationnel afin de maintenir la réputation et de promouvoir l'IRC.</p> <p>Mesures</p> <ul style="list-style-type: none"> • Résultats des enquêtes auprès de la clientèle • Retour informel des visites clients • Feed-back de collègues • Visibilité dans les situations externes susceptibles de créer des opportunités (ex. : prises de parole) • Plaintes • Suivi par étapes - non-respect des délais
<p>Finances Diriger et gérer les budgets des audits.</p>	<p>Actions Assumer ouvertement la direction et la responsabilité de la réalisation des objectifs financiers. Diriger et encourager cette réalisation au sein de l'équipe, améliorer l'efficacité des audits. Produire des résultats conformes aux budgets, aux objectifs et aux prévisions.</p> <p>Mesures</p> <ul style="list-style-type: none"> • Respect du budget • Productivité personnelle et de l'équipe

	<ul style="list-style-type: none"> • Clôture rapide des audits • Garantie de l'efficience • Exploitation d'un ensemble de compétences ad hoc • Intervention en cas d'objectifs non réalisés et traitement des cas de mauvaise gestion financière
<p>Personnel – supérieurs hiérarchiques Assurer la direction de l'équipe. Participer à la gestion et aider les collègues à réaliser les objectifs de l'institution.</p>	<p>Actions</p> <p>Diriger, gérer, inspirer et motiver le personnel régulièrement en tenant compte :</p> <ul style="list-style-type: none"> • des attentes et des valeurs de l'organisation, • des objectifs et des politiques de l'organisation, • des plans d'activité, • de la culture de l'organisation. <p>Gestion des performances</p> <ul style="list-style-type: none"> • Feed-back significatifs • Gestion efficace de toute l'équipe, gestion des talents et des sous-performances incluse • Entretiens individuels périodiques (au moins trimestriels avec contact régulier entre-temps) • Définition des objectifs et évaluation des performances solides et suffisamment étayées • Utilisation des mécanismes de feed-back ascendant • Identification et facilitation des possibilités de développement • Validation du plan de développement • Surveillance des progrès sur l'année <p>Veiller à ce que la charge de travail globale ne compromette ni l'équilibre entre travail et vie privée, ni les objectifs de l'activité.</p> <p>Traiter les problèmes sans attendre : gestion des absences, sous-performances, congés annuels, demandes de changement, prises de service, santé et sécurité, etc.</p> <p>Mesures</p> <ul style="list-style-type: none"> • Respect du calendrier des évaluations et entretiens individuels • Feed-back de collègues, des responsables de missions et feed-back ascendant • Traitement des problèmes psychosociaux (sous-performance, maladie, etc.) • Enquêtes sur la satisfaction du personnel