



GUIDE ASSURANCE QUALITÉ

SOMMAIRE

<i>Préambule</i>	3
<i>Chapitre préliminaire : Qualité, contrôle qualité et assurance qualité</i>	5
<i>PARTIE I : Le Système de contrôle qualité</i>	9
<i>Chapitre 1-1 Cadre du contrôle qualité au niveau de l'Institution supérieure de contrôle</i>	9
<i>Chapitre 1-2 Les éléments du système contrôle qualité au niveau de la mission de contrôle</i>	19
<i>PARTIE II : Les revues assurance qualité</i>	24
<i>Chapitre 2-1 Les revues d'assurance qualité : catégories et processus</i>	24
<i>Chapitre 2-2 La revue assurance qualité au niveau institutionnel (Niveau ISC)</i>	31
<i>Chapitre 2-3 Revue d'assurance qualité d'une mission de vérification des comptes</i>	36
<i>Chapitre 2-4 Revue assurance qualité au niveau de la mission d'audit de performance</i>	43
<i>PARTIE III : La Fonction assurance qualité</i>	50
<i>Chapitre 3-1 Création de la fonction assurance qualité</i>	50
<i>Chapitre 3-2 Gestion de l'unité assurance qualité</i>	53
<i>Glossaire</i>	59
<i>Acronymes</i>	62

Préambule

La Cour des comptes, à l'instar d'autres institutions supérieures de contrôle (ISC), doit tendre à la perfection et viser à atteindre de hauts standards en matière de qualité de ces travaux, de sorte à répondre aux exigences légales et aux attentes des citoyens et des pouvoirs publics. Assurer un niveau élevé de qualité des rapports de contrôle est de nature à renforcer l'efficacité de la gouvernance dans le secteur public. Consciente de la nécessité d'inscrire la qualité des contrôles au centre de ces priorités et de ces préoccupations, la Cour des comptes a retenu, dans le cadre de son plan stratégique 2011-2013, la mise en place d'un système d'assurance qualité au titre de l'objectif général n°5 relatif à la promotion d'un système de bonne gouvernance.

Le système d'assurance qualité convoité, a pour fondement les dispositions prévues, en la matière, par l'ordonnance 95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée relative à la Cour des comptes¹ et par le décret présidentiel no 95-377 du 20 novembre 1995 fixant son règlement intérieur². Il s'adosse également sur les normes et standards professionnels internationaux adoptés par l'INTOSAI³ et s'inspire des meilleures pratiques observées dans ce domaine.

L'émergence d'un système d'assurance qualité implique l'engagement d'un processus d'amélioration continue, sans fin, qui permettra d'assurer le suivi des progrès dans la réalisation des missions statutaires et des objectifs stratégiques, la réalisation des missions en conformité avec les normes et les standards professionnels internationaux et l'obtention de résultats de contrôle susceptibles de procurer aux entités contrôlées une réelle valeur ajoutée, tout en renforçant la confiance à l'égard de l'institution.

La première exigence d'un système d'assurance qualité consiste à adopter des politiques, des procédures et des normes destinées à assurer que les tâches de contrôle soient accomplies à un niveau de qualité acceptable, puis de mettre en œuvre des procédures exhaustives d'assurance qualité permettant d'établir que ces politiques et procédures sont respectées, et qu'elles produisent l'effet escompté. Le processus d'amélioration de la qualité des travaux de la Cour, à travers l'observation des normes professionnelles de contrôle universellement admises et la standardisation des activités de contrôle, a été engagé par l'adoption du manuel des normes de la Cour des comptes et du code de déontologie.

La mise en œuvre de ces deux documents et d'autres en cours d'élaboration est de nature à impacter positivement la qualité des travaux de l'institution.

C'est dans l'esprit d'insuffler encore plus de qualité aux travaux de l'institution qu'a été retenue l'élaboration du présent guide assurance qualité.

¹CF articles 41, 44 et 45

²CF articles 15,16 et 50

³ Notamment ISQCI et ISSAI 40, 200 et 1200.

Il a été conçu à travers l'adaptation et l'harmonisation du contenu du projet de manuel d'assurance qualité des institutions supérieures de contrôle membres de l'ARABOSAI, préparé avec le soutien de l'IDI, avec l'environnement de notre institution. Il aborde les contrôles d'assurance qualité tant au niveau institutionnel (niveau Cour des comptes) qu'au niveau des missions de contrôle ; missions de vérification des comptes (apurement) et d'audit de performance (contrôle de la qualité de gestion).

Chapitre préliminaire : Qualité, contrôle qualité et assurance qualité

Ce chapitre préliminaire traite des concepts essentiels liés à la qualité, le contrôle de la qualité et l'assurance qualité. Ces concepts qui seront développés ci-après vont mettre en évidence les caractéristiques de la qualité et les points de divergences entre assurance qualité et contrôle de la qualité. La maîtrise de la qualité et de l'assurance qualité sont deux aspects différents d'un mécanisme fort du contrôle qualité et chacun d'eux est décisif pour l'efficacité et la performance de la Cour des comptes.

I-1. Concept et caractéristiques de la qualité

La qualité est le respect par un processus ou son résultat d'un ensemble de conditions préétablis et qui sont vraisemblablement nécessaires à la valeur finale procurée par le processus ou le résultat⁴.

L'institution supérieure de contrôle veille à effectuer ses travaux d'audit en respectant un niveau élevé de qualité, les dimensions ci-après sont prises en compte⁵ :

- importance et utilité des points traités dans les audits.*
- objectivité et impartialité des opérations d'évaluation, des avis et des conclusions qui en résultent.*
- portée et prise en compte de tous les éléments nécessaires lors des phases de planification et d'exécution des audits.*
- fiabilité et justesse des avis, des constatations et des conclusions, adéquation des recommandations et pertinence des autres points soulevés dans les rapports d'audits ou dans d'autres documents similaires.*
- ponctualité dans la remise des rapports d'audit et d'autres documents similaires, en tenant compte des échéances légales et des besoins des utilisateurs.*
- clarté dans la présentation des rapports d'audits ou d'autres documents similaires.*
- efficacité en termes de résultats obtenus et d'impact de l'audit.*

1-2- Contrôle de la qualité

Le contrôle de la qualité dans une Cour des comptes consiste à adopter des politiques et des procédures qui assurent une qualité constante et permanente aux opérations de contrôle effectuées.

La Cour des comptes veille à la mise en place et au maintien d'un système de contrôle qualité permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que :

- la Cour et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;*
- les rapports délivrés par la Cour sont appropriés eu égard aux circonstances.*

⁴ Guide assurance qualité au niveau des contrôles financiers des ISC relevant du CAROSAI

⁵ Comité de contact des ISC de l'Union européenne

Le contrôle qualité concerne les différentes activités de la Cour qui contribuent au renforcement des travaux de contrôle, il s'intéresse aux aspects élémentaires des opérations de contrôle et veille notamment à :

- s'assurer que la direction se conforme à la qualité ;*
- s'assurer de l'existence des principes de déontologie et de leur respect ;*
- s'assurer que l'institution dispose d'un encadrement compétent de haut niveau adhérant aux règles morales et déontologiques régissant la fonction ;*
- choisir les thèmes de contrôle ;*
- prendre les décisions à propos du calendrier des travaux de contrôle ;*
- planifier les travaux de contrôle ;*
- effectuer les travaux de contrôle ;*
- évaluer les conclusions des travaux de contrôle :*
- communiquer les résultats du contrôle y compris les conclusions et les recommandations ;*
- suivre les rapports de contrôle pour pouvoir prendre les mesures qui s'imposent ;*
- suivre l'efficacité et la conception du contrôle qualité de la Cour compris l'examen des dossiers individuels de mission de façon à garantir la pertinence des rapports délivrés.*

1-3- Assurance Qualité

Bien que les termes « assurance qualité » et « contrôle qualité » soient utilisés de manière alternative, une différence manifeste existe entre les deux termes.

L'assurance qualité comprend l'étude et l'évaluation du système de contrôle qualité y compris l'examen périodique d'un échantillon de missions achevées.

Elle vise à fournir à la Cour l'assurance raisonnable que le système de contrôle qualité adopté est convenablement conçu et fonctionne efficacement et que les rapports délivrés sont appropriés eu égard aux circonstances.

C'est un processus mis en place par la Cour pour garantir que :

- a- la Cour et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires en vigueur ;*
- b- les systèmes de contrôle qualité ont été conçus et mis en œuvre ;*
- c- ces systèmes sont efficacement exécutés ;*
- d- les possibilités de renforcement et de perfectionnement du système de contrôle qualité ont été déterminées ;*
- e- les rapports délivrés sont appropriés aux circonstances ;*

L'assurance qualité est un processus d'évaluation assuré par des personnes indépendantes du système ou de la mission de contrôle en cours d'examen. Il vise non pas à critiquer des systèmes ou des audits précis mais plutôt à fournir une assurance que les services et les produits de l'audit répondent aux meilleures pratiques internationales requises et aux besoins des ISC.

Une fonction d'assurance qualité efficace :

- renforce la crédibilité et la position de la Cour à travers une documentation reflétant l'adoption des normes reconnus lors de l'accomplissement des travaux de contrôle et de la délivrance des rapports ;*
- améliore et perfectionne l'activité de contrôle et ses résultats ;*
- améliore la qualité des travaux de contrôle et réduit les coûts, d'où une économie de temps et de moyens ;*
- renforce les capacités de la Cour des comptes ;*
- constitue un gage de l'intégrité, de la qualification et de l'engagement de la Cour des comptes à rendre compte ; des qualités qui s'étendent aux membres la composant ;*
- évalue les besoins en formation et fourni les éléments nécessaires à la confection des programmes de formation et de perfectionnement ;*
- motive le personnel de la Cour des comptes par la reconnaissance et la confirmation de la qualité de travail et par les possibilités d'alternance au niveau des fonctions ;*
- mesure la performance de la Cour des comptes ;*
- évite les éventuels contentieux judiciaires et les objections quant à l'action de la Cour des comptes.*

1-4. La qualité avec les normes de l'INTOSAI

L'INTOSAI a accordé une importance particulière à la qualité qui se retrouve dans les normes du 2^e, 3^e et 4^e rang à la fois⁶. Parmi les normes appartenant au 2^e niveau et qui ont accordé une importance à la qualité la norme 20 de l'INTOSAI (ISSAI 20) qui stipule dans son 3^e principe que « les ISC doivent mettre en place un mécanisme d'assurance qualité adéquat pour leurs activités d'audit et leurs rapports et soumettre régulièrement celui-ci à une évaluation indépendante ». D'autres normes de l'INTOSAI soutiennent cette exigence.

L'ISSAI 40 institue un cadre global de contrôle qualité pour les ISC. Ce cadre est conçu pour s'appliquer au système de contrôle qualité de tous les travaux effectués par les ISC.

⁶ Voir le site Web : <http://www.issai.org>

L'ISSAI 40 se fonde sur « la norme internationale de contrôle qualité » (ISQC-1) élaborée par le conseil des normes internationales d'audit et d'assurance et publiée par la Fédération internationale des comptables (IFAC).

L'ISSAI 40 a créé un cadre de contrôle qualité visant toute l'institution alors que la norme 1220 de l'INTOSAI, qui est inspirée de la norme internationale de contrôle ISA 220, a fixé les normes de contrôle de la qualité des missions d'audit financier.

Les normes de contrôle de performance de l'INTOSAI à savoir (ISSAI 3000 et ISSAI 3100), et les lignes directrices du contrôle de conformité (les ISSAI 4000, 4100 et 4200) ont établi un cadre de contrôle qualité au niveau de l'audit de performance et l'audit de conformité.

La conformité des travaux de l'ISC aux dites normes doit se matérialiser dans chaque dossier de contrôle suivant la nature de l'audit engagé.

L'engagement de la Cour des comptes à se conformer à l'ISSAI 40 doit, quant à lui, se matérialiser au niveau du contrôle global de la Cour des comptes, de sa planification, de sa politique, de ses procédures et de ses pratiques administratives liées aux ressources humaines.

Il existe une corrélation entre plusieurs des principaux outils utilisés pour se conformer aux normes suscitées. En effet, lorsque la Cour des comptes se dote de méthodologies, de guides de contrôle et procède à la formation de ses auditeurs pour qu'ils puissent les adopter et les utiliser, elle se conforme aux exigences de l'ISSAI 40. L'usage de ses méthodologies et de ses guides par les équipes de contrôle qui se matérialise au niveau des dossiers de contrôle s'opère en conformité avec les ISSAIs 1220, 3000, 3100, 4000, 4100 et 4200.

Les normes de l'INTOSAI ont établi la nécessité de mettre en œuvre la fonction assurance qualité par les ISC. L'ISSAI 200 appartenant au 3^e niveau des normes de l'INTOSAI énonce dans le paragraphe 1.25 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 ».

Le paragraphe 1.27 donne des indications supplémentaires relatives à ces normes. Il énonce 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 ;*
- (c) apporter des améliorations et éviter que les imperfections constatées ne se reproduisent.*

Pour se conformer à cette norme, l'ISC doit adopter un système de contrôle qualité, établir et développer des politiques et procédures qui visent à garantir son exécution.

Ainsi, le paragraphe 1.28 énonce que « afin de garantir encore davantage la qualité des résultats, outre l'appréciation du travail de vérification par le responsable de l'équipe, il serait souhaitable que l'ISC adopte des dispositions prévoyant des contrôles internes pour s'assurer de la qualité des résultats. 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 de qualité et informer régulièrement la direction de l'ISC ».

- Le paragraphe précité insiste sur la nécessité de procéder à un auto-examen de son activité de contrôle et faire évaluer son travail par un personnel autre que celui qui aurait participé aux contrôles. La direction de l'ISC devra être périodiquement informée des résultats de ces audits qualitatifs.

- l'élévation du niveau de la qualité des travaux effectués par l'ISC, recommande la mise en place au sein de l'ISC d'une fonction assurance qualité indépendante des unités de contrôle ou à défaut, le recours à des experts externes appartenant à d'autres ISC ou à des cabinets de contrôle spécialisés.

Le paragraphe 1.29 énonce qu' « il est nécessaire que les ISC définissent un vaste programme d'audit interne qui leur permet de gérer efficacement leurs propres opérations et de garantir la qualité de leurs résultats ».

En revanche le paragraphe 1.30 énonce qu' « en renforçant les contrôles internes et peut-être en faisant évaluer son travail par des professionnels indépendants, l'ISC réussira à faire progresser encore la qualité des tâches accomplies ».

Partie I : Le Système de contrôle qualité

Chapitre 1-1 : Cadre du contrôle qualité au niveau de l'Institution supérieure de contrôle

La norme internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques 40 émanant de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a établi un cadre global de contrôle qualité au sein des ISC. Ce cadre est conçu pour s'appliquer au système de contrôle qualité de tous les travaux effectués par les ISC (audits financiers, audits de performance...). Elle est inspirée de la norme internationale de contrôle qualité (ISQC-1) émanant de l'IAASB et établie par l'IFAC.

Les éléments retenus par la norme internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques ISSAI 40 sont :

- les responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein de l'ISC*

- les règles de déontologie pertinentes ;
- acceptation et maintien des relations ;
- les ressources humaines ;
- la réalisation des audits et autres travaux ;
- le suivi (monitoring).

1^{er} élément : responsabilités de l'encadrement pour la qualité au sein de l'ISC

Cet élément énonce les responsabilités de l'encadrement de l'ISC en matière de qualité, il doit définir les politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation de tous les travaux. Le président de l'institution assume la responsabilité globale du système de contrôle qualité.

Les principales exigences de cet élément de la norme sont :

- *L'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à promouvoir une culture qui reconnaît que la qualité est un élément essentiel ;*
- *L'ISC doit établir des politiques et des procédures qui requièrent du président de l'ISC qu'il assume la responsabilité globale du système de contrôle qualité ;*
- *L'ISC doit définir des politiques et des procédures de sorte qu'en cas de délégation la personne à qui le président de l'ISC assigne la responsabilité du système de contrôle qualité ait les aptitudes et l'expérience appropriées et l'autorité nécessaires pour l'assumer.*

Deuxième élément : les exigences des règles de déontologie pertinentes

Selon l'ISSAI 40 « l'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que l'ISC elle-même, y compris tout membre de son personnel et toute partie effectuant des travaux en sous-traitance, se conforme aux règles de déontologie pertinentes ».

Les principales exigences de cet élément sont :

- *les ISC doivent mettre l'accent sur l'importance du respect des règles de déontologie pertinentes lors de l'exécution des travaux.*
- *tous les membres du personnel de l'ISC et toutes les parties effectuant des travaux en sous-traitance doivent afficher un comportement éthique approprié.*
- *l'ISC doit songer à recourir à des déclarations écrites pour attester de la conformité de leurs personnels aux règles de déontologie.*
- *le président de l'ISC et les hauts responsables doivent donner l'exemple d'un comportement éthique approprié.*
- *les pouvoirs législatif et/ou exécutif, le public ainsi que les organismes contrôlés sont en droit d'attendre de l'ISC que sa conduite et sa déontologie soient au-dessus de tout soupçon ou reproche et soient dignes de respect et de confiance.*

- les ISC doivent s'assurer que des politiques et des procédures sont en place pour renforcer les principes fondamentaux de déontologie tels qu'ils sont par l'ISSAI 30 et le code de déontologie de l'institution (intégrité, compétence, secret professionnel, indépendance, objectivité et impartialité)⁷.

Troisième élément : acceptation et maintien des relations

Selon l'ISSAI 40, chaque ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle n'effectuera d'audits ou d'autres travaux que si les conditions suivantes sont réunies :

- a- elle est compétente pour effectuer les travaux et en a les capacités, y compris le temps et les ressources ;
- b- elle peut se conformer aux règles de déontologie pertinentes ;
- c- elle a pris en considération l'intégrité de l'entité auditée et a étudié la manière de traiter les menaces identifiées comme relevant de la qualité.

Ces politiques et procédures doivent prendre en compte la latitude de l'ISC dans l'exécution des travaux qu'elle doit effectuer. Ces travaux se répartissent en trois grandes catégories :

- les travaux qui sont exigés par leur mandat et par la loi et qu'elles sont tenues d'effectuer ;
- les travaux qui sont exigés par leur mandat, mais pour lesquels l'établissement du calendrier, de l'étendue ou de la nature des travaux sont laissés à leur discrétion ;
- les travaux qu'elles peuvent choisir d'effectuer.

Les principales exigences de cet élément de la norme sont :

- la Cour des comptes doit établir des systèmes pour tenir compte des risques liés à la qualité qui découlent de l'exécution des travaux. Ces systèmes varieront selon le type de travaux considérés ;
- la Cour des comptes doit examiner son calendrier de travaux et se demander si elle a les ressources nécessaires pour l'exécuter tout en maintenant le niveau de qualité requis. Pour y arriver elle doit disposer d'un système qui détermine l'ordre de priorité des travaux en tenant compte de l'impératif de maintien de la qualité. Si les ressources sont insuffisantes et que cela entraîne un risque pour la qualité, les procédures en place doivent permettre d'informer de cette situation le Président de la Cour des comptes, les autorités législative et budgétaire ;
- la Cour des comptes doit évaluer son indépendance suivant l'ISSAI 10 et s'il existe un risque le consigner par écrit et prévoir la manière d'y pallier ;

⁷ Pour plus d'informations, se référer au code de déontologie de la Cour des comptes.

- la Cour des comptes doit tenir compte des risques qui découlent des compétences du personnel, du niveau de ressources et de toute question déontologique pouvant émaner de l'entité contrôlée, notamment en cas de doute sur l'intégrité de celle-ci.
- la Cour des comptes doit s'assurer que ses procédures de gestion du risque permettent d'atténuer les risques liés à l'exécution des travaux. La maîtrise de ces risques peut s'appréhender à travers :
 - une délimitation rigoureuse de l'étendue des travaux à effectuer ;
 - l'affectation d'un personnel de plus haut niveau ou de plus grande expérience ;
 - l'exécution d'une revue de contrôle qualité de la mission plus approfondie avant la délivrance du rapport.
- les ISC doivent mentionner dans leurs rapports toute question particulière qui les aurait habituellement menées à refuser l'audit ou d'autres travaux.

Élément 4 : Les ressources humaines

Selon l'ISSAI 40, l'ISC doit adopter des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle dispose de ressources suffisantes (personnel propre ou sous-traitant) ayant les compétences, les capacités et le souci du respect des principes de déontologie nécessaires :

- a) *pour effectuer des travaux conforme aux normes pertinentes et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables ;*
- b) *pour que l'ISC puisse délivrer des rapports appropriés par rapport aux circonstances.*

Les principales exigences de cet élément de la norme sont :

- *l'ISC doit établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle dispose d'un nombre suffisant de personnel ayant la compétence, les capacités pour exécuter la gamme de leurs travaux qu'il s'agisse de membres de leur personnel ou de sous-traitants.*
- *L'ISC doivent veiller à ce que les attributions soient clairement établies pour tous les travaux qu'elles effectuent.*
- *les ISC doivent veiller à ce que leurs politiques et leurs procédures en matière de ressources humaines soulignent de façon appropriée l'importance de la qualité et du respect des principes de déontologie de l'ISC. Ces politiques et ces procédures portent notamment sur :*
 - ✓ *le recrutement (et les compétences du personnel recruté) ;*
 - ✓ *l'évaluation du rendement ;*
 - ✓ *le perfectionnement professionnel ;*
 - ✓ *les capacités (y compris le temps requis pour exercer les attributions au degré de qualité exigé) ;*
 - ✓ *la compétence (dont la compétence technique) ;*
 - ✓ *le parcours professionnel ;*
 - ✓ *la promotion ;*

- ✓ la rémunération ;
- ✓ évaluation prévisionnelle des besoins en personnel.
- l'ISC doit promouvoir l'apprentissage et la formation pour tous ses membres.
- l'ISC doit s'assurer que les membres de son personnel et les parties effectuant les travaux en sous-traitance, ont une compréhension appropriée du contexte du secteur public dans lequel opère l'ISC ainsi qu'une bonne compréhension des travaux qu'ils sont tenus d'effectuer.

Les principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques énoncent que l'auditeur et l'ISC doivent avoir les compétences requises (ISSAI 200 para 2.1©). L'ISSAI 40 énonce dans ces différents aspects que l'ISC doit établir des politiques et des procédures qui doivent être documentées de façon à constituer une preuve sur l'exécution effective de cet élément de contrôle qualité.

Élément 5 : réalisation des audits et des autres travaux

Les principales exigences de cet élément de la norme consistent en l'établissement par l'ISC de politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables et que l'ISC délivre des rapports appropriés en la circonstance. Ces politiques et procédures doivent couvrir trois principaux aspects ayant un impact direct sur la qualité de l'opinion de contrôle émise par l'ISC à savoir :

- a) les points pertinents pour favoriser la réalisation de missions d'une qualité constante ;*
- b) les responsabilités concernant la supervision ;*
- c) les responsabilités en matière de revue.*

Les principales exigences de cet élément :

- l'ISC doit établir des politiques et procédures y compris les guides relatifs aux programmes d'audits et/ou questionnaires de revue. L'ISC doit mettre en place un processus qui assure la mise à niveau des manuels et méthodologies. Elle doit veiller à ce que ces politiques et procédures soient bien assimilées par le personnel grâce au perfectionnement, à l'accompagnement à la supervision ainsi qu'à l'expérience acquise. Par ailleurs, il convient d'être à l'écoute des équipes de vérification à l'issue de leur mission de contrôle pour s'enquérir de la qualité du travail exécuté et déterminer les améliorations à introduire pour plus d'efficacité du travail et des procédures ;*
- L'ISC doit établir des politiques et des procédures qui encouragent l'atteinte d'une grande qualité et découragent une qualité médiocre. Cela comprend la création d'un environnement stimulant qui favorise l'exercice convenable du jugement professionnel et l'amélioration de la qualité. Tous les travaux effectués doivent faire l'objet d'une revue qualité, de manière à promouvoir la qualité ainsi que l'apprentissage et le perfectionnement professionnels ;*

- les questions difficiles ou litigieuses exigent parfois de l'ISC le recours à des experts techniques pour les régler. L'ISC doit désigner les parties à consulter éventuellement (dont les experts techniques internes ou externes le cas échéant) et déterminer les circonstances qui conduisent à cette consultation. À ce propos, il convient que les politiques adoptées consacrent la culture de consultation et de l'effort professionnel.

La consultation doit être appréciée et considérée par l'ISC comme une force qui favorise une exécution optimale d'un audit et en aucun cas être comme une insuffisance de qualification des individus ou une faiblesse entrant leurs responsabilités. La nature, l'étendue et les résultats des consultations doivent être consignés dans un registre eu égard à leur importance et leur contribution à la bonne compréhension des questions traitées et des résultats obtenus.

- l'ISC doit assurer que les normes applicables sont suivies pour tous les travaux effectués et consigner par un écrit approprié tout écart ;

- l'ISC doit faire en sorte que toute divergence d'opinions en son sein et au sein des équipes de vérification soit clairement consignée par écrit et réglée avant la délivrance du rapport ;

- l'ISC doit s'assurer que des politiques et des procédures de contrôle qualité appropriées sont effectives ; notamment celles relatives aux responsabilités en matière de supervision et de revue de contrôle qualité des missions pour tous les travaux effectués (entre autres, les audits financiers, les audits de performance et les audits de conformité). L'ISC doit reconnaître l'importance d'effectuer des revues de contrôle qualité pour les travaux. Lorsque des audits de qualité ont été réalisés, l'ISC doit faire le nécessaire pour régler les problèmes relevés de manière satisfaisante avant la délivrance du rapport ;

- l'ISC doit s'assurer que les procédures concernant les règles régissant la collecte de preuves sont suivies en permanence ;

- l'ISC doit se donner comme objectif d'achever les audits et tous les autres travaux dans les délais prévus et reconnaître que la valeur de leurs travaux diminue s'ils ne sont pas terminés à temps ;

- L'ISC doit s'assurer que tous les travaux d'audits sont documentés en temps opportun (papier de travail, dossier permanent...) ;

- l'ISC doit prendre les mesures nécessaires pour conserver les documents de contrôles pendant les durées stipulées par les lois, les règlements, les normes et les directives professionnelles ;

-l'ISC doit atteindre un équilibre entre la nécessité de préserver la confidentialité des documents et l'obligation de transparence et de reddition de comptes.

Les principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques précisent que l'ISC doit adopter des politiques et des procédures visant à préparer des manuels ou tous autres documents fournissant les directives et instructions indiquant comment procéder aux audits. Les principes généraux de contrôle indiquent que l'auditeur et l'ISC doit exercer les diligences dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI. Cela signifie qu'il procède avec soin à l'identification, la collecte et l'évaluation des preuves, à l'établissement de rapports et de conclusions sur les comptes vérifiés ainsi que des recommandations.

Par ailleurs, les normes d'application du contrôle des finances publiques (ISSAI 300) définissent les critères et le cadre à l'intérieur duquel doivent s'exercer les activités d'audit à savoir :

- l'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés.*
- le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle, un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés.*
- l'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel (s) domaine (s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne.*
- en exécutant les contrôles de la régularité (financiers), il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurants aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité. L'auditeur doit rester conscient de l'existence éventuelle d'illégalités pouvant influencer indirectement et largement sur les montants figurants aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité.*
- pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction, contrôlés, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves, suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable.*
- pour les audits financiers ou autres audits, le cas échéant, les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières. L'analyse des états financiers doit être suffisamment poussée pour que l'auditeur puisse en déduire les éléments objectifs sur lesquels fonder son opinion.*

Élément 6 : Le suivi (monitoring)

Cet élément requiert de chaque ISC d'établir un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates et qu'elles fonctionnent efficacement.

Ce processus doit :

- a) comporter une surveillance et une évaluation en continu du système de contrôle qualité de l'ISC, comprenant une évaluation cyclique couvrant au moins une mission achevée pour chaque chambre ;*
- b) confier la responsabilité du processus de suivi à une ou des personnes ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées ;*
- c) veiller à l'indépendance des personnes qui procèdent à l'examen (elles ne doivent pas avoir participé aux travaux ou à toute revue du contrôle qualité desdits travaux).*

Les principales exigences de cet élément de la norme sont :

- l'ISC doit établir des systèmes et des procédures lui permettant de :*
 - a- s'assurer que les processus d'assurance qualité fonctionnent de manière satisfaisante ;*
 - b- s'assurer de la qualité du rapport de contrôle ;*
 - c- s'assurer d'accumuler des améliorations et d'éviter les déficiences récurrentes.*
- L'ISC doit établir un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates et fonctionnent efficacement. Ce processus doit comporter une surveillance et une évaluation du système de contrôle qualité de l'ISC comprenant une inspection cyclique couvrant une mission achevée pour chaque responsable de mission et imposer que la responsabilité du processus de suivi soit confiée à des personnes ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées. Les personnes qui ont réalisé une mission ou procédé à la revue de contrôle qualité de celle-ci ne doivent pas participer à la revue qualité portant sur cette mission ;*
- l'ISC doit évaluer les effets des déficiences relevées dans le processus de contrôle afin de mesurer la nécessité de prendre des mesures correctives urgentes ;*
- Les résultats des revues de contrôle qualité doivent être communiqués au président de l'ISC au moment opportun afin de lui permettre de prendre des mesures correctives ;*
- s'il y a lieu, l'ISC peut songer à associer une autre ISC ou un autre organe de contrôle approprié pour mener une revue indépendante du système de contrôle qualité dans sa globalité (revue par les pairs) ;*

- s'il y a lieu, l'opération de contrôle de l'ISC peut comporter à titre d'exemple :

** une revue indépendante par des personnes du milieu universitaire.*

** un sondage auprès des parties intéressées.*

** des revues de suivi des recommandations.*

** une enquête auprès des organisations auditées (comme des sondages auprès des clients) ;*

- l'ISC doit disposer de procédures pour le traitement des plaintes et des allégations portant sur la qualité des travaux.

- l'ISC doit communiquer aux responsables des missions de contrôles et aux autres personnels concernés les déficiences relevées durant le processus de contrôle et les recommandations proposées afin de prendre des mesures correctives pertinentes.

- les recommandations sur les mesures correctives à appliquer à l'égard des déficiences relevées doivent comporter ; les modifications à apporter aux politiques et procédures de contrôle qualité, la communication des constatations aux responsables de la formation et du perfectionnement, les mesures correctives à prendre à l'égard des membres de l'ISC et les sanctions disciplinaires éventuelles.

- l'ISC doit établir des politiques et des procédures visant les cas où les résultats des procédures de suivi du contrôle qualité révèlent qu'un rapport n'est pas approprié ou que des procédures n'ont pas été respectées lors de la réalisation de la mission.

- l'ISC doit communiquer une fois par an les résultats du processus de suivi de son système de contrôle qualité aux responsables de missions et aux autres personnes concernées au sein de l'ISC.

À l'instar des différents aspects de l'ISSAI 40, l'ISC doit établir des politiques et procédures imposant la tenue d'une documentation pour fournir la preuve de l'exécution et du perfectionnement de chaque élément de son système de contrôle qualité.

Pour rappel, les paragraphes 1.2(e), et 1.25 des principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques (ISSAI 200) précisent que l'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et ses procédures internes.

Les dispositions légales et réglementaires relatives au contrôle qualité à la Cour des comptes

Des dispositions pertinentes relatives au contrôle qualité se retrouvent tant au niveau de l'ordonnance n° 95-20 (articles 41,44 et 45) que du décret présidentiel n°95-377 fixant le règlement intérieur de la Cour des comptes (articles 15 et 16), elle constitue l'assise juridique idoine pour l'application du cadre normatif énoncé par l'ISSAI 40. La veille sur le contrôle qualité au sein de la Cour des comptes est à la charge du Président de la Cour et les présidents de chambres et de sections.

Le président de la Cour des comptes dirige l'institution et assure l'organisation générale de ses travaux et veille à l'harmonisation de l'application des dispositions énoncées par le règlement intérieur et prend toutes mesures d'organisation pour améliorer le fonctionnement et l'efficacité des travaux de la Cour.

Les présidents de chambres coordonnent les travaux au sein de leurs formations et veillent à leur bonne exécution dans le cadre du programme approuvé et des objectifs fixés.

Les présidents de chambre planifient, animent, suivent, coordonnent et contrôlent les activités des magistrats de leur chambre. Ils s'assurent, notamment, de la qualité des travaux effectués au sein de leur chambre et veillent au perfectionnement constant des magistrats qui y sont affectés et veillent à l'application des méthodologies guides et normes de vérification adoptés et formulent toutes propositions, en vue d'améliorer les performances et la qualité des travaux de l'institution.

Les présidents de section organisent les travaux de leur section et veillent à leur bon déroulement. Ils s'assurent de la bonne préparation, par les rapporteurs des missions de contrôle, veillent à l'application effective des méthodologies, guides et normes de vérifications adoptés et s'assurent de la qualité des travaux des magistrats de leur section.

Chapitre 1-2 Les éléments du système contrôle qualité au niveau de la mission de contrôle

La norme (ISSAI 200, paragraphe 1.27) relative aux principes généraux de contrôle des finances publiques énonce que l'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à :

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

Avant de procéder au contrôle d'assurance qualité, l'auditeur doit avoir une large connaissance des normes de contrôle financier notamment l'ISSAI 1220 relatif au contrôle qualité d'un audit d'états financiers. Celle-ci énonce que la norme ISA 220, qui traite des obligations spécifiques de l'auditeur en matière de contrôle qualité d'un audit d'états financiers, s'applique aux auditeurs des entités du secteur public en leur qualité d'auditeurs des états financiers. Elle fournit des indications supplémentaires au profit des ISC quant à l'application de ladite norme.

Les normes internationales de contrôle, ont déterminé les responsabilités de l'auditeur et mis en place des procédures d'un système de contrôle qualité qui doit être appliqués lors de l'exécution des missions de contrôle sur les états financiers. La responsabilité de la mise en place du système de contrôle qualité incombe à l'ISC. Ce système doit être compatible avec les exigences de la norme internationale de contrôle qualité (ISQC-1) adoptée par l'INTOSAI dans le cadre de l'ISSAI 40.

L'objectif général de la norme internationale de contrôle ISA 220 consiste à obtenir l'assurance raisonnable que :

- a) les missions de contrôle ont été effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires en vigueur ;*
- b) les rapports délivrés par l'auditeur sont appropriés en la circonstance.*

La norme ISA 220 : Exigences fondamentales

La norme ISA 220 fournit des indications concernant les responsabilités du chef de la mission de contrôle et/ou des membres de l'équipe de contrôle quant aux dispositions du contrôle qualité d'un audit financier. Elle comprend aussi des indications sur les responsabilités du chargé du contrôle qualité des missions de contrôle. D'une manière plus précise l'ISA 220 énonce que le chef de la mission de contrôle doit avoir la responsabilité globale de la qualité pour tous les travaux de contrôle.

Le système de contrôle qualité comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :

- Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits ;
- Règles d'éthique pertinentes ;
- Acceptation et maintien des relations clients et des missions spécifiques ;
- Affectation des équipes aux missions ;
- Réalisation de la mission ;
- Surveillance ;
- Documentation.

1- Responsabilités de l'encadrement pour la qualité des missions de contrôle

Le chef de mission est responsable de la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit qui lui sont confiées. (ISA 220, paragraphes 8 et A3).

2- Règles de déontologies pertinentes

Tout au long de la mission d'audit, le chef de mission doit rester attentif, au moyen d'observations et de demandes d'informations, aux indications de non-respect des règles d'éthique pertinentes par les membres de l'équipe affectée à la mission. (ISA 220, par. 9, A4 et A5).

Lorsque des problèmes viennent à l'attention du responsable de la mission, que ce soit par l'intermédiaire du système de contrôle qualité de l'ISC ou autrement, qui indiquent que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique pertinentes, il doit, après consultation d'autres responsables au sein de l'ISC, déterminer les mesures appropriées à prendre. (ISA 220, par.10 et A5).

Le chef de mission doit tirer une conclusion quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, pour ce faire il doit :

- obtenir de l'ISC, les informations utiles afin d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui menacent l'indépendance ;
- apprécier l'information sur les manquements identifiés, s'il y en a, aux politiques et procédures de l'ISC relatives à l'indépendance afin de déterminer s'ils menacent l'indépendance de la mission d'audit concernée et prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable, en veillant à consigner par écrit ces mesures (ISA 220 par. 11, A5 à A7).

Les règles de déontologie comprennent les règles d'éthiques nationales applicables aux auditeurs du secteur public, le code de déontologie de l'INTOSAI et les principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques (ISSAI 200).

3- Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit

Les exigences de cette norme ne sont pas pertinentes, puisque l'ISC ne peut ni refuser une mission de contrôle ni s'en décharger. Cependant, la norme internationale de contrôle (ISA 220) permet à l'ISC de prendre connaissance et de communiquer quant à la clarté et à la fiabilité des documents financiers, aux risques probables y afférents et aux risques inhérents aux missions de contrôles et aux entités soumises au contrôle (ISSAI 1220).

4- Affectation à l'équipe de mission de contrôle

Le chef de mission de contrôle doit s'assurer que les membres de l'équipe, ou tout autre expert sollicité, possèdent collectivement la compétence, les capacités et le temps nécessaire pour réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences réglementaires applicables et permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances. (ISA 220 par. 14 et A10 à A12).

5- Réalisation de la mission de contrôle

5.1 Direction, supervision et réalisation

Le chef de mission de contrôle doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables, et du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances (ISA 220 ; paragraphe 15 et sous paragraphes A13 à A15 et A20).

5.2 Revue des papiers de travail et de la documentation

Le chef de mission doit s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport d'audit (par 17, A18 à A 20 de l'ISA 220).

5.3 La consultation

Le chef de mission de contrôle doit s'assurer :

- que les membres de l'équipe procèdent aux consultations nécessaires, tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié, sur les questions complexes ou controversées ;*
- de la nature et de l'étendue des consultations, et que les conclusions qui en découlent ont été confirmées par les personnes consultées, et que ces conclusions ont été mise en œuvre (par. 18. A21 à A22 de l'ISA 220).*

5.4 Revue de contrôle qualité d'une mission

Pour les missions d'audit pour lesquelles l'ISC a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le chef de mission de contrôle doit s'entretenir avec la personne chargée de la revue de contrôle qualité de celle-ci des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, notamment celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité.

5.5 Divergences d'opinions

Lorsque des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou avec les personnes consultées, ou le cas échéant entre le chef de mission et la personne chargée de la revue de contrôle qualité de celle-ci, l'équipe de mission doit suivre les politiques et procédures établies par l'ISC pour le traitement et la résolution de ces divergences (ISA 220 par. 22).

6- La surveillance : (Monitoring)

Le chef de mission doit prendre en compte les résultats du processus de surveillance de l'ISC et les informations y afférents, les plus récemment diffusées au sein de l'ISC et déterminer si les faiblesses mentionnées, peuvent affecter la mission d'audit (ISA 220 par. 23. A32 à A34).

7. La documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les problèmes relevés relatifs au respect des règles de d'éthique pertinentes et la façon dont ils ont été résolus et les conclusions quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous entretiens pertinents tenus au niveau de l'ISC qui viennent à l'appui de ces conclusions, leurs natures et leurs étendues. (ISA 220, par. 24 et A35).

L'application de la norme ISA 220 dans le contrôle de performance

Les dispositions contenues dans les ISSA 3000 et 3100 s'apparentent à celles retenues par norme ISA 220. La norme ISSAI 3100, lignes directrices sur l'audit de performance, principes fondamentaux, partie, point 2-5 système de contrôle qualité (par. 38), prévoit que « les audits de la performance doivent faire l'objet d'un système de contrôle qualité intégrant des processus de supervision et de suivi de la qualité, ainsi que d'assurance qualité, de même que des processus de qualité extérieures et des examens par les pairs. Ce système est destiné à fournir une assurance raisonnable que l'audit a été mené conformément aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires et que les rapports sont appropriés. À cet égard, les ISC doivent appliquer les dispositions de l'ISSAI 40 qui fournit un cadre pour la mise en place et le fonctionnement d'un système de contrôle de la qualité ».

Par ailleurs, l'annexe n°4 de la norme ISSAI 3000 « les directives exécutoires du contrôle de performance » consacré à la communication et à l'assurance qualité précise les éléments de l'audit qui méritent plus d'attention de la part des chefs de missions et des responsables d'ISC et qui sont, entre autres :

- Planification de l'audit et budgétisation

Dans la planification de l'audit, l'auditeur doit tenir compte des facteurs tels que la qualité, les ressources et le calendrier. Les budgets se composent des salaires du personnel, des frais de déplacements, des charges des consultants éventuels et de tout autre coût direct.

- Recours aux consultants

Si l'ISC demande l'avis d'experts extérieurs, les normes de précaution et de confidentialité s'appliqueront à ces consultations.

- Suivi et mise en œuvre de l'audit

Le chef de mission d'audit doit veiller à ce que les audits soient achevés sans dépassement du budget et dans les délais et si cela se justifie, demander une rallonge budgétaire. Le responsable de l'audit doit être conscient des risques de ne pas terminer l'audit à temps et doit s'assurer que les actions menées sont pertinentes pour l'atteinte des objectifs de l'audit. Il doit suivre, également, l'avancement du processus de collecte de données et le travail d'analyse. Le responsable doit veiller aussi à ce que l'équipe d'audit entretienne de bonnes et correctes relations avec les organismes contrôlés et les autres parties prenantes.

- Établissement des rapports sur l'avancement de l'opération d'audit

L'auditeur doit informer le superviseur de l'ISC de l'avancement de l'audit et recommander des mesures correctives si nécessaires.

Partie II : Les revues assurance qualité

Chapitre 2-1 Les revues d'assurance qualité : catégories et processus

Définition de la revue d'assurance qualité

La revue d'assurance qualité est le résultat d'une surveillance d'un processus d'assurance qualité. Lors de cette étape, l'auditeur procède à une analyse pour s'assurer si les politiques, les procédures, les travaux de contrôle et les normes en vigueur ont été conçus et sont exécutés et appliqués conformément aux normes requises et que les rapports émis sont appropriés. La revue s'intéresse aussi aux possibilités d'amélioration des performances de l'ISC.

Les revues d'assurance qualité sont réalisées à deux niveaux ; au niveau de l'ISC (niveau institutionnel) et au niveau de la mission de contrôle (contrôle financier, contrôle de performance).

Pourquoi procéder à une revue d'assurance qualité ?

La revue d'assurance qualité offre à l'ISC l'opportunité de comparer ces activités telles qu'exécutées avec les normes appropriés (avec l'ISSAI 40 par exemple) et avec les bonnes pratiques internationales. Les revues d'assurance qualité permettent à l'ISC :

- d'avoir l'assurance raisonnable que les missions de contrôle sont effectuées conformément aux normes en vigueur et que l'ISC dispose de politiques et de procédures à même de lui garantir l'assurance qualité cohérente ;*
- d'évaluer ses compétences et son efficacité ;*
- d'évaluer les risques consécutifs au recrutement d'un personnel ne possédant pas les compétences requises, ou à cause de l'exécution de missions de contrôle dans l'irrespect des normes professionnelles, des exigences légales et réglementaires et des politiques et procédures de l'ISC ;*
- d'établir et d'exécuter des stratégies pour promouvoir les politiques et les procédures de l'ISC, les connaissances et les compétences du personnel afin de rendre l'ISC capable de délivrer des rapports de contrôle appropriés en toute circonstance.*

Les types de revues assurance qualité

Les revues d'assurance qualité peuvent être classées :

- en fonction de la position des personnes chargées de les mener ; des auditeurs internes ou externes ;*
- en fonction du niveau de la mission de revue ; niveau institutionnel (ISC) ou niveau de la mission de contrôle.*

Au niveau de la mission de contrôle, les revues d'assurance qualité peuvent être réparties en deux catégories selon que la revue est effectuée avant l'émission du rapport de contrôle ou après.

Le choix du type approprié et adapté de revue assurance qualité à exécuter est de nature à permettre à l'ISC d'atteindre les résultats escomptés de la revue avec un bon rapport en termes de coût, d'efficacité et d'efficience.

Revue interne et revue externe

- la revue interne :

Elle est effectuée par un ou plusieurs auditeurs relevant de l'ISC. Elle peut être réalisée par une unité d'assurance qualité créée à cet effet, ou en associant des services de l'ISC à d'autres ISC à travers le mécanisme de revue par les pairs.

- la revue externe :

Elle est réalisée par une ou plusieurs personnes externes à l'ISC. A la demande de l'ISC, peuvent être chargés de cette revue ; une ISC paire, une institution de contrôle privée, un consultant ou un expert académique. Ces revues doivent être confiées à des personnes qualifiées, indépendantes de l'ISC et ne se trouvant pas en situation de conflits d'intérêt réel ou apparent.

Cette revue peut concerner les systèmes de contrôle qualité au niveau institutionnel comme elle peut se limiter au respect des procédures et mécanismes de contrôle qualité au niveau d'un échantillon représentatif de missions de contrôle. L'auditeur externe peut se baser sur le travail de la revue interne d'assurance qualité si l'évaluation atteste qu'elle est exécutée dans des conditions fiables.

Assurance qualité au niveau de l'ISC et au niveau de la mission de contrôle

La revue assurance qualité au niveau de l'ISC

Elle porte sur l'analyse de la conception du cadre global de contrôle de la qualité de l'ISC, ses applications et sa mise en œuvre. Cette revue peut être globale, c'est-à-dire qu'elle englobe tous les éléments du système de contrôle qualité, ou ne concerner que l'évaluation de l'efficacité de l'application de certains éléments sélectionnés de ce cadre global.

Lors de l'exécution de la revue d'assurance qualité au niveau de l'ISC, il y a lieu de :

- s'assurer que le cadre juridique de l'ISC est conforme aux dispositions des déclarations de Lima et de Mexico sur le plan de l'indépendance et du mandat ;*
- s'assurer que l'ISC a établi des politiques qui lui assurent une conformité aux règles de déontologie et d'indépendance requises ;*
- évaluer le degré d'attachement des responsables de l'ISC à la culture de la qualité et leur adoption de systèmes et procédures qui confère une importance majeure à la qualité dans l'exécution des travaux ;*

- évaluer les systèmes de gestion des ressources humaines en place, pour s'assurer que l'ISC dispose d'un encadrement suffisant pour répondre aux objectifs généraux de contrôle qualité, possédant les capacités, les compétences tout en se conformant aux règles de déontologie ;
- évaluer la méthodologie de contrôle de l'ISC et ses pratiques pour s'assurer qu'elles sont conformes aux normes et aux bonnes pratiques internationales ;
- déterminer les méthodes de renforcement de l'administration interne et les services de soutien ;
- évaluer l'efficacité du traitement des questions pendantes, des questions nouvelles et l'exploitation des opportunités offertes pour les régler.

La revue d'assurance qualité au niveau de l'ISC s'intéresse à l'existence et à la conception des politiques et des procédures de l'ISC dans le domaine d'assurance qualité (a) et à l'efficacité de leur mise en œuvre (b). Dans la première situation (a), l'auditeur assurance qualité procède au rapprochement du cadre approuvé au niveau de l'ISC avec la norme internationale notamment l'ISSAI 40 et s'assure que ses principes sont bien suivis. S'il détecte des insuffisances ou des anomalies, il recommande de prendre des mesures correctives. Dans la seconde (b), l'auditeur examine les éléments probants justifiant une mise en œuvre appropriée des politiques et procédures adoptées.

La revue d'assurance qualité au niveau de la mission de contrôle

Elle a trait à l'analyse de l'exécution des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission de contrôle (contrôle financier ou de performance), de manière à s'assurer que l'équipe de vérification a suivi le processus de contrôle de qualité approprié et s'est conformée à la méthodologie, à la politique, aux procédures de l'ISC, aux lois et normes professionnelles et aux règles de déontologies appropriées, et qu'elle a collecté les preuves pertinentes, probantes et suffisantes pour appuyer le rapport élaboré.

La revue d'assurance qualité au niveau de la mission de contrôle a pour finalité de :

- ✓ s'assurer que les systèmes de contrôle qualité au niveau de la mission sont définis ;
- ✓ s'assurer que ces systèmes sont convenablement exécutés ;
- ✓ évaluer la qualité des pratiques en usage lors des travaux de contrôle, s'assurer que le rapport de contrôle est approprié, qu'il se base sur des preuves pertinentes, probantes et suffisantes et identifier les moyens de renforcer et améliorer les systèmes de contrôle ;
- ✓ s'assurer que les procédures de contrôle, au niveau de la mission de contrôle, sont correctement matérialisées et documentées ;
- ✓ s'assurer que la mission de contrôle a été correctement conçue et que les risques ont été identifiés et gérés avec précaution ;
- ✓ s'assurer de l'existence, au niveau du dossier de mission, de preuves pertinentes, probantes et suffisantes qui appuient les opinions exprimées et consignées dans le rapport ;

- ✓ s'assurer que les conclusions et les opinions ont été clairement énoncées et qu'elles s'appuient sur des papiers de travail établis durant la mission ;
- ✓ s'assurer que les états financiers sont établis conformément à la législation et réglementation comptable et aux normes requises et que le rapport de contrôle émis est approprié.

Les revues assurance qualité avant et après l'émission du rapport

Ces revues concernent les missions de contrôle et peuvent être réalisées par des auditeurs qualifiés, internes ou externes à l'ISC.

La revue assurance qualité avant l'émission du rapport est une vérification qui intervient avant la finalisation du rapport de contrôle et son émission. Elle permet de s'assurer que la vérification s'est opérée conformément à la méthodologie, aux pratiques approuvées et aux exigences légales et réglementaires en vigueur et que le rapport est approprié aux circonstances.

Il convient de ne pas confondre la revue avant l'émission avec la supervision et le contrôle. Ces derniers ont trait au contrôle de la qualité durant l'opération de vérification ce sont des attributions fonctionnelles des services d'audit (hiérarchique), alors que l'assurance qualité avant l'émission du rapport s'effectue par une personne qui ne participe pas à la vérification quotidienne.

La vérification d'assurance qualité avant l'émission du rapport :

- prend en compte les risques importants identifiés au cours de la mission et les réponses apportées à ces risques ;
- prend en compte les jugements retenus notamment en matière de seuil de signification ;
- constate si des sujets ayant entraînés des divergences d'opinions ont donné lieu aux consultations appropriées ;
- s'assure que l'échantillon de papiers de travail sélectionné pour la revue est représentatif quant au travail effectué et aux conclusions retenues ;
- examine si le rapport à émettre est approprié.

La revue présente une évaluation objective et indépendante des dispositifs importants en matière de comptabilité, d'audit et de rapport qui permet à l'auditeur de conclure sur la base des réalités et des circonstances pertinentes qu'il n'existe aucun élément susceptible de défaire le caractère approprié des conclusions.

Il convient de signaler que la revue assurance qualité avant l'émission du rapport :

- ne limite pas les responsabilités de l'équipe de contrôle ;
- ne décharge pas le chef de mission de la responsabilité finale quant à l'émission du rapport de contrôle.

Au cours de la mission de contrôle, l'équipe de contrôle peut consulter l'auditeur chargé de la revue assurance qualité préalablement à l'émission du rapport. Ces consultations ne doivent pas porter atteinte à l'habilitation de cet auditeur pour l'accomplissement de sa tâche.

Quand la nature et l'étendue des consultations effectuées deviennent importantes, l'équipe de contrôle ainsi que l'auditeur doivent prendre des mesures de nature à préserver l'objectivité. Parfois, il convient de désigner une autre personne pour assurer le rôle d'auditeur « d'avant émission du rapport » ou bien procéder à la consultation d'une autre personne expérimentée.

Bien qu'il soit possible d'effectuer des revues assurance qualité d'avant émission du rapport, sur toutes les vérifications, elle se trouve, en fait, limitées aux audits sensibles et ceux comportant des risques élevés. Par contre, la revue d'après l'émission du rapport est, généralement, effectuée sur un échantillon représentatif d'audits déjà réalisés.

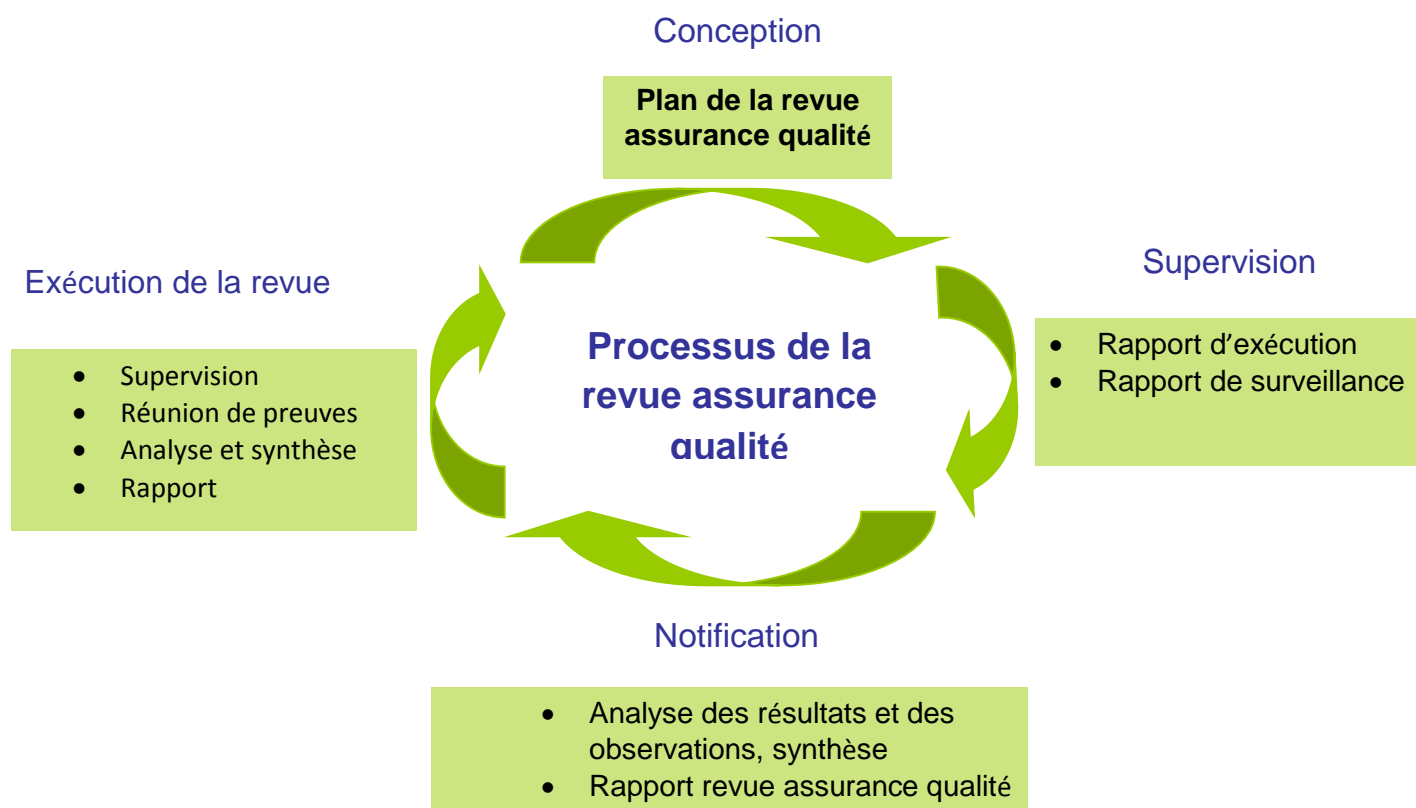
La différence entre la revue assurance qualité d'avant émission du rapport et celle d'après l'émission du rapport est aussi d'ordre chronologique, dans le sens où la revue d'assurance qualité après émission du rapport peut concerner l'étape de surveillance alors que cette opération ne peut être effectuée lors d'une revue assurance qualité d'avant émission du rapport.

La revue d'assurance qualité après émission du rapport peut être réalisée par un auditeur expérimenté au sein ou en dehors de l'ISC. Alors que la revue d'avant émission est, généralement, confiée aux auditeurs appartenant à l'ISC, non concernés par l'audit en question.

Processus de la vérification d'assurance qualité

Les étapes de la revue assurance qualité tant au niveau institutionnel qu'au niveau de la mission de contrôle ne diffère pas de celles d'une quelconque mission de contrôle, il s'agit de la planification, l'exécution, le rapport puis le suivi.

Graphique du processus de la revue assurance qualité



La 1^{re} étape : La planification de la revue assurance qualité

Le processus de la planification comprend deux catégories de plans :

- *Plan opérationnel : C'est le plan, global ou annuel de la fonction assurance qualité qui reprend l'ensemble du programme des revues à effectuer tant au niveau de l'institution qu'au niveau de la mission de contrôle.*
- *Plan de revue de la mission de contrôle.*

- Le plan opérationnel :

Il est approuvé par le responsable de l'assurance qualité. Au niveau institutionnel (ISC), la revue doit comprendre l'intégralité des éléments du système de contrôle qualité (périodiquement ou sur plusieurs années). Au niveau des missions de contrôle, le plan opérationnel est conçu pour assurer la couverture suffisante des missions individuelles de contrôle de façon à garantir le respect de la politique de l'ISC dans le domaine de l'assurance qualité (garantir l'examen périodique des responsabilités de contrôle de chaque responsable de mission et s'assurer de la sélection des missions de contrôle pouvant comporter un degré élevé de risque).

- Le plan de revue d'une mission d'assurance qualité :

Ce plan est conçu pour toute revue à effectuer au niveau institutionnel (ISC) ou au niveau de la mission de contrôle. Il n'est pas différent de celui d'une mission de contrôle qu'elle que soit sa nature ; il comprend les objectifs, les ressources nécessaires, l'étendue, les rapprochements et les conditions (les politiques de l'ISC et les exigences de la norme internationale de contrôle qualité ISQC-1, au niveau institutionnel, la méthodologie de contrôle de l'ISC, les normes internationales de contrôle au niveau de la mission de contrôle, les responsabilités assignées, le cadre juridique, etc.).

La 2^e étape : L'exécution de la revue assurance qualité

La revue doit être réalisée conformément au plan approuvé. Toute modification apportée à ce plan doit être validée par l'autorité compétente. Ce plan est exécuté à travers la mise en œuvre de programmes de vérifications précédemment conçus.

La 3^e étape : La communication (rapport)

L'équipe de contrôle procède à l'analyse des résultats et des observations détaillées figurant dans la mission d'audit, les synthétise en vue de l'établissement du rapport sur les résultats généraux de l'audit. Cette analyse repose essentiellement sur l'examen des preuves pertinentes, probantes et suffisantes consignées dans les papiers de travail.

Ce résumé est utile pour l'élaboration du rapport général de la revue assurance qualité.

L'unité assurance qualité procède, une fois par an, à la diffusion d'un rapport général sur les résultats de la surveillance du système assurance qualité.

Il est transmis aux différents responsables des missions de contrôle, aux membres concernés au sein de l'institution dont le président de l'ISC et ces principaux collaborateurs.

La 4^e étape : Le suivi

Les rapports de revue assurance qualité ne peuvent pas atteindre l'objectif escompté en l'absence d'un système de surveillance adéquat. Cette surveillance peut être assurée par l'unité d'assurance qualité ou par une commission interne créée à cet effet.

L'équipe en charge de la surveillance adopte un plan de travail pour évaluer le degré d'exécution du plan de revue et les causes l'ayant entravé. Il est important de s'assurer, au cours de cette surveillance, que les procédures mises en place ont permis de prendre en charge l'observation et la conclusion ayant conduit à la délivrance d'une recommandation.

Un processus de surveillance adéquat est nécessaire pour garantir l'exécution du plan de travail adopté ou pour s'assurer que les étapes appropriées sont en cours d'exécution.

Chapitre 2-2 : La revue assurance qualité au niveau institutionnel (Niveau ISC)

1- Les objectifs de la revue assurance qualité au niveau de l'ISC

L'objectif de la revue au niveau de l'ISC consiste à évaluer si l'ISC dispose d'un système adéquat et efficace de contrôle qualité à même d'assurer la qualité de tous ses travaux et services et à s'enquérir de son degré d'efficacité.

À ce titre, la fonction assurance qualité doit prendre en considération les points suivants lors de l'exécution de la revue au niveau de l'ISC :

- déterminer si le cadre juridique de l'ISC est suffisant pour assurer son indépendance et si ses prérogatives sont conséquentes et complètes par rapport à ce qui est prévu par les déclarations de Lima et de Mexico ;*
- évaluer les opérations et les systèmes mis en place pour le recrutement, l'amélioration et la préparation des ressources humaines de l'ISC de façon à garantir la disponibilité d'un nombre suffisant de personnes qualifiées, motivées et prédisposées à exercer leurs missions avec efficacité ;*
- s'assurer que la méthodologie et l'exercice du contrôle sont conformes aux normes internationales de contrôle et aux bonnes pratiques internationales ;*
- évaluer la contribution de la qualité des systèmes et des pratiques à l'émergence d'une bonne gouvernance au sein de l'ISC ;*
- définir les moyens de renforcement de l'administration interne et les services de soutien ;*

- évaluer la situation des relations avec les parties prenantes et la renforcer, le cas échéant ;
- déterminer la qualité des rapports et des services d'audit et leur impact sur la transparence, l'obligation de rendre compte dans le secteur public et le développement positif des pratiques de bonne gestion financière du gouvernement.

En résumé, la revue assurance qualité au niveau institutionnel aborde ce qui suit :

- a-** la conception des politiques de l'ISC, ses procédures et ses pratiques dans le domaine du contrôle qualité ;
- b-** l'exécution de ce qui a été déjà conçu de manière efficace.

En ce qui concerne la 1^{re} considération, l'auditeur assurance qualité procède à la comparaison du système adopté par l'ISC avec la norme approuvée, (l'ISSA 40 par exemple), il vérifie si les éléments de cette norme sont tous respectés, en cas de détection d'une défaillance, il recommande les mesures correctives appropriées.

Quant à la dernière considération, l'auditeur procède à l'analyse des éléments probants pour s'assurer que les politiques, procédures, ou pratiques s'effectuent dans l'esprit de leur conception.

2- Le processus de revue assurance qualité au niveau de l'ISC

2-1- La planification de la revue assurance qualité

Ce processus englobe deux catégories de plans :

A- Le plan opérationnel des revues

Le plan opérationnel est un plan général ou annuel de la fonction assurance qualité, il contient les programmes de revue tant au niveau institutionnel qu'au niveau des contrôles financiers et/ou de performance.

Le plan opérationnel est approuvé par le président de l'ISC. En matière de revue de niveau institutionnel, le plan opérationnel doit comprendre l'intégralité des éléments du système de contrôle qualité (le programme peut être périodique et s'étendre sur plusieurs années).

Les critères ci-après sont importants pour la sélection des revues assurance qualité et la détermination de leur calendrier de déroulement :

- les priorités fixées, y compris les politiques de choix périodique des éléments du système de contrôle qualité qui feront l'objet d'une revue assurance qualité (à titre d'exemple : tous les éléments du système de contrôle qualité doivent faire l'objet d'une revue assurance qualité tous les trois ans) ;
- l'évaluation des risques : prendre en considération les résultats de l'évaluation des risques faite au cours de la planification.

Dans le but de réaliser l'objectif de la revue assurance qualité et d'assister l'ISC dans l'atténuation des risques, l'équipe de revue assurance qualité doit s'intéresser aux travaux présentant un degré élevé de complexité et aux aspects pour lesquels il n'existe pas de politiques documentées, et aux éléments de l'ISSAI 40 que l'équipe de vérification considère importants de par leur connaissance de l'entité, leur entretien avec l'encadrement de l'ISC et leur recherche référentielle ;

- les exigences de la politique d'assurance qualité ;*
- les ressources octroyées, y compris le personnel possédant l'expérience et l'autorité suffisantes pour la réalisation des revues ;*
- les autres activités de l'ISC qui peuvent occuper les personnes les rendant moins disponibles à la contribution aux entrevues ou à la collecte des preuves probantes et pertinentes ;*

Une fois le plan opérationnel finalisé, il appartient à l'ISC de fournir les efforts nécessaires pour l'appliquer et veiller à réunir les moyens suffisants au traitement des risques détectés et à la mise en œuvre de sa politique d'audit qualité.

B- Le plan d'une revue assurance qualité

Ce plan est conçu pour toute revue effectuée au niveau institutionnel (ISC). Il ne diffère pas de celui de toute mission de contrôle qu'elle que soit sa nature. Il détermine l'élément institutionnel objet de revue, en évalue les risques inhérents et fixe les objectifs, les ressources nécessaires, l'étendue, la méthodologie, le calendrier. Il traite des conditions de la réalisation de la revue ; telles que les politiques de l'ISC, les exigences de la norme « ISSAI 40 », les responsabilités assignées, le cadre juridique et les dispositifs administratifs de la vérification, jusqu'à la forme finale du rapport, son contenu et le processus de son adoption.

Il est nécessaire d'effectuer une revue assurance qualité conformément au plan travail arrêté précédemment et à travers des outils de vérification adoptés (check-lists, matrice.). Cependant, des événements inattendus peuvent surgir durant l'exécution de la revue et nécessiter d'introduire des modifications au plan retenu. Dans ce cas, il est important que les modifications soient approuvées par le niveau administratif approprié.

2.2- La supervision de l'exécution d'une revue assurance qualité

Le responsable de l'équipe de revue doit assurer une supervision adéquate de l'équipe et des travaux, de manière à s'assurer que la mission se déroule suivant les normes professionnelles et dans le respect des délais impartis. L'étendue et la nature de cette supervision sont basées sur différents éléments tels que le nombre des membres de l'équipe, leur expérience, leur qualification et leurs capacités.

L'ISC, dans le but d'améliorer la fonction supervision, peut adopter une liste de points dont la supervision est recommandée lors de la revue. La supervision doit être attestée par les documents de la revue.

2-3- La collecte des preuves probantes de contrôle

Les résultats, conclusions et recommandations de l'équipe de revue assurance qualité doivent être étayés par des preuves très solides, probantes, pertinentes et suffisantes faute de quoi ils seront rejetés. Ces preuves doivent être regroupées au niveau des dossiers de chaque revue.

Les méthodes de collecte des éléments probants (les entrevues, sondages d'opinion, groupes de réflexion...) doivent être consignées dans les papiers de travail. De même, lorsque le domaine à auditer est vaste, l'équipe de revue utilise l'échantillonnage ou autres méthodes pour délimiter le champ des vérifications, celles-ci doivent être explicitées et consignées au niveau des papiers de travail. L'analyse des données, des informations collectées et des résultats qui en découlent doit, aussi, être bien documentée.

Plusieurs méthodes sont fréquemment utilisées pour recueillir les éléments probants, dont :

✓ Examen de documents

C'est une opération de collecte d'information de différents types à partir de documents appropriés. Au niveau institutionnel, elle englobe l'examen des documents relatifs aux politiques de qualité, aux manuels de procédures, aux conventions, au code de déontologie, aux dossiers et rapports, tout en les comparant aux normes internationales et aux exigences déontologiques appropriées.

✓ Les entrevues

L'entrevue est une méthode de collecte d'informations et de données à travers un ensemble de questions, soigneusement préparées, posées par l'équipe de revue assurance qualité aux personnels de l'ISC afin de connaître leurs avis et opinions.

✓ Les questionnaires

Le questionnaire est une des méthodes de sondage, il est conçu pour recueillir l'opinion d'un groupe de personnes à travers une série d'interrogations cohérentes.

✓ *Brainstorming, groupes de réflexion ou remue-méninges*⁸

Il s'agit d'entretiens, avec un groupe de personnes, centrés autour d'un thème précis, à travers une série de questions essentielles. Contrairement aux entrevues bilatérales, les entretiens en groupe aident les participants à fonder et exprimer des opinions et des observations à partir de la contribution de chaque personne. C'est une technique très efficace de collecte d'informations sur les travaux, les défis et les stratégies de l'ISC.

L'équipe de revue doit veiller à ce que ces réunions regroupent des personnels et des responsables nombreux et de différentes catégories. De bonnes facultés de « modérateur » acquises, par certains membres de l'équipe de revue à travers la formation et l'expérience, constituent un facteur décisif pour le succès de ce genre d'entretiens.

✓ *Observation matérielle*

Elle consiste en un constat visuel dressé par l'équipe de revue assurance qualité à travers l'utilisation de questionnaire. Elle concerne l'environnement matériel, les activités, les opérations ou les entretiens courants. Cette technique est utilisée pour s'assurer de la disponibilité des ressources matérielles, des services technologiques, des services d'appui et pour évaluer leur suffisance et leur pertinence.

2-4- L'analyse

La collecte d'informations et de données s'effectue par l'usage de questionnaires de modèle de documents, de listes et de tableaux. Ces informations sont ensuite analysées de façon à détecter les failles qui altèrent le cadre général de contrôle qualité de l'ISC.

Les informations obtenues au format texte peuvent être résumées dans des tableaux aidant l'auditeur à mieux déterminer les failles qui altèrent le processus de contrôle qualité. L'utilisation de ce genre de matrice facilite les travaux de synthèse. Elle met en évidence de façon instantanée les relations entre les causes et les résultats, ce qui facilite la formulation des conclusions et recommandations et aide l'auditeur à élaborer son rapport et exprimer une opinion.

L'équipe de revue assurance qualité peut utiliser les outils d'analyse tels que les pourcentages, l'analyse des taux et l'analyse des orientations.

Les auditeurs chargés de la revue assurance qualité doivent attester d'un niveau élevé de compétence analytique. En plus de la capacité d'utilisation des différents outils d'audit, ils doivent être au fait de toutes les procédures de contrôle appropriées prévues par le guide de l'ISC et par les normes internationales (ISSAI) et (ISA).

⁸ *Il s'agit du Brainstorming qui vient de « brain », le cerveau et de « storming », la prise d'assaut d'une position militaire par un commando ou un ensemble de combattants. La plupart des pays européens ne cherchent pas à traduire le mot, et l'emploient tel quel. En France, beaucoup de traductions ont été proposées : remue-méninges, suractivation du cerveau, tempête sous un crâne, cervorage (cerveau et orage), giboulée d'idées, etc. L'Office québécois de la langue française recommande l'utilisation de l'expression «remue-méninge» ou «remue-méninges».*

2-5- Le rapport⁹

L'équipe de revue procède au titre de chaque vérification d'assurance qualité à :

- l'analyse des résultats et observations détaillés obtenus à la suite de la vérification et leur récapitulation ;*
- l'élaboration d'un rapport sur les résultats généraux de la vérification.*

L'analyse des résultats et des observations est fonction des preuves probantes, pertinentes et suffisantes contenues dans les documents de la vérification. Elle est résumée dans un document qui devra servir lors de l'élaboration du rapport général de vérification.

Le contenu du rapport de revue assurance qualité au niveau institutionnel (au niveau de l'ISC)

Dans le cadre du processus de présentation des résultats obtenus et de l'élaboration du rapport, l'équipe de revue assurance qualité doit prendre en considération les informations suivantes :

- ✓ **Les observations positives :** le rapport de revue assurance qualité doit révéler les points positifs du système, la partie de ce dernier conçue et réalisée dans le respect des exigences de la norme « ISSAI 40 », des politiques de l'ISC et des autres normes et réglementations appropriées.*
- ✓ **Les observations négatives :** il est nécessaire de communiquer toutes les observations négatives essentielles, de manière détaillée, à travers l'énonciation de la nature des résultats et leur étendue. Le résultat est la description claire et précise de « l'existant », c'est la réalité observée par l'auditeur.*

Chapitre 2-3 Revue d'assurance qualité d'une mission de vérification des comptes

Avant d'entamer cette partie il convient de se remémorer le déroulement et les objectifs d'une mission de contrôle des états financiers. L'Annexe 1 expose, à titre de rappel, le processus de contrôle des états financiers quant à sa relation avec les normes professionnelles de contrôle dont les membres de l'équipe de la mission de contrôle doivent avoir une vision complète notamment le contenu des ISAs en relation avec leur mission.

Planification de la revue assurance (mission de vérification des comptes) :

- ✓ **Plan de revue de la mission de contrôle individuelle***

Ce plan est conçu pour toute revue à effectuer au niveau de la vérification des comptes.

⁹Cf une proposition de modèle de rapport en annexe 1

Le contenu du plan n'est pas différent de celui d'une mission de contrôle ordinaire ; il est constitué des objectifs, des ressources nécessaires, de l'étendue, de la méthodologie de travail, des conditions (ex : la méthodologie de l'ISC et les normes internationales de contrôle au niveau de l'audit financier), des responsabilités conférées et du cadre juridique etc...

Le calendrier et la sélection

Le calendrier des revues assurance qualité et les domaines retenus en vue d'être auditer sont basés sur :

- les priorités fixées, y compris les politiques de sélection périodique (conformément aux exigences de la norme ISSAI 40), devant permettre à la revue assurance qualité d'analyser tous les éléments du système de contrôle au minimum tous les trois ans ;*
- l'évaluation des risques y compris les opinions de l'administration de l'ISC ;*
- les exigences de la politique d'assurance qualité ;*
- les ressources disponibles, y compris le personnel possédant l'expérience et l'autorité suffisantes pour mener les revues ;*
- les conditions (ex : les missions de contrôle nouvelles, les nouveaux responsables de missions d'audit, les risques détectés récemment) qui font que le choix de la période soit favorable aux résultats attendus ;*
- les autres activités de l'ISC qui peuvent altérer la disponibilité des personnes pour faire des entrevues, ou collecter des éléments probants pertinents à la revue assurance qualité.*

Le plan opérationnel insiste sur la nécessité de prendre en charge tous ces aspects. Il appartient à l'ISC de fournir d'importants efforts pour le finaliser et l'appliquer de façon à couvrir et à traiter l'ensemble des risques détectés et à mettre en exécution la politique d'assurance qualité adoptée.

Étendue et méthodologie

L'étendue de la revue assurance qualité au niveau de la vérification des comptes doit comprendre les processus suivis et les documents préparés par les équipes de vérification des comptes, et ce, afin d'évaluer le degré de conformité des missions de contrôle aux exigences de la méthodologie de l'ISC et aux normes appropriées, telles que les normes internationales de contrôle (ISA) et les normes internationales des ISC (ISSAI).

✓ L'évaluation des risques

En quête d'atteinte des objectifs de la revue assurance qualité et d'assister l'ISC dans l'atténuation des risques pertinents, la revue assurance qualité doit prendre en compte les éléments suivants :

- Donner la priorité à la revue des missions répondant à un ou plusieurs des critères suivants :

- missions de contrôle effectuées sur des entités classées par l'ISC dans la case d'entités à haut risque ;
- missions de contrôle concernant des entités dont les comptes présentent un degré élevé de complexité ;
- missions de contrôle présentant des problèmes antérieurs et les missions de contrôle pour lesquelles une revue assurance qualité antérieure a soulevé des problèmes ;
- missions de contrôle nouvelles effectuées par l'ISC.

- Se conformer à la politique de l'ISC dans le domaine de la couverture périodique des chefs de missions de contrôle.

✓ **La méthodologie**

La collecte des informations probantes renvoie aux éléments suivants déjà explicités au chapitre précédent :

- la vérification des documents ;
- les entrevues ;
- le sondage et brainstorming ;
- l'observation matérielle.

L'exécution de la vérification d'assurance qualité

La revue assurance qualité doit être exécutée conformément au plan approuvé pour sa réalisation. Toute modification doit faire l'objet d'approbation par le niveau administratif adéquat. Ce plan est mis en œuvre à travers un programme de travail et des questionnaires précédemment conçus.

La supervision

Le chef de l'équipe de revue doit effectuer une supervision convenable¹⁰ de son équipe et de l'avancement des travaux de manière à s'assurer que la mission s'effectue dans un climat de professionnalisme et dans le respect des délais impartis. Cette supervision doit se concrétiser au niveau des documents de revue assurance qualité. L'étendue et la nature de la supervision sont fonction de différents éléments tels que le nombre des membres de l'équipe, leurs expériences, leurs qualifications et leurs capacités.

¹⁰Au niveau des ISC qui, du fait du nombre limité de leur personnel, ne peuvent créer une équipe de revue assurance qualité, le responsable de la fonction d'assurance qualité doit choisir une personne de l'exécutif doté de hautes qualifications pour l'entretenir au sujet de la planification et les résultats, (y compris les questions litigieuses) et du rapport assurance qualité.

Le chef de l'équipe doit s'assurer que les résultats de la revue assurance qualité sont étayés par des éléments probants, pertinents et suffisants et que les informations collectées ont été correctement analysées de façon à tirer des conclusions et détecter les failles et les faiblesses qui altèrent le cadre général d'assurance qualité de l'ISC (voir chapitre précédent).

Le rapport

L'équipe de revue procède au titre de chaque revue assurance qualité à :

- l'analyse et à la synthèse des résultats et observations détaillées obtenus à la suite de la vérification ;*
- l'élaboration d'un rapport sur les résultats généraux de la revue.*

L'analyse des résultats et des observations doit être étayée par des éléments probants pertinents et suffisants consignés dans les papiers de travail.

A) Élaboration d'un projet de rapport de revue

Le rapport définitif au niveau du contrôle des comptes repose sur les résultats du programme et du questionnaire de vérification. Ce questionnaire de revue englobe les différentes étapes de la mission de contrôle, de la planification au rapport. C'est un outil d'aide et d'orientation que doit utiliser un auditeur expérimenté en parallèle avec les normes appropriées et les règles pertinentes de la méthodologie de l'ISC.

Il aide l'auditeur d'assurance qualité à évaluer le degré de conformité aux normes et à définir les domaines nécessitant des mesures correctives que l'ISC doit prendre. La case observation de cet outil doit être renseignée par les éléments suivants :

- ✓ un bref exposé sur les causes, qui ont poussé l'auditeur à dire que l'exigence est bien respectée ou n'est pas respectée, avec référence au dossier de la mission de contrôle, ou le dossier de la revue, le cas échéant ;*
- ✓ une indication des risques découlant de la non-conformité ;*
- ✓ les causes de non-conformité que l'équipe de la mission a soulevées.*

Les résultats des questionnaires de contrôle sont résumés dans un modèle de matrice de vérification des comptes que doit renseigner le chef de l'équipe ou une autre personne chargée de la collecte des résultats des différentes missions de revues, la matrice retrace les domaines importants concernés par l'audit, avec un résumé des résultats, elle doit contenir une conclusion sur le degré de conformité de chaque étape de la mission de contrôle.

En plus de la description des résultats, le projet de rapport assurance qualité doit :

- a- indiquer les résultats de chaque étape du processus de vérification des comptes ;*
- b- évaluer le risque lié à chaque résultat ;*
- c- définir la cause de chaque résultat.*

- **L'impact** : cet élément indique l'impact réel ou potentiel des résultats.
L'équipe de vérification doit analyser la question de l'impact des problèmes ou des résultats sur la politique de l'ISC et sur ses processus de contrôle à l'avenir.
- **La cause** : les causes des résultats et des problèmes détectés doivent être enregistrées pour servir de base aux recommandations de l'auditeur.
- **Les commentaires des responsables de la chambre** : l'auditeur doit recueillir les commentaires du président de section et du président de la chambre sur les observations émises et les consigner dans son papier de travail.

Lors du débat avec ces responsables, l'équipe de revue assurance qualité est tenue de :

- résumer les commentaires et les autres éléments probants découlant du débat ;
- analyser les éléments probants à la lumière des explications fournies ;
- procéder aux investigations supplémentaires pour les questions controversées, en se basant sur des informations ou des éléments probants recueillis par l'équipe ;
- s'accorder sur les modifications (en se basant sur des informations supplémentaires ou sur des faits ignorés par l'équipe) à insérer dans le projet du rapport.

Les recommandations doivent être débattues pour aboutir à une décision concernant les résultats à insérer dans le rapport final à communiquer au président de l'ISC.

B) Le rapport final de la revue

Le rapport final fait état des principaux résultats de la revue assurance qualité. La forme du rapport final est celle retenus par l'ISC conformément à sa politique et ses procédures. Le modèle de matrice de rapport ci-dessous peut être retenu.

Sommaire

Résumé exécutif : (Résumé du rapport)

Cette partie doit être très brève et doit comporter les éléments les plus importants, les idées et les résultats essentiels. Il peut contenir une présentation succincte du résumé, les principales observations, les conclusions, les principales recommandations, le résumé des réponses de l'administration.

Le résumé exécutif doit être en cohérence avec le rapport sans être une simple reproduction des chapitres du rapport. En d'autres termes, le résumé exécutif doit rapporter les questions primordiales de la revue, en particulier les aspects nécessitant une amélioration.

Introduction

L'introduction expose succinctement l'objet de la vérification soumise à une revue en indiquant l'entité contrôlée, l'étendue de la mission, sa date, son objectif et le personnel affecté à cette mission.

Étendue et méthodologie

Cette partie contient le travail réellement effectué et les procédures suivies par l'équipe de revue assurance qualité, elle englobe les éléments suivants :

- Le cadre du contrôle d'assurance qualité sur la base duquel le système de contrôle qualité de l'ISC a été évalué ;*
- Les principaux moyens utilisés dans la collecte de donnée (ex : la revue des dossiers des missions de contrôle, la présentation de la liste des dossiers sélectionnés, les entrevues, les analyses, les questionnaires) ;*
- Les limites du contrôle : surtout si des entraves ont été rencontrées ;*

Les observations, les résultats et les recommandations : (corps du rapport)

L'équipe de revue doit insérer dans le rapport les éléments suivants, avec indication des forces et faiblesses.

- **Les attentes escomptées** : L'équipe de contrôle peut analyser les attentes relatives à chacune des étapes du processus de contrôle telles que définies dans les normes appropriées. Cette partie du rapport décrit clairement les attentes à la lumière de l'exigence indiquée dans la méthodologie de l'ISC et/ou dans la norme professionnelle appropriée.*
- **Les résultats** : cette partie fait une description succincte des pratiques et des activités de contrôle. Cette description doit être claire de façon à permettre aux lecteurs de mieux comprendre ce que l'auditeur a observé ou n'a pas observé à la lumière des prévisions définies. Cette partie explique aussi la conformité de la situation relevée avec les exigences de la norme appropriée et définit les écarts entre les observations de l'auditeur et les attentes.*
- **Les causes** : il est nécessaire de déterminer les causes des lacunes constatées car elles constituent la base des recommandations. L'auditeur doit s'habituer à poser la question pourquoi ? Jusqu'à obtenir l'assurance que la cause principale est enfin détectée.*

L'auditeur peut, par exemple, remarquer qu'une procédure exigée par la norme internationale n'est pas respectée dans une mission de contrôle précise, s'il s'arrête à ce stade, la recommandation découlant de cette observation du genre « il est indispensable de respecter cette procédure » ne sera pas d'importance capitale.

Mais, en posant plus de questions, on peut déduire que les politiques de l'ISC ne nécessitent pas qu'une telle procédure soit exécutée, ou que l'équipe de contrôle n'est pas au courant de cette exigence et avec encore plus de questions on peut aussi définir les mesures que l'ISC doit prendre pour redresser la situation et régler le problème.

- **L'impact** : c'est les conséquences ou les effets réels ou potentiels des faiblesses enregistrées.
- **Les recommandations** : c'est des propositions d'amélioration en conformité avec la méthodologie de l'ISC et les normes internationales.

Les recommandations doivent être claires, significatives, tangibles et d'un caractère applicable, elles doivent cibler les causes majeures du résultat. Elles sont adressées au président de chambre concerné lorsqu'elles découlent d'un manque de conformité aux politiques et procédures. Elles sont adressées au responsable de la méthodologie et/ou au responsable du système général du contrôle qualité de l'ISC lorsqu'elles concernent des lacunes dans les politiques et les procédures de l'ISC.

Les recommandations doivent être claires et précises de façon à permettre à tout auditeur expérimenté qui n'a pas participé à la revue de s'assurer de leur mise en œuvre ultérieure, dans le cas où l'équipe d'assurance qualité n'a pas été chargée du suivi de la mise en œuvre des recommandations.

Dans le cas où les insuffisances détectées révèlent que le rapport émis n'est pas approprié, il y a lieu de formuler une recommandation visant à prendre les mesures correctives appropriées.

La conclusion générale

La conclusion générale doit faire ressortir clairement :

- *que le rapport émis est approprié aux circonstances (l'opinion doit être étayée d'éléments probants appropriés et suffisants consignés au niveau du dossier de contrôle) ;*
- *la disponibilité d'éléments probants appropriés et suffisants quant au degré de conformité de l'équipe de contrôle aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires lors de la réalisation de la mission de contrôle.*

Dans le cas où des faiblesses ont été détectées, le chef de la mission de contrôle doit se référer aux bonnes pratiques professionnelles admises pour apprécier leur importance.

Les réponses du responsable de structure

Le président de chambre responsable de la mission de contrôle doit exprimer son avis quant à l'acceptation des observations, conclusions et recommandations. En cas d'acceptation, il doit rédiger une réponse dans laquelle il présente brièvement les mesures envisagées et le plan de travail retenu, le cas échéant. En cas de non acceptation, sa réponse doit être motivée.

Si des faiblesses dans les politiques et procédures de l'ISC sont enregistrées, il appartient au responsable chargé du développement et de l'adoption des politiques et procédures de formuler ses réponses sur cette situation. La réponse doit être datée et signée par le responsable concerné.

Les annexes : ils regroupent toutes les informations et les détails que l'équipe de revue estime nécessaire pour appuyer, de façon appropriée, les conclusions et les recommandations.

Le suivi : (Follow-up)

Les rapports de revue assurance qualité ne peuvent réaliser leur objectif en l'absence de mesures de suivi appropriées. Le suivi peut être effectué par l'unité assurance qualité ou par des comités internes créés à cet effet.

L'équipe de suivi se base sur le plan de travail établi par la structure objet de revue, en évalue son degré de mise en œuvre et les causes qui ont entravé l'exécution de chacun de ses éléments. Il y a lieu de s'assurer, aussi, que les décisions prises et les procédures mises en place ont bien corrigé les observations ayant entraîné la recommandation. Des appropriées procédures de suivi sont nécessaires pour s'assurer que des démarches sont engagées pour l'exécution du plan de travail approuvé.

Chapitre 2-4 Revue assurance qualité au niveau de la mission d'audit de performance

Avant d'entamer cette partie, il convient de se remémorer le déroulement et les objectifs d'une mission d'audit de performance.

L'Annexe 2 rappelle les objectifs du contrôle de qualité de la gestion qui consiste à évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacités des entités soumises au contrôle. Un contrôle désigné aussi par les termes audit de performances, ou valorisation de l'optimisation des ressources (value for money audit). En outre, les définitions les plus usitées des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacités sont rappelées.

Cette partie du guide est consacrée à la revue assurance qualité des missions d'audit de performance.

Elle traite des différentes étapes de cette revue et fournit une série d'outils pratique pour les différentes phases que renferme cette opération à savoir la planification de l'assurance qualité, la mise en œuvre du plan, l'établissement du rapport et le suivi des recommandations de cette revue.

Ces outils et indications sont utiles pour bien mener les revues qualité d'un ensemble de missions d'audit de performance régulièrement choisies par la Cour et suivre les recommandations de ces dernières.

1- Objectif d'une revue assurance qualité au niveau d'une mission d'audit de performance

Elle vise à fournir l'assurance que les exigences de qualité ont bien été respectées par les équipes d'audits. Pour réaliser cet objectif, il appartient à l'ISC d'effectuer régulièrement et chaque année une revue assurance qualité d'un ensemble choisi de missions d'audit de performance. Une revue qui peut être effectuée avant ou après l'émission du rapport d'audit.

Bien que l'opération de revue assurance qualité soit similaire, pour ces deux types de revues, leurs centres d'intérêts essentiels diffèrent. Le centre d'intérêt essentiel de la revue avant l'émission du rapport permet de fournir à l'administration supérieure de l'ISC l'assurance que le rapport d'audit à délivrer est approprié aux circonstances, alors que l'objectif de la revue après l'émission du rapport d'audit consiste à déterminer les domaines susceptibles de perfectionnement pour les opérations d'audit de performance futures.

L'objectif de l'assurance qualité au niveau d'une mission d'audit est d'évaluer la conformité des procédures et travaux effectués par les équipes d'audit aux exigences de qualité adoptées. Une évaluation cyclique est également importante pour s'assurer que le contrôle de qualité mis en évidence dans la méthodologie de l'ISC est en harmonie avec les meilleures pratiques internationales. Il appartient à la fonction assurance qualité de s'assurer, chaque année, de la conformité d'un échantillon de missions d'audit de performance aux règles de qualité. Par contre, l'examen de conformité aux normes de qualité de la méthodologie de l'audit de performance peut intervenir une fois en plusieurs années ou lorsqu'une évolution importante de la méthodologie de l'audit de performance, a été enregistrée, au niveau de l'INTOSAI.

Ce contrôle assurance qualité de la méthodologie peut être effectué, partiellement, lors de revues de missions d'audit de performance. Cependant, le contrôle assurance qualité au niveau institutionnel est plus indiqué pour une évaluation exhaustive de la pertinence de la méthodologie du contrôle de performance en vigueur au niveau de l'ISC.

2- Planification de la revue assurance qualité

L'équipe assurance qualité doit établir un plan de revue qui explicite l'étendue, la méthodologie, la durée de mise en œuvre, les ressources humaines, les noms des membres de l'équipe, ainsi que d'autres considérations spécifiques. Les membres de l'équipe doivent posséder les compétences et l'expérience appropriée pour s'imprégner totalement des missions d'audit de performance objet de revue.

Préalablement à l'établissement du plan de revue assurance qualité, l'équipe de revue doit s'imprégner totalement du cadre de l'audit de performance au niveau de la Cour¹¹.

Choix de missions d'audit de performance devant faire l'objet de revue¹²

En matière de revue assurance qualité après l'émission de rapports, il appartient à l'équipe assurance qualité d'obtenir la liste des opérations d'audits exécutées durant une période précise, une année par exemple, pour choisir un échantillon. Ce choix repose sur une évaluation des risques (intérêt général, complexité, nouveauté, etc.), une recherche d'un niveau de représentativité (différents secteurs, activités, groupes...) et d'autres considérations liées à la période d'intervention de la revue, au budget temps nécessaire et à la disponibilité d'auditeurs notamment dans le cas de revue avant l'émission du rapport.

Établissement d'un plan de revue assurance qualité

Le plan de revue assurance qualité au niveau d'une mission d'audit de performance comporte, une présentation de la mission de revue, l'objectif, l'étendue, la méthodologie, la durée, le budget de la revue ou d'autres ressources nécessaires et les noms des membres de l'équipe.

En matière d'étendue de la revue, l'équipe de revue assurance qualité peut juger utile de se concentrer uniquement sur une phase précise de la mission d'audit retenue (exemple : phase de planification) au lieu de toutes les phases d'audit, lorsqu'il existe des motifs raisonnables indiquant que cette phase comporte plus de risques que les autres.

Comme indiqué précédemment, l'assurance qualité des missions d'audit de performance comprend deux aspects :

- l'examen de la conformité de la méthodologie adoptée par l'institution dans le domaine de l'audit de performance aux standards internationaux et aux meilleures pratiques,*
- l'examen du respect par l'équipe d'audit de performance des pratiques et du processus d'audit de performance objet de cette méthodologie.*

¹¹ *Les prérogatives de la Cour, fonction de l'audit de performance, plan stratégique de l'institution et le programme annuel du contrôle, planification des missions d'audit de performance et leur mise en œuvre, les exigences de l'assurance qualité au niveau de l'ISC...*

¹² *Cf annexe 2, relatif à la critériologie pour la sélection de missions pour la revue assurance qualité.*

3- Exécution de la revue assurance qualité

La méthode principale de revue assurance qualité au niveau d'une mission d'audit de performance consiste à examiner les papiers de travail contenus dans les dossiers de la mission. Cette méthode peut, le cas échéant, être appuyée par le recours à d'autres formes de collecte d'informations telles que les débats organisés avec les membres de l'équipe d'audit, les entrevues etc...

Il appartient à l'équipe de revue assurance qualité, après l'adoption du plan, d'entreprendre les démarches nécessaires pour sa mise en œuvre. Les activités suivantes entrent dans le cadre de l'exécution de la revue assurance qualité :

- revue de dossiers d'audit de performance et examen de l'ensemble des documents de contrôle ;*
- collecte des informations à travers l'examen précédent, l'entretien avec d'audit de performance et l'usage de questionnaire de revue assurance inspiré du guide ou basé sur les indications de l'audit de performance adoptées par l'institution*
- l'équipe de la revue doit consigner les conclusions et enregistrer les détails relatifs aux résultats de l'audit dans un document prévu à cet effet. Ces conclusions sont les constatations positives ou négatives établies à l'issue de la revue de conformité. Il y'a lieu d'examiner les causes et les effets des constatations négatives.*

En outre, l'auditeur peut être amené à indiquer le niveau de risque :

- un risque élevé signifie un échec principal ; l'opinion du vérificateur ou ses conclusions les plus importantes sont considérées comme incorrectes.*
- un risque moyen signifie que des informations ont été omises et/ou celles rapportées sont sans importance.*
- un risque faible : il s'agit d'autres questions telles que l'insuffisance des illustrations retenues ou dans l'usage du guide de contrôle.*

Matrice comportant les résultats de la revue assurance qualité

Elle synthétise les examens effectués et comporte une double référence au questionnaire de revue assurance qualité :

- une référence chiffrée qui renvoie à la partie traitée par le questionnaire de revue assurance qualité ;*
- une indication des différents éléments ayant fait l'objet de revue à travers le questionnaire de revue assurance qualité.*
- le libellé des observations positives ou négatives retenues ;*
- l'impact (le résultat effectif ou potentiel de l'observation négative) ;*
- les causes des situations constatées ;*
- les commentaires des audits ;*
- les recommandations ;*

- indication du nom de l'auditeur, ayant effectué la revue et retenu la recommandation, date et signature de la matrice.

Les observations positives consistent en une reconnaissance des bonnes pratiques de l'équipe de contrôle.

Les observations négatives (ou les domaines nécessitant une amélioration) découlent du rapprochement des résultats de la vérification avec les normes d'évaluation appropriées conformément aux exigences des normes de qualité figurant au niveau du questionnaire de revue assurance qualité, en utilisant le jugement professionnel fondé sur l'expérience de l'auditeur.

Elles sont inscrites de manière précise en y indiquant leurs natures et limites et leurs impacts effectifs ou potentiels en termes de risques susceptibles de survenir.

L'auditeur suscitera les réactions et commentaires au sujet des observations soulevées dans la matrice des résultats de la revue assurance qualité à travers des débats avec l'équipe de contrôle et d'autres responsables de l'ISC. Ces commentaires doivent contenir, le cas échéant, une indication quant à la qualité ou fonction du personnel de l'ISC ayant participé au débat.

L'auditeur s'intéressera aux causes latentes et aux circonstances ayant conduit aux situations constatées ce qui lui permettra de constituer la base pour des recommandations pour l'équipe de contrôle ou d'autres instances au sein de l'ISC.

Concernant les lacunes enregistrées au niveau des papiers de travail des équipes de contrôle, elles peuvent être corrigées, si l'ISC le préconise, dans le cas de revues exécutées avant l'émission du rapport de contrôle. Par contre, dans le cas de revue s'effectuant après notification de rapports les lacunes relevées serviront uniquement à l'amélioration des processus de contrôle pour l'avenir.

4- Examen des résultats avec l'équipe de contrôle et le président de la chambre

L'étape suivant celle du renseignement de la matrice des résultats de la revue assurance qualité, est l'établissement d'un résumé des conclusions de l'équipe de revue pour le présenter au président de la chambre en vue de garantir une compréhension commune entre toutes les parties concernées.

Dans le cadre de la préparation du résumé et de la réunion, l'auditeur peut prendre en considération, entre autres, les aspects suivants :

- ✓ revue des observations retenues pour se mettre d'accord sur ces dernières;
- ✓ se mettre d'accord sur la forme de présentation des observations, écrite, orale, ou les deux, audiovisuelle;
- ✓ préparation de la réunion et prise en charge des éléments logistiques ;
- ✓ fixer la date de la réunion avec le président de la Chambre et les autres responsables.

5- Le rapport sur la revue assurance qualité

Après examen des résultats de la revue avec l'équipe de contrôle et le président de la chambre, l'équipe chargée de la revue assurance qualité prépare son rapport.

En cas de divergences sur les conclusions du contrôle, les étapes ci-après peuvent être suivies pour les réduire :

- ✓ *discuter des résultats avec l'équipe de contrôle qui exprime son accord ou désaccord pour chaque conclusion;*
- ✓ *en cas d'accord sur une question liée à un risque élevé, il y'a lieu de :*
 - *s'assurer que l'équipe de contrôle a pris en charge les insuffisances en temps opportun ;*
 - *effectuer une revue complémentaire pour s'assurer que les divergences ont été aplanies de manière satisfaisante et à la date indiquée.*
- ✓ *en cas de désaccord sur une question liée à un risque élevé ou une question importante, l'équipe de revue doit clairement indiquer les raisons de la divergence et s'assurer que les procédures de l'ISC pour la résolution des divergences d'opinion ont été respectées pour résoudre le problème et consigner cette situation sur un papier de travail.*

En cas de persistance de divergence d'opinion entre l'équipe de revue et l'équipe de vérification :

- *il appartient à l'équipe de revue assurance qualité de demander conseils aux hauts cadres de l'ISC lorsque les recommandations tirées des conclusions de risque élevé n'ont pas été acceptées par l'équipe de contrôle et que la divergence à ce sujet n'a pu être résolue ;*
- ✓ *en cas d'impossibilité de parvenir à un accord, la personne en désaccord peut se départir de la décision finale prise par le signataire du rapport de la décision prise et demander à ce que son désaccord soit consigné.*

Examen du projet de rapport en réunion avec la présidence de l'ISC

L'équipe de revue assurance qualité peut solliciter de la présidence de l'ISC une ultime réunion à l'effet de discuter du projet de rapport afin d'obtenir leurs réponses sur certains points avant la rédaction finale du rapport. Eu égard aux nombreuses obligations de la présidence de l'ISC, il peut être envisagé de tenir une réunion pour examiner plusieurs rapports de revue assurance qualité.

Finalisation des rapports de revue assurance qualité

À l'issue de l'examen des résultats de la dernière réunion avec la présidence de l'ISC, l'équipe de revue assurance qualité complète et finalise son rapport.

Le rapport final est remis à l'unité assurance qualité qui se charge de le communiquer aux différents niveaux concernés de l'ISC.

6- Suivi du rapport de revue assurance qualité

Les insuffisances relevées et les recommandations formulées par les rapports de revue assurance qualité doivent parvenir aux responsables et aux unités concernés pour leur permettre d'entreprendre les mesures et les réformes nécessaires. Dès réception de ces rapports, la chambre concernée doit veiller à l'élaboration d'un plan d'action pour mettre en œuvre les recommandations qui y figurent.

L'ISC peut organiser des cycles de consultation impliquant des représentants de tous les niveaux pour examiner les recommandations formulées par l'équipe de revue assurance qualité, préconiser les mesures appropriées et arrêter le calendrier de leur mise en œuvre. Le plan de travail final retenu doit être approuvé par l'autorité habilitée de l'ISC. Il comporte :

- une description précise et détaillée des procédures particulières préconisées pour chacune des recommandations de la revue assurance qualité ;*
- une détermination des délais nécessaires pour arrêter ces procédures ;*
- une identification des responsables de l'activation du plan de travail.*

Le suivi des mesures par la fonction d'assurance de la qualité

L'unité assurance qualité peut être chargée du suivi de la mise en œuvre des mesures d'amélioration décidées selon un calendrier fixé. L'unité s'assurera que les actions de réforme engagées sont susceptibles de remédier aux insuffisances constatées ayant conduit aux recommandations.

Parfois, des obstacles tels que le manque de temps et de ressources nécessaires peuvent inhiber la capacité de l'ISC à réaliser le plan de travail retenu. Si, contrairement aux prévisions, aucune action n'a été entreprise, l'unité assurance qualité examine les causes de cette situation et propose des solutions alternatives lorsque cela est possible.

Le rapport de suivi sera soumis au Président de l'ISC ou à l'autorité délégataire pour prendre des mesures supplémentaires. Ces mesures pourraient inclure :

- a) requérir des responsables de la mise en œuvre des recommandations des explications supplémentaires ;*
- b) mettre en garde ceux qui sont en retard sur les calendriers d'exécution retenus;*
- c) rechercher des solutions alternatives et désigner des personnes ou des unités en mesure d'étudier et de retenir les options viables et pratiques ;*
- d) redéfinir les priorités et renoncer à la mise en œuvre de certaines mesures qui se sont avérées inapplicables.*

Partie III : La Fonction Assurance Qualité

La norme internationale de contrôle 40 établit un cadre global de contrôle qualité qui vient s'ajouter aux autres directives de l'INTOSAI notamment l'ISSAI 200 relative aux principes généraux de contrôle des finances publiques et aux normes déontologiques qui énonce dans son paragraphe 1.25 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 ».

Le paragraphe 1.26 précise que l'ISC « doit être particulièrement attentive à la mise en œuvre de programmes garantissant la qualité des audits effectués ».

L'objectif de la fonction assurance qualité est de fournir au Président de la Cour l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates et qu'elles fonctionnent efficacement et répondent aux normes professionnelles, aux exigences légales et réglementaires et que les rapports et avis émis par l'institution sont appropriés.

Le processus d'assurance qualité comprend les cinq étapes généralement adoptées dans le cadre de toute mission d'audit à savoir la planification préalable (avant la mission), la planification, l'exécution, élaboration du rapport et le suivi.

Chapitre 3-1 Création de la fonction assurance qualité

Les étapes de création de la fonction assurance qualité

L'existence d'une fonction assurance qualité au sein d'une ISC qui serait indépendante des unités de contrôle est de nature à promouvoir la qualité des travaux accomplis par l'ISC.

Les principales étapes pour la mise en place d'une fonction assurance qualité sont au nombre de cinq.

1- L'évaluation de la nécessité de la fonction assurance qualité pour l'ISC

L'objectif de l'évaluation des besoins est de déterminer les écarts entre les exigences des normes professionnelles et les bonnes pratiques d'une part et la pratique effective de l'assurance qualité au sein de l'ISC, d'autre part. L'évaluation des besoins permet de déterminer le contenu de la politique, les orientations détaillées, les outils, le personnel, le budget, ainsi que l'infrastructure nécessaire à la fonction « assurance qualité ».

Les outils d'identification des besoins peuvent contenir des questionnaires, des entrevues, des débats, des brainstormings, des revues de documents et pièces y compris les documents d'autres ISC qui ont une expérience dans le domaine de l'assurance qualité.

L'évaluation du besoin d'une fonction « assurance qualité » peut-être effectuée par une équipe composée du personnel de l'ISC ayant les aptitudes et les compétences nécessaires et soutenue par les autorités supérieures de l'ISC. L'évaluation prend en considération, notamment, les facteurs suivants :

- la taille de l'ISC, la situation du contrôle de qualité en son sein, ainsi que les compétences, les aptitudes et l'expérience professionnelle de son personnel ;*
- les bonnes pratiques d'assurance qualité au niveau des ISC ayant une grande expérience dans ce domaine ;*
- les normes de l'INTOSAI, notamment l'ISSAI 40, et de l'IASB et les orientations qui en découlent et qui relatent les bonnes pratiques en matière de contrôle et d'assurance qualité ;*
- la moyenne annuelle et la nature des missions d'audit effectuées par l'ISC, leur dimension, leur degré de complexité, les risques y afférents ;*
- les attentes d'autres instances intéressées et précisément l'autorité législative.*

2- Élaboration et exécution d'une politique « assurance qualité »

Le Président de la Cour des comptes assume la responsabilité ultime du système de contrôle qualité. L'article 41 de l'ordonnance 95-20 modifiée et complétée stipule que le président de la Cour des comptes « veille à l'harmonisation de l'application des dispositions énoncées par le règlement intérieur et prend toutes mesures d'organisation pour améliorer le fonctionnement et l'efficacité des travaux de la Cour ».

Un comité peut être chargé par le Président de l'élaboration et de l'exécution d'une politique « assurance qualité ».

La politique d'assurance qualité accorde une attention particulière aux questions liées:

- à la finalité de la fonction « Assurance qualité »*
- à l'enchaînement des responsabilités de reporting au sein de la fonction et au sein de l'ISC.*
- au pouvoir conféré au responsable de la fonction « assurance qualité » et les compétences requises.*
- aux devoirs et aux principes de travail y compris la nature, périodicité et étendue du contrôle qualité ; les reportings attendus de la fonction assurance qualité notamment les rapports annuels, la communication sur les résultats des missions de contrôle et l'accomplissement de cette fonction.*

La révision périodique de la politique de l'ISC dans le domaine de l'assurance qualité est indispensable pour prendre en compte, le cas échéant, de nouvelles exigences professionnelles, légales et réglementaires pouvant impacter cette politique.

Dans ce cadre, l'ISC prend en considération les leçons tirées du contrôle qualité, de l'assurance qualité et les développements internationaux enregistrés dans ces domaines.

3- Prise de conscience du personnel

La conscience du personnel est un facteur déterminant dans la mise en place d'une fonction efficace d'assurance qualité. Le contrôle de la qualité est la responsabilité de tout le personnel, du Président de la Cour au plus bas niveau de fonction.

La fonction assurance qualité requiert également une plus grande compréhension du système de contrôle qualité adopté, ce qui permettra au personnel de percevoir l'importance de cette fonction et sa contribution à l'atteinte des objectifs de l'ISC.

Le président de la Cour et « l'unité assurance qualité » relevant de lui doivent veiller à sensibiliser tout le personnel, à tous les niveaux, quant au rôle et à l'importance de cette fonction.

4- Adaptation et développement d'un guide assurance qualité

Après adoption d'une politique « assurance qualité », l'ISC devra disposer d'un guide pratique pour mettre en œuvre « l'assurance qualité ». Ce guide constitue la base des procédures normatives pratiques de la fonction assurance qualité. Il comportera des facilitations pour sa mise en œuvre en intégrant une boîte à outils et des questionnaires élaborés à partir de l'ISSAI 40, des normes de contrôle de l'INTOSAI et d'autres directives.

Une équipe du personnel de l'ISC ayant une expérience dans le domaine du contrôle qualité ou dans « l'assurance qualité » peut être chargée de l'élaboration d'un guide « assurance qualité ».

Pour limiter le coût de l'élaboration du guide, on peut adapter les parties appropriées de ce guide d'orientation en prenant en considération la méthodologie et les preuves applicables dans le domaine de l'audit financier et de performance ainsi que les meilleurs pratiques dans les domaines du contrôle qualité et assurance qualité.

5- Mise en œuvre de la fonction « assurance qualité »

Les besoins de l'ISC, sa taille, les compétences du personnel dont elle dispose, les coûts et les avantages attendus de cette fonction ont un impact sur l'approche développée en matière d'assurance qualité.

La création d'une telle unité ne peut pas être profitable aux ISC de taille critique car l'affectation d'un personnel expérimenté au niveau de cette unité risque de dégrader, d'autant, les structures de contrôle opérationnelle impactant, ainsi, négativement la qualité des travaux rendus par celles-ci et les délais.

Afin de mettre en œuvre la fonction assurance qualité, un choix doit être fait par la Cour parmi les éventualités ci-après :

- créer une unité d'« assurance qualité » en y affectant un personnel ;*
- créer un comité (ou des comités) assurance qualité ;*
- fixer des obligations particulières au personnel couvrant le domaine de l'assurance qualité par alternance (c'est-à-dire, des équipes différentes accomplissent la fonction « assurance qualité ») ;*
- confier les audits d'assurance qualité à d'autres ISC ou organismes professionnels (examen par les pairs)*
- recourir à des experts externes pour l'évaluation régulière des systèmes de la cour dans le domaine du contrôle qualité.*

Chapitre 3-2 Gestion de l'unité assurance qualité

Ce chapitre traite des aspects relatifs à l'administration d'une unité d'assurance qualité.

1- Le plan annuel¹³

L'ISSAI 40 a mis en place un cadre de contrôle qualité qui permet de concrétiser les principes fondamentaux au nombre de six parmi lesquels « les responsabilités d'encadrement pour la qualité ». Cet élément requiert de la présidence de l'institution l'établissement d'une politique et des procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel pour la réalisation des missions. Il impute, également à celle-ci, la responsabilité globale du système de contrôle qualité.

À partir des politiques et procédures adoptées, le responsable de l'unité assurance qualité prépare le plan d'action annuel de l'unité (plan opérationnel) qu'il soumet au Président de l'institution pour adoption. Il s'agit d'un plan global pour la fonction assurance qualité qui comprend le programme des opérations de revues au niveau institutionnel et celle des missions d'audits.

Au niveau institutionnel, le plan opérationnel doit comprendre tous les éléments du contrôle qualité (revue périodique sur plusieurs exercices). Concernant les revues au niveau des missions d'audits, il doit être conçu de façon à examiner d'une manière cyclique les responsabilités des chefs de missions d'audit et sélectionner un nombre représentatif de missions de contrôle sur la base de l'importance des risques inhérents.

¹³ *Pour plus de détails sur le contenu de ce plan, voir l'annexe 5.*

2- La composition de l'unité assurance qualité

La norme (ISQC-1) propose d'effectuer une révision cyclique une fois tous les trois (03) ans. Autrement dit, la revue du travail de chaque chef de mission d'audit doit être accomplie chaque trois année au minimum.

Pour ce faire, le responsable de l'assurance qualité devrait disposer de deux à quatre auditeurs, qualifiés et expérimentés ayant une bonne connaissance des procédures de l'ISC, pour assurer les missions d'assurance qualité (niveau ISC et missions).

Certaines situations peuvent conduire l'ISC à renforcer les ressources affectées à la fonction assurance qualité à savoir :

- mise en place de nouvelles procédures et systèmes de contrôle au niveau de l'ISC ;*
- nécessité de se conformer à de nouvelles normes ;*
- examen de nouveaux domaines de contrôles.*

Les qualifications du personnel assurance qualité

Le responsable de la fonction assurance qualité doit posséder une autorité et une expérience équivalentes à celles du responsable de la mission d'audit. De même, l'équipe assurance qualité doit posséder collectivement les qualifications suivantes :

- des aptitudes analytiques ;*
- une capacité à dégager les problèmes fondamentaux ;*
- une capacité d'évoluer en groupe en maintenant de bons rapports ;*
- des aptitudes en communication ;*
- des aptitudes pour conduire un débat ;*
- une expérience dans divers domaines du contrôle ;*
- une capacité de supervision administrative.*

Les auditeurs qualité doivent posséder des compétences comparables, au moins, à celles dont jouissent ceux de l'équipe qui a effectué la mission de vérification. Les connaissances et les aptitudes du personnel en charge de l'assurance qualité sont des facteurs importants permettant d'assurer une fonction assurance qualité efficace et d'élaborer des rapports crédibles, à haute valeur ajoutée. En conséquence il est indispensable d'assurer à ce personnel un perfectionnement professionnel continu.

Les fonctions de l'équipe d'assurance qualité

L'équipe d'assurance qualité revoit la pertinence et le respect du dispositif de contrôle qualité tant au niveau de l'ISC qu'au niveau de la mission d'audit. Les rapports d'assurance qualité doivent mettre en évidence les insuffisances et proposer des recommandations lesquelles sont examinées par l'administration de l'ISC en vue de prendre les dispositions nécessaires.

L'équipe doit également effectuer un suivi des recommandations, en évaluant les résultats d'exécution des recommandations émises et en s'intéressant aux raisons ayant conduit à la non-exécution de celles qui ne l'ont pas été.

Prérogatives (rôles) du personnel d'assurance qualité

Les différents niveaux du personnel d'assurance qualité :

Le responsable de l'assurance qualité

Il est le chef de l'unité d'assurance qualité. A ce titre, il assume la mission d'informer le Président de l'ISC ou sa haute administration. Il est également responsable des aspects généraux de la fonction dont l'élaboration du plan opérationnel de l'unité, l'établissement de stratégies pour la conduite de la fonction assurance qualité et la mesure des résultats.

Le chef de l'équipe

Il rend compte au responsable de l'unité d'assurance qualité et l'informe de l'évolution des travaux. Il assume la responsabilité générale de la revue assurance qualité.

*Il procède dans **la phase de la planification** à l'examen des objectifs, de l'étendue, du calendrier et des résultats attendus de la mission. Il arrête la méthodologie de vérification, délègue des responsabilités aux membres de l'équipe, élabore un plan de vérification et examine le questionnaire d'assurance qualité.*

*Dans **la phase d'exécution**, il donne les orientations et les directives aux membres de l'équipe quant au plan, aux objectifs et aux possibilités d'exécution effective de la mission. Il suit le processus de la revue assurance qualité et s'assure de sa conformité avec les normes, les politiques et les procédures d'assurance qualité. Il analyse également les résultats et formule les conclusions et les recommandations.*

*Lors de **la phase de la communication et de contrôle**, le chef d'équipe vérifie les rapports d'audits et veille à leur clarté et à leur bonne formulation et présente les résultats au responsable chargé de l'unité assurance qualité et à l'administration de l'ISC. Il assure également le suivi de toute question importante.*

Les membres de l'équipe

Les membres de l'équipe assurance qualité sont responsables devant leur chef d'équipe. Ils procèdent à l'exécution des vérifications suivant le plan approuvé dans la phase de planification et en conformité avec les politiques et les procédures de l'ISC dans le domaine d'assurance qualité. Ils recueillent les preuves pour étayer les conclusions en s'aidant des questionnaires, en vérifiant les documents et corroborant les observations. Ils consignent les résultats de leur investigation dans des papiers de travail. Enfin, ils établissent un projet de rapport.

Formation et perfectionnement professionnel

La préservation de la qualité des audits requiert un perfectionnement professionnel continu du personnel de l'unité assurance qualité. A cet effet, il convient d'organiser, d'une manière cyclique, des ateliers, des formations, des séminaires et des débats entre experts dans les domaines suivants :

- la politique de l'ISC dans le cadre d'assurance qualité ;*
- les bonnes pratiques et les évolutions enregistrées aux niveaux des normes et des systèmes d'audit qualité ;*
- les normes et les procédures d'assurance qualité et les bonnes pratiques dans ce domaine ;*
- les rôles et les responsabilités du personnel en charge de l'assurance qualité ;*
- les exigences déontologiques ;*
- les aptitudes liées à la présentation, négociation, à la supervision d'une équipe et autres.*

L'ISC peut juger utile de détacher le personnel de l'assurance qualité auprès d'institutions ayant des pratiques et des traditions bien établies dans ce domaine et faire appel à des paires appartenant à ces institutions.

3- Le rapport annuel

Le rapport annuel est une synthèse des différents rapports établis suite aux audits assurance qualité menés sur le plan institutionnel et/ou au niveau des missions d'audits. Il est élaboré par le responsable de l'unité assurance qualité à l'adresse du président de l'ISC pour l'informer des résultats des évaluations d'assurance qualité.

Les délais et les modalités de présentation de ce rapport, qui peut être unique ou scinder en deux suivant la nature des audits assurance qualité exécutés (institutionnel /missions), sont définis par le président de l'ISC.

Le processus d'établissement de ce rapport emprunte un chemin inverse de celui des vérifications d'assurance qualité. Les membres de l'équipe de l'assurance qualité établissent un projet de rapport sur les résultats de leurs travaux. Le chef d'équipe se charge de revoir et d'affiner ce projet avec les membres de l'équipe avant de soumettre les résultats aux responsables de l'unité assurance qualité. Ce dernier réunit les chefs d'équipes pour débattre des projets de rapports afin de tirer les conclusions et les recommandations issues de toutes les revues d'assurance qualité effectuées pour les insérer dans un rapport exhaustif final sur l'audit assurance qualité.

Ce rapport annuel est transmis par le responsable de l'unité assurance qualité au Président et aux responsables supérieurs de l'ISC, aux responsables des missions d'audits et aux autres personnes concernées au sein de l'institution.

Le rapport annuel comporte, au minimum, les éléments suivants :

- une description des procédures de revue exécutées. A titre d'exemple ; une description succincte des revues exécutées durant la période, le degré d'atteinte, par l'unité assurance qualité, des objectifs fixés par son plan et son respect des exigences de la politique d'audit assurance qualité ;*
- des conclusions tirées du processus d'audit qualité. Le rapport doit fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes, appropriées et fonctionnent efficacement. Dans le cas contraire, le rapport doit attirer l'attention sur les dysfonctionnements relevés à travers une description claire et précise ;*
- une description des déficiences récurrentes du système ou d'autres insuffisances importantes et les dispositions prises pour y remédier. En conséquence, le rapport doit prendre en considération les résultats des audits assurance qualité et le suivi des recommandations.*

Ce rapport doit répondre aux exigences de notification énoncées dans le paragraphe 53¹⁴ de la norme internationale de l'assurance qualité « ISQC-1 ». Il constitue une source que les responsables des missions de contrôle doivent consulter pour satisfaire aux exigences du paragraphe 23 de la norme internationale d'audit ISA (220) qui prévoit que le responsable de la mission doit prendre en compte les résultats du processus d'audit qualité dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de l'institution et se demander dans quelles mesures ces déficiences peuvent affecter la mission d'audit.

4-Le suivi

Pour atteindre leur objectif « stratégique » escompté, les rapports d'audits assurance qualité doivent être accompagnés de mesures de suivi nécessaires. Dans ce cadre, les politiques et les procédures de l'ISC doivent définir la responsabilité de l'entité habilitée à effectuer le suivi et les modalités de sa réalisation. Il serait préférable de confier ce suivi à l'unité d'assurance qualité ou à un comité interne créé à cet effet.

Il est essentiel, lors de l'accomplissement du suivi, de s'assurer que des dispositions ont été prises et exécutées pour remédier à l'observation ayant conduit à la recommandation. Le suivi est indispensable pour s'assurer de l'exécution du plan de travail approuvé ou que des étapes pertinentes sont en cours d'exécution. Il s'effectue en deux étapes :

¹⁴ Paragraphe 85 de la version française, chapitre relatif au Suivi du système de contrôle qualité

A- La première étape : à l'issue des rapports de revue de l'assurance qualité

Suite à l'exécution des revues d'assurance qualité et à l'émission des rapports y afférents, l'unité assurance qualité procède aux suivis nécessaires pour s'assurer de la prise en charge des conclusions et des recommandations figurant dans les rapports.

À ce niveau, un document consigne ; les mesures prises, les recommandations en voie de réalisation en précisant le niveau de mise en œuvre et celles non exécutées avec indication des raisons de cette situation.

B- La deuxième étape : à l'issue du rapport annuel

Le rapport annuel adopté et notifié comme indiqué précédemment contient les recommandations et conclusions définitivement retenues suite aux audits assurance qualité effectués durant l'année tant au niveau institutionnel qu'au niveau des missions d'audit à l'issue de son processus d'élaboration. Le suivi de la mise en œuvre de ces recommandations doit être effectué conformément aux dispositions en la matière préalablement adoptées par l'ISC, par un comité interne créé à cet effet ou à défaut par l'unité assurance qualité elle-même.

Glossaire

- **Audit de performance** : évaluation visant à examiner si l'entité auditée utilise de façon économique, efficiente et efficace les ressources destinées à l'exercice de ses responsabilités.

- **Audit financier / contrôle des comptes** : évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion assortie d'une assurance raisonnable concernant la question de savoir si le compte soumis présente une image fidèle de la situation financière de l'entité.

- **Auditeur, contrôleur, vérificateur** : toute personne réalisant des investigations, membre de l'équipe de l'audit.

- **contrôle d'assurance qualité** : désigne un processus permanent de surveillance et d'évaluation du système de contrôle qualité de l'institution, incluant des contrôles qualité périodiques d'un échantillon de missions choisies, destiné à permettre d'obtenir l'assurance raisonnable que le système de contrôle qualité mis en place fonctionne effectivement.

- **Contrôle interne** : Ensemble du système de contrôle financier et autres notamment la structure organisationnelle, les méthodes, les procédures et l'audit interne mis en place par la direction afin de contribuer au fonctionnement régulier, économique, efficient et efficace de l'entité, de garantir le respect des politiques de gestion, de protéger les actifs et les ressources, d'assurer l'exactitude et l'exhaustivité des documents comptables et de produire en temps utile des informations administratives et financières fiables. (voir également le glossaire des termes de l'IFAC).

- **Critères** : sont indicateurs de références utilisées pour évaluer ou mesurer une matière ou un thème désigné. Ils comprennent, dans des cas appropriés, des indications de références sur les formes de présentation. Les critères peuvent être adoptés et formels ou relativement formels. Les critères pertinents sont nécessaires pour évaluer de manière raisonnable et cohérente une matière ou un thème et aboutir à une conclusion, un jugement professionnel.

Ces critères présentent les caractéristiques suivantes :

a- Pertinence : « les critères pertinents » contribuent à aboutir à des conclusions permettant au personnel concerné de prendre des décisions.

b- Exhaustivité : les critères sont complets et suffisants pour les besoins de l'audit et ne négligent aucun facteur pertinent qui pourrait affecter les conclusions d'une mission d'audit. Ces critères comprennent, le cas échéant, des éléments de mesure relatifs à la présentation.

c- Fiabilité : les critères de fiabilité permettent d'aboutir à des conclusions raisonnablement cohérentes lorsqu'ils sont utilisés par des auditeurs qualifiés dans les mêmes conditions.

d- Neutralité : les critères de neutralité contribuent à aboutir à des conclusions qui sont exempt de partialité.

e- Compréhensibilité : des critères compréhensibles contribuent à aboutir à des conclusions claires et intelligibles. Ils ne donnent pas lieu à des interprétations très différentes.

- **Direction (dirigeants)** : la ou les personnes ayant des responsabilités exécutives dans la conduite des activités de l'entité. Pour certaines entités dans certains ressorts, la direction inclut certaines ou toutes personnes responsables de la gouvernance par exemple, les membres exécutifs d'un conseil chargé de la gouvernance ou un propriétaire- dirigeant.

- **Documentation de la mission** : informations consignées au sujet des travaux effectués, des résultats obtenus et des conclusions auxquelles le professionnel en exercice est parvenu (des synonymes tels que « dossier de travail » ou feuilles de travail sont parfois utilisés).

- **Documents de contrôle ou papiers de travail** : dossier de contrôle, de conclusion, tous documents assurant la traçabilité de la mission de contrôle.

- **Dossier de contrôle** : l'ensemble des documents constituant la mission de contrôle pouvant être conservé au moyen de divers support (matérialisé ou dématérialisé).

- **Élément probant** : l'information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur les quelles son opinion est fondée. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans les documents comptables sous tendant les états financiers.

- **Entités publiques** : office, unité, organisme, bureau, service, ministère de l'Etat ou ensemble consolidé regroupant ce type d'entités

- **Équipe de mission** : tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission.

- **États financiers** : présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes en rapport, dans le but de communiquer sur les ressources et les obligations économiques d'une entité à un moment donné, ou sur leurs variations durant une période, conformément à un référentiel d'information financière. Les notes en rapport comprennent, généralement, un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme « états financiers » réfère, généralement, à un jeu complet d'états financiers tel que défini par les exigences du référentiel d'information financière applicable, mais il peut aussi se référer à un seul état financier.

- **Évaluation** : c'est une démarche ou un processus conduisant à formuler un jugement sur une action. C'est un jugement qualitatif ou quantitatif sur la valeur d'un processus, d'une situation ou d'une organisation, en rapprochant les caractéristiques observables aux normes établies.
- **Exigences déontologiques pertinentes** – définition identique à celle du code de déontologie de l'INTOSAI. Dans le glossaire des termes de l'IFAC, elle est définie comme étant des règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis et qui comprennent habituellement, d'une part les parties A et B du code de déontologie des professionnels comptables du conseil des normes internationales de déontologie comptable (le code de l'IESBA) et d'autre part les exigences plus strictes propres à chaque pays.
- **Indépendance** : définition identique à celle de la déclaration de Lima et du code de déontologie de l'INTOSAI (voir également glossaires des termes de l'IFAC).
- **Institution supérieure de contrôle (ISC)** : Institution/ la Cour/ la Cour des comptes/ Institution publique relevant de l'État exerçant en vertu de la loi une fonction supérieure de contrôle.
- **Jurisprudence** : faculté d'interpréter la loi pour son application.
- **Légal ou réglementaire** : décidé ou régi par la loi ou la réglementation.
- **Législation** : loi ou ensemble de lois proposée (s) par un gouvernement et adoptée (s) par un parlement.
- **Normes professionnelles**, les normes internationales d'audit (ISA) et les règles de déontologie pertinentes.
- **Pouvoir législatif/Parlement**- ensemble de personnes officiellement élues, ou choisies autrement, investie de la responsabilité et du pouvoir de faire des lois pour une entité souveraine, comme un État ou une nation.
- **Responsable de la mission** : personne de l'ISC en charge de la mission ; de sa réalisation ainsi que du rapport produit au nom de l'ISC.
- **Revue analytique** : c'est la comparaison entre les informations comptables financières et les informations non financières ayant une relation entre elles. Elles comprennent également l'examen des variations et des écarts constatés en termes de pertinence, de vraisemblance et de cohérence.

Acronymes

ARABOSAI (*Arab Organisation of Supreme Audit Institution*): *Organisation arabe des Institutions Supérieures de Contrôle*

IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*): *Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance*

IFRS (*International Financial Reporting Standards*): *Normes internationales d'information financière*

IDI (*INTOSAI Development Initiative*) : *Initiative de développement de l'INTOSAI*

IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) : *Conseil des normes internationales de déontologie de la profession comptable*

IFAC (*International Federation of Accountants*): *Fédération internationale des comptables*

INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) : *Organisation internationale des Institutions Supérieures de Contrôle*

IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*) : *Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB)*

ISA :(*International Standards on Auditing*) : *Normes internationales d'audit*

ISC : *Institution Supérieure de Contrôle*

ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) : *Norme internationale de contrôle de qualité*

ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*): *Normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques*

TOR (*Terms Of Reference*) : *Termes de références*