



MANUEL DE MÉTHODOLOGIE GÉNÉRALE

Méthodologie d'audit
de la Cour des comptes du Canton de Vaud

Volume 1

septembre 2009

« Le contrôle des finances publiques n'est pas une fin en soi mais il est un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature. »

INTOSAI, *Déclaration de Lima*, section 1.

Cour des comptes du canton de Vaud
Rue de Langallerie 11 – 1014 Lausanne
Téléphone : 021 316 58 00 – fax : 021 316 58 01
Courriel : info.cour-des-comptes@vd.ch
www.vd.ch/cdc

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	6
 Chapitre 1 Cadre général des activités de la Cour des comptes du Canton de Vaud	 8
1.1. Aspects légaux	8
1.2. Champ d'intervention	9
1.2.1. Champ de contrôle	10
1.2.2. Objectifs de contrôle et types d'audit	10
1.2.3. Types de missions	13
1.2.4. Synthèse des missions et objectifs de contrôle	15
 Chapitre 2 Les phases d'audit	 17
 Chapitre 3 La phase de proposition du thème de l'audit	 19
3.1. Identification de la problématique	20
3.2. Vérification des bases légales	21
3.3. Vérification de la faisabilité de l'audit	23
3.4. Critères de choix des audits	23
3.5. Identification des éventuels besoins externes en connaissances et compétences	24
3.6. Estimation des ressources nécessaires à la phase de planification de l'audit	24
3.7. Élaboration d'un Calendrier prévisionnel de l'audit	24
3.8. La proposition d'audit	24

Chapitre 4	
La phase de planification de l'audit	27
4.1. L'étude préliminaire	29
4.1.1. La description du contexte du sujet de l'audit	29
4.1.2. L'étude du sujet d'audit	29
4.1.3. La définition de la problématique	30
4.1.4. L'évaluation des effets de l'audit et de ses risques d'exécution	32
4.2. Le plan d'audit	33
4.2.1. Le type et l'étendue de l'audit	33
4.2.2. La planification méthodologique	34
4.2.3. Bases de référence pour l'audit	35
4.2.4. La planification administrative	37
4.3. Le rapport d'étude préliminaire	39
 Chapitre 5	
La phase d'exécution de l'audit	42
5.1. L'annonce de l'audit	44
5.2. La séance d'ouverture de l'audit	44
5.3. L'exécution des procédures d'audit	45
5.3.1. Le plan de collecte et d'analyse des données	45
5.3.2. La collecte de données	46
5.3.3. L'analyse des données	46
5.3.4. La production d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables	47
5.3.5. Le cas de l'utilisation des travaux de tiers	48
5.4. La rédaction des constatations et la formulation des recommandations	50
5.4.1. La déduction des constatations de l'audit	50
5.4.2. Les recommandations de l'audit	51
5.4.3. Les conclusions de l'audit	52

5.5. Le projet de rapport	52
5.5.1. La qualité du rapport	53
5.5.2. La structure du rapport	55
5.5.3. La validation du projet de rapport	58
 Chapitre 6	
La phase de publication du rapport final	62
6.1. La communication du rapport d'audit à l'entité auditée et la prise en compte de ses commentaires	62
6.2. L'adoption du rapport final	62
6.3. La communication du rapport final	62
6.4. La publication du rapport final	63
 Chapitre 7	
Le suivi du rapport	64
 Annexes	65

INTRODUCTION

En s'acquittant de ses missions, la Cour des comptes du Canton de Vaud (ci-après « la Cour ») peut être confrontée à des situations comportant une grande diversité et une importante complexité, de par la nature même des types d'audits qu'elle effectue, de par la diversité de son champ de contrôle et de par la latitude laissée à l'auditeur dans ses appréciations et ses interprétations.

La mise en place d'une méthodologie est dès lors indispensable afin de pouvoir adopter une approche structurée, avec pour objectifs :

- a) la réalisation de contrôles objectifs et fiables ;
- b) le maintien et le développement d'un haut niveau de compétence ;
- c) la mise à disposition d'un outil propre à mesurer l'efficacité, l'économie et l'efficience des contrôles ;
- d) la possibilité pour les tiers d'avoir une meilleure vision des méthodes et du professionnalisme de la Cour, renforçant ainsi sa crédibilité, ainsi que la bonne compréhension de ses activités.

La méthodologie d'audit de la Cour des comptes du Canton de Vaud se fonde sur les normes de contrôle et lignes directrices établies par l'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI¹), sur les bonnes pratiques actuelles dans le domaine de l'audit et de l'évaluation des institutions publiques (dont la Cour des comptes européenne, le Bureau du vérificateur général du Canada et le Contrôle fédéral des finances²) et enfin sur le *Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits* édicté par la Cour elle-même.

Le présent document a pour objectif de présenter la méthodologie générale de la Cour. Des volumes spécifiques ont été développés pour présenter de manière spécifique la méthodologie adaptée aux missions découlant des attributions générales conférées par la loi à la Cour des comptes :

- *Manuel de la vérification des résultats ;*
- *Manuel de la vérification de l'évaluation de la gestion des risques ;*
- *Manuel de l'examen des investissements.*

Le présent manuel se structure en sept chapitres :

- Le chapitre 1 présente le cadre général des activités de la Cour du Canton de Vaud.
- Le chapitre 2 propose un aperçu des phases d'audit découlant de la méthodologie de la Cour.

1. Pour plus d'informations, INTOSAI : <http://www.intosai.org>

2. Pour plus d'informations :

– Cour des comptes européenne : <http://eca.europa.eu>

– Bureau du vérificateur général du Canada : <http://www.oag-bvg.gc.ca>

– Contrôle fédéral des finances : <http://www.efk.admin.ch>

- Les chapitres 3 à 6 décrivent la méthodologie appliquée par la Cour tout au long des quatre phases de ses audits.³
- Le chapitre 7 aborde la question du suivi des rapports.

Le présent document a été approuvé par la Cour en séance plénière le 24.09.2009.

Le Président :
Jean-Claude Rochat

La Vice-présidente :
Anne Weill-Lévy

3. Le terme « audit » sera utilisé pour désigner indistinctement les différents types de contrôle de la Cour.

CHAPITRE 1

CADRE GÉNÉRAL DES ACTIVITÉS DE LA COUR DES COMPTES DU CANTON DE VAUD

Le présent chapitre a pour objectif de présenter d'une part le cadre général dans lequel évolue la Cour des comptes du canton de Vaud (paragraphe 1.1) et d'autre part son champ d'intervention (paragraphe 1.2).

1.1. Aspects légaux

L'existence, la mission et l'indépendance de la Cour des comptes du Canton de Vaud trouvent leurs fondements dans la loi.

1) Constitution Vaudoise

« La Cour des comptes assure **en toute indépendance** le contrôle de la gestion des finances des institutions publiques désignées par la loi ainsi que de l'utilisation de tout argent public, sous l'angle de **la légalité, de la régularité comptable et de l'efficacité** » (art. 166. al. 2).

2) Loi sur la Cour des comptes du 21 novembre 2006 (LCComptes)

« La Cour des comptes assure en toute indépendance le contrôle de la gestion des finances des institutions publiques désignées par la présente loi ainsi que de l'utilisation de tout argent public, sous l'angle de la légalité, de la régularité comptable et de l'efficacité » (art. 2).

L'exposé des motifs et projet de loi sur la Cour des comptes de juin 2006 précise que « c'est ce dernier critère, soit celui de **l'efficacité**, qui sera prépondérant dans le cadre de l'accomplissement des contrôles de la Cour des comptes ». Le contrôle des institutions publiques sous l'angle de **l'efficacité** consiste en :

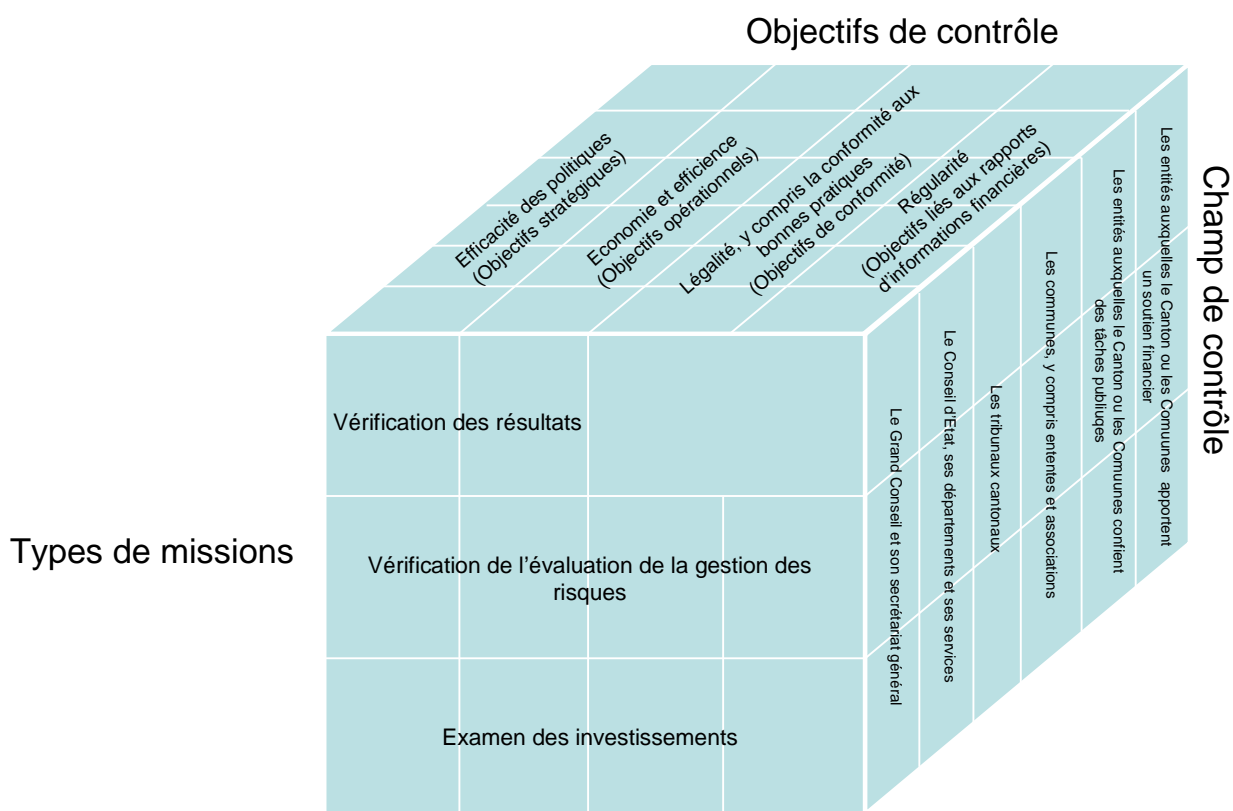
- la vérification par la Cour des comptes du respect des principes d'**économie** et d'**efficience** lors de l'acquisition, de la gestion et de la production des biens et services publics ;
- la mesure de **l'efficacité** des politiques publiques.

Les attributions générales de la Cour des comptes sont définies à l'art. 24 : « La Cour des comptes procède

- a) au contrôle de l'utilisation de tout argent public ;
- b) au contrôle de la gestion financière, notamment sous l'angle du principe d'efficacité, ainsi qu'à la vérification de l'évaluation de la gestion des risques des entités soumises à son champ de contrôle ;
- c) à l'examen des investissements qui bénéficient de subventions, prêts ou garanties de l'État. »

Conformément à ce qui est mentionné dans l'exposé des motifs, la Cour des comptes ne procède pas à des appréciations sur l'opportunité politique d'une mesure, ni sur la légitimité d'une dépense⁴.

1.2. Champ d'intervention



4. Exposé des motifs et projet de loi sur la Cour des comptes (juin 2006), pages 5, 28 et 42

Le champ d'intervention de la Cour des comptes peut être modélisé par le cube ci-dessus, dont les axes sont les suivants :

- l'ordonnée reflète les entités soumises au champ de contrôle de la Cour (paragraphe 1.2.1) ;
- l'abscisse représente les principes de base qui sous-tendent tout contrôle de la Cour, regroupés en fonction des objectifs COSO⁵ (paragraphe 1.2.2) ;
- l'axe vertical représente les trois types de missions de la Cour (paragraphe 1.2.3).

Chacun de ces axes est explicité dans les sous-chapitres suivants.

1.2.1. Champ de contrôle

Le champ de contrôle de la Cour des comptes⁶ s'étend aux entités suivantes :

- 1) le Grand Conseil et son Secrétariat Général ;
- 2) le Conseil d'État, ses départements et ses services ;
- 3) le Tribunal cantonal ainsi que les tribunaux et autres offices qui lui sont rattachés ;
- 4) les communes, ainsi que les ententes, associations, fédérations et agglomérations de communes ;
- 5) les corporations, établissements, associations, fondations, sociétés et autres entités auxquels le canton ou une commune confie des tâches publiques
- 6) les corporations, établissements, associations, fondations, sociétés et autres entités auxquels le canton ou une commune apporte un soutien financier, que ce soit par des subventions, des aides financières ou des indemnités ou pour lesquels il constitue des cautionnements ou des garanties.

1.2.2. Objectifs de contrôle et types d'audit

Les contrôles de la Cour des comptes sont effectués sous l'angle des principes de légalité, de régularité, d'économie, d'efficacité et d'efficacités.⁷ Ces principes peuvent être définis de la manière suivante :

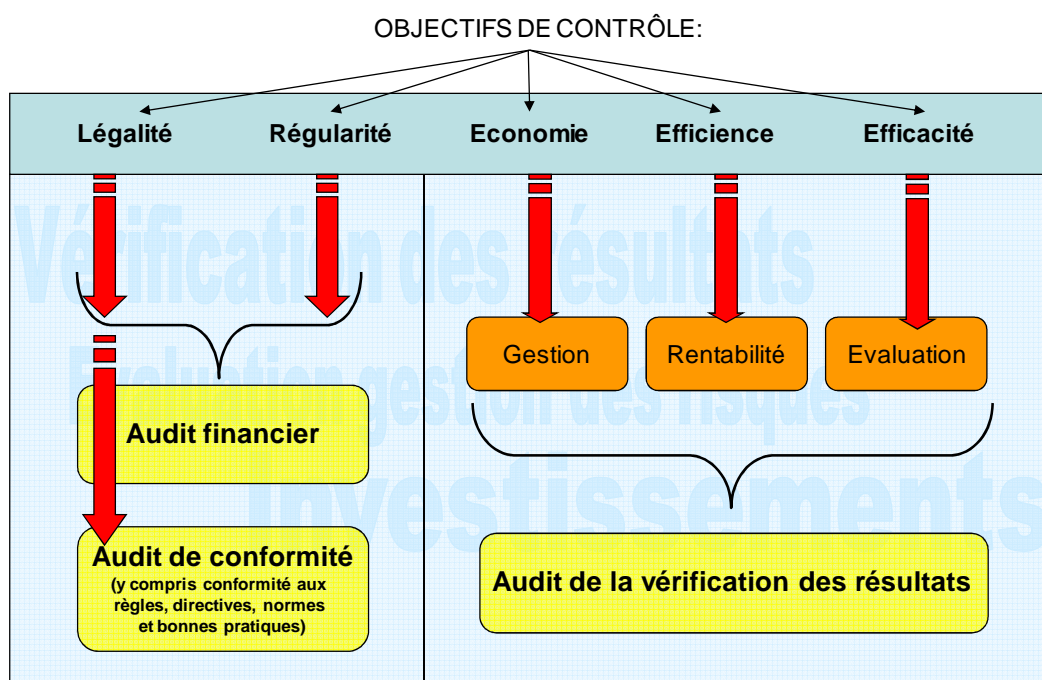
5. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

6. Art. 28 de la LCComptes

7. Conformément à l'art. 2 LCComptes (mission) et à l'art. 3 Loi sur les finances (LFin) (principes généraux)

- 1) Principe de légalité : toute dépense et toute recette doit être fondée sur une base légale⁸.
 - 2) Principe de régularité : la comptabilité doit être à jour, organisée systématiquement et de manière rationnelle.
 - 3) Principe d'économie : les ressources engagées doivent être utilisées de manière économe.
 - 4) Principe d'efficience : la relation entre les ressources engagées et les résultats obtenus est avantageuse.
 - 5) Principe d'efficacité : les résultats obtenus ont l'effet escompté.
- } Principe des « 3 E »

Dans le cadre de chacune de ses missions, la Cour des comptes doit détecter les risques potentiels pour la légalité, la régularité, l'économie, l'efficience et l'efficacité et choisir le type d'audit le plus approprié pour y parvenir. Ainsi, elle peut mener les audits suivants, classés selon leur(s) objectif(s) de contrôle :



Le terme « audit » est utilisé indistinctement pour désigner les différentes missions de contrôle de la Cour des comptes.

8. Exposé des motifs et projet de loi sur la Cour des comptes, p. 41

1) Audit financier

Vérification des états financiers d'une entité publique comprise dans le champ de contrôle de la Cour des comptes, ainsi que de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes.

2) Audit de conformité (ou de compliance)

Vérification de la conformité des opérations ou des systèmes aux lois et règlements, aux directives, aux normes et aux bonnes pratiques en vigueur.

L'audit de conformité peut être un élément-clé de l'audit financier, mais il peut également s'étendre à la conformité des opérations ou des organisations au-delà du cadre purement financier.

3) Audit de la vérification des résultats

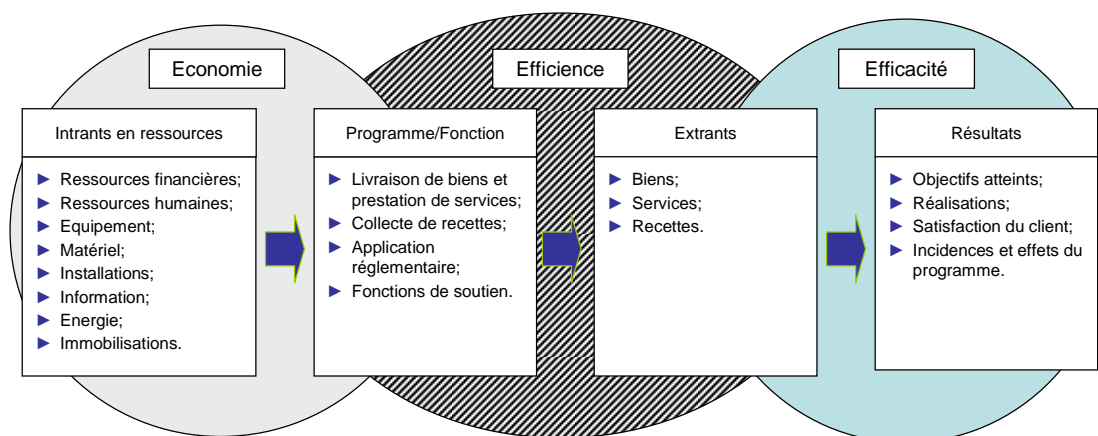
La nature de l'audit de la vérification des résultats (appelé également « audit de la performance ») est définie par rapport au principe des « 3 E » (Économie, Efficience et Efficacité). Le chapitre 1.2.3. ci-après décrit plus spécifiquement ce type d'audit, qui constitue également une des attributions conférées par la loi à la Cour des comptes.

1.2.3. Types de missions

Selon les attributions qui lui ont été conférées par la loi⁹, les missions spécifiques de la Cour des comptes du Canton de Vaud comportent trois domaines essentiels :

1) La vérification des résultats

L'audit de la vérification des résultats (appelé également audit de la performance) est l'examen indépendant de l'application des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités (principe des « 3 E ») des programmes, organisations et entreprises du secteur public dans la perspective de réaliser des améliorations.



Les *intrants* sont les ressources engagées alors que les *extrants* sont les prestations fournies par l'entité.

La vérification des résultats consiste en une combinaison de deux au moins des types d'audit suivants :

- Audit de gestion : examen des économies réalisées (intrants) dans la gestion des entités contrôlées, conformément à des pratiques et des principes opérationnels sains et une bonne politique de gestion.
- Audit de rentabilité : contrôle de l'efficacité des processus mis en œuvre dans les entités contrôlées, c'est-à-dire l'analyse de la rentabilité de l'utilisation des ressources humaines, financières (intrants) ou autres par rapport au produit ou à la prestation fournis par l'entité contrôlée (extrants). Il s'agit, en d'autres termes, de l'examen du rapport entre les intrants et les extrants.

9. Art. 24 LCComptes

- Audit d'évaluation : appréciation de l'efficacité d'une politique publique, d'un programme ou d'un projet, en se concentrant sur les liens de causalité entre d'une part les objectifs et d'autre part la réalisation et les effets de la politique, du programme ou du projet examinés (extrants). Il est question, en d'autres termes, de l'examen du rapport entre les extrants et les objectifs fixés.

La Cour des comptes choisit d'utiliser l'approche ou la combinaison d'approches d'audits qui produit les résultats les plus utiles en regard des ressources à mettre en œuvre.

Ce type de mission est décrit dans le *Manuel de la vérification des résultats*.

2) La vérification de l'évaluation de la gestion des risques

La Cour des comptes a pour mission de vérifier l'évaluation de la gestion des risques effectuée dans les entités soumises à son champ de contrôle.

Cette vérification consiste à analyser si un processus de gestion des risques est élaboré et mis en œuvre conformément aux normes et aux bonnes pratiques en vigueur. Elle est pour une part un audit de conformité, mais également un audit de vérification des résultats puisqu'elle porte aussi sur l'efficacité, l'économie et l'efficience du processus de la gestion des risques.

La méthodologie relative à ce type de mission est exposée dans le *Manuel de la vérification de l'évaluation de la gestion des risques*.

3) L'examen des investissements

L'examen des investissements qui bénéficient de subventions, de prêts ou de garanties publiques (y. c. les investissements propres de l'État et des communes) consiste à déterminer dans quelle mesure l'argent public y est investi conformément aux principes de légalité, de régularité, d'économie, d'efficience et d'efficacité.

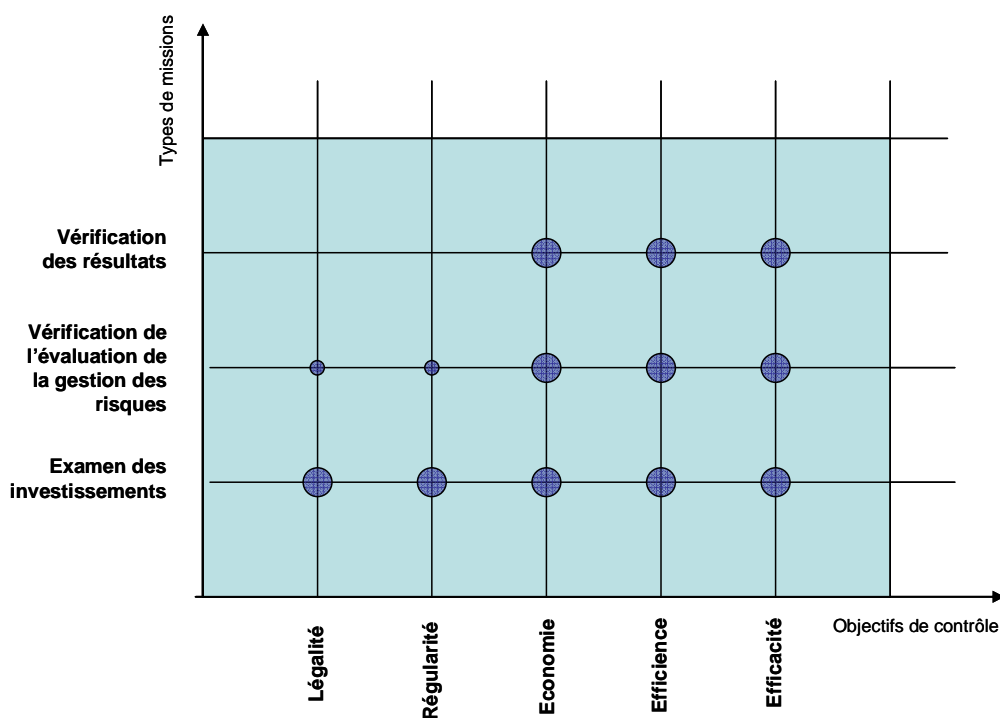
La méthodologie relative à ce type de mission est exposée dans le *Manuel de l'examen des investissements*.

1.2.4. Synthèse des missions et objectifs de contrôle

Il découle des objectifs de contrôle (cf. 1.2.2) et des trois attributions de la Cour (cf. 1.2.3) présentés ci-dessus les types d'audit suivants :

- audit financier ;
- audit de conformité (ou de *compliance*) ;
- audit de vérification des résultats (ou de performance) ;
- audit de gestion ;
- audit de rentabilité ;
- audit d'évaluation ;
- audit de vérification de l'évaluation de la gestion des risques ;
- audit de l'examen des investissements.

Ces audits sont schématisés dans le diagramme ci-dessous par des points bleus. Pour chaque type de mission, les objectifs prioritaires sont marqués d'un point bleu plus important.



Lorsque plusieurs types d'audit apparaissent dans un contrôle, ce dernier est placé dans la catégorie dominante.

Quel que soit le type d'audit réalisé, les contrôles de la Cour des comptes ne portent en tout cas pas sur l'opportunité politique d'une mesure. Les contrôles de la Cour des comptes interviennent en principe a posteriori et ne portent en aucun cas sur la légitimité de la dépense.

CHAPITRE 2

LES PHASES D'AUDIT

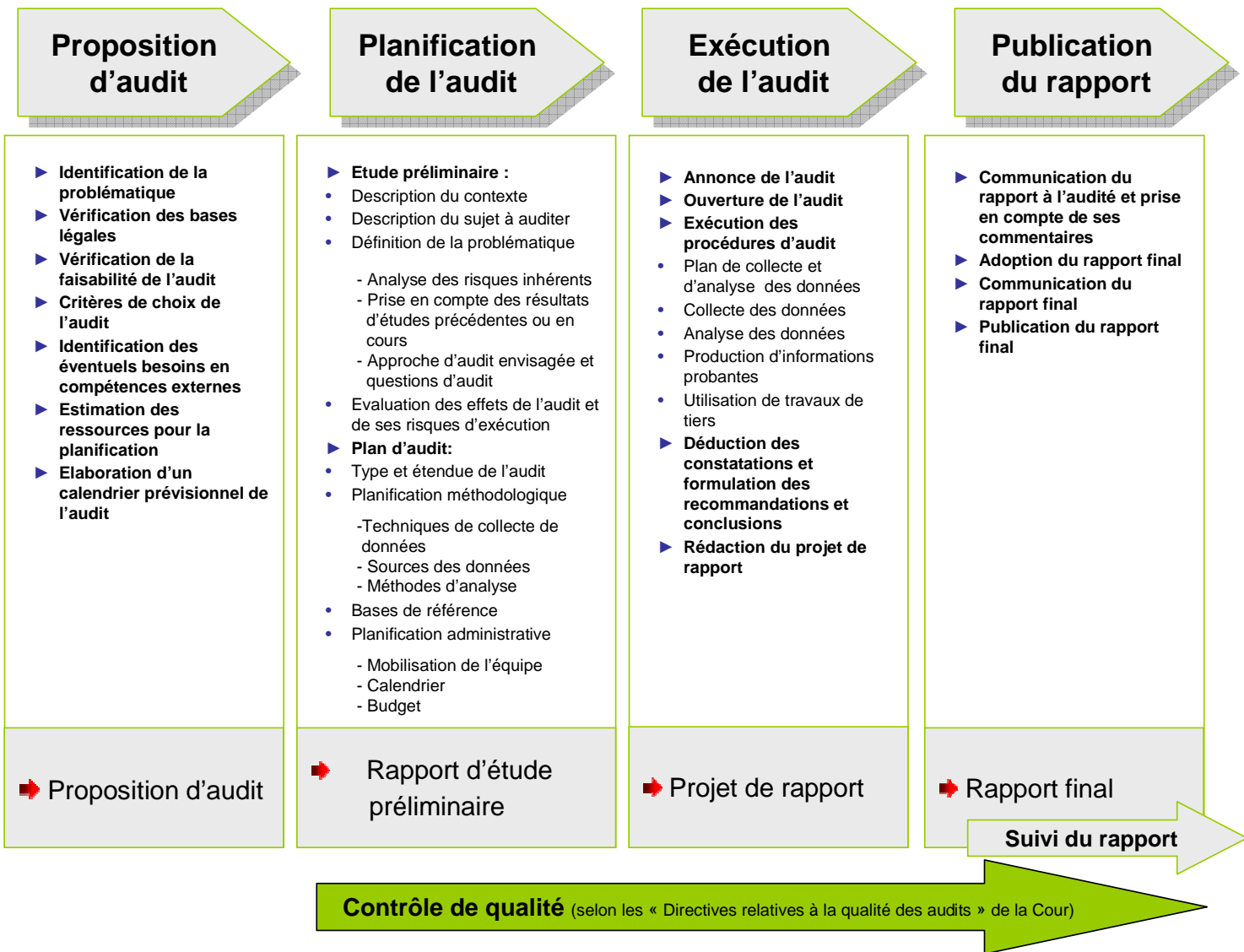
Afin de remplir ses missions, la Cour établit un plan stratégique à trois ans qui définit sa vision à moyen terme. Pour assurer la mise en œuvre de ce plan, elle identifie de manière permanente des domaines de contrôles potentiels et tient à jour la liste des thèmes possibles. Ce processus sert de base à l'élaboration du plan de travail annuel, dans lequel la Cour des comptes fixe les priorités qu'elle entend respecter en termes de types de contrôle, de thèmes généraux et/ou de domaines concernés, d'entités concernées et en fonction de l'évaluation des risques.

Dès lors qu'un thème d'audit a été identifié par la Cour, ce thème est étudié puis, si cela s'avère approprié, planifié et exécuté. Ainsi, tout audit de la Cour se déroule en **quatre phases** bien distinctes :

1. La phase de proposition du thème de l'audit (chapitre 3) ;
2. La phase de planification de l'audit, qui doit servir à déterminer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile et débouche sur la production d'un rapport d'étude préliminaire (chapitre 4) ;
3. La phase d'exécution de l'audit, qui se termine par le projet de rapport (chapitre 5) ;
4. La phase de publication du rapport final (chapitre 6).

Dans la pratique, il s'agit d'un processus continu, à savoir que les quatre phases s'enchaînent les unes aux autres sans interruption.

Le suivi du rapport ne fait volontairement pas l'objet d'une phase formelle. En effet, la loi sur la Cour des comptes ne le prévoit pas, considérant que le suivi des recommandations relève de la compétence des destinataires du rapport, et non de celle de la Cour des comptes. Toutefois, dans le but d'évaluer ses propres résultats, la Cour s'informe auprès de l'entité auditée dans un délai de six mois à une année après la publication du rapport, des effets de ses recommandations (voir chapitre 7).



CHAPITRE 3

LA PHASE DE PROPOSITION DU THÈME DE L'AUDIT

La première phase de tout audit consiste en l'élaboration d'une proposition d'audit qui a pour objectif de déterminer si un thème évoqué par un membre de la Cour ou de son personnel est susceptible de faire l'objet d'un audit.

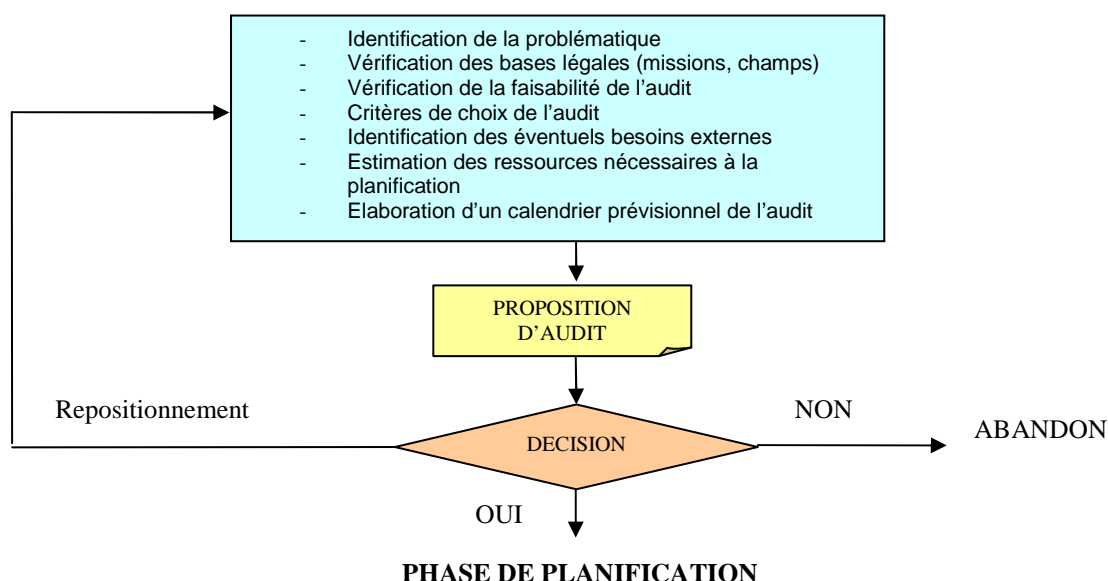
En préambule, il est utile de rappeler qu'en dehors des cas d'attribution d'un mandat du Grand Conseil, la Cour des comptes est seule juge des priorités à accorder lors la sélection des thèmes d'audit, selon la pertinence des critères de choix retenus et les ressources disponibles. Les thèmes d'audit ainsi sélectionnés peuvent alors résulter d'une auto-saisine, d'une proposition du Conseil d'État ou d'un signalement. En cas de mandat attribué à la Cour des comptes par le Grand Conseil, cette première phase de « proposition d'audit » ne s'applique par contre pas et l'audit débute avec la phase de planification directement.

Dans le cas où le Grand Conseil confie un mandat à la Cour des comptes, il ne peut le confier simultanément à une commission d'enquête parlementaire sur le même objet (art. 25 LCComptes).

L'étape de proposition du thème de l'audit, illustrée dans le schéma ci-dessous, est interne à la Cour et ne peut prévoir que des contacts limités avec les responsables des entités concernées. Le processus consiste en l'examen des éléments suivants :

- L'identification de la problématique ;
- Les bases légales (missions et champ de contrôle de la Cour) ;
- La faisabilité de l'audit ;
- Les critères de choix des audits ;
- Les éventuels besoins externes identifiés à ce stade pour la phase de réalisation de l'étude préliminaire ;
- Les ressources nécessaires à la phase de planification ;
- Le calendrier prévisionnel

et débouche sur une **proposition** résumée dans une fiche « Proposition d'audit » (Annexe 1).



3.1. Identification de la problématique

Quelle est la problématique retenue ?

Quels sont les risques inhérents au respect des principes de la légalité, de la régularité, de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé ?

Quelle est l'approche d'audit envisagée ?

Au niveau de la proposition d'audit, une première réflexion doit être menée afin d'être en mesure de décrire la problématique choisie, de procéder à une identification préliminaire des risques de non-respect des principes de la légalité, la régularité, l'économie, l'efficacité ou l'efficacé, auxquels peuvent être confrontés l'entité ou la problématique proposée, ainsi que de formuler une première approche d'audit envisagée.

Conformément aux objectifs de contrôle de la Cour (paragraphe 1.2), la réflexion sur les risques doit s'orienter autour des quatre catégories possibles de **risques majeurs** selon le modèle COSO¹⁰ :

- **Les risques relatifs aux objectifs stratégiques** (efficacité des politiques) : ils sont caractérisés par le fait que, s'ils se réalisent, la stratégie de l'entité pourrait ne pas être conduite avec efficacité. Les objectifs stratégiques sont des objectifs de niveau élevé, en ligne avec la mission de l'entité. La mission du secteur public est de fournir des prestations destinées à servir l'intérêt général.
- **Les risques relatifs aux objectifs opérationnels** (économie et efficacité) : ceux-ci concernent la structure, l'organisation et le fonctionnement de l'entité. S'ils se réalisent, ils peuvent avoir une incidence directe sur la qualité

10. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

et la quantité des prestations fournies, sur l'activité courante, voire sur la poursuite de l'activité.

- **Les risques relatifs aux objectifs de conformité** (légalité, y compris la conformité aux bonnes pratiques) : ils sont liés au respect ou non des dispositifs légaux et réglementaires, voire de l'application de règles de gouvernance et de bonnes pratiques. Ils sont également de nature à engager la responsabilité civile et/ou pénale de l'entité concernée.
- **Les risques relatifs aux objectifs liés aux rapports d'informations financières** (régularité) : ces risques peuvent affecter la maîtrise des flux financiers de l'entité. Les conséquences se font directement sentir sur les comptes, la qualité des informations financières, la capacité à maintenir et développer le patrimoine, la fiabilité des recettes, la maîtrise des investissements et la gestion de la trésorerie.

À l'intérieur de ces risques majeurs existent également trois autres **risques spécifiques** qui sont :

- **Le risque de contrôle** : il est lié à l'inadéquation des procédures de contrôle, à leur inexistence ou à leur non-application.
- **Le risque d'irrégularités, de fraude et de corruption** : il caractérise des situations en général à caractère pénal qui peuvent affecter gravement l'ensemble de l'activité de l'entité.
- **Le risque d'image** : ce risque est lié à la crédibilité de l'entité et à la façon dont elle est perçue par son environnement interne et externe. Il est de nature à affecter notablement le degré d'acceptation nécessaire à la mobilisation des ressources humaines et financières.

3.2. Vérification des bases légales

L'audit proposé s'inscrit-il dans le cadre légal des missions de la Cour des comptes ?

Le champ de l'audit doit s'inscrire dans le cadre des attributions générales de la Cour des comptes (art. 24 LCComptes), soit :

- a) le contrôle de l'utilisation de tout argent public ;
- b) le contrôle de la gestion financière, notamment sous l'angle du principe d'efficience, ainsi qu'à la vérification de l'évaluation de la gestion des risques des entités soumises à son champ de contrôle ;
- c) l'examen des investissements qui bénéficient de subventions, prêts ou garanties de l'État.

L'objet de l'audit fait-il partie du champ de contrôle de la Cour des comptes ?

L'audit doit concerner des entités qui font partie du champ de contrôle de la Cour des comptes (art. 28 LCComptes), soit :

- a) le Grand Conseil et son Secrétariat général ;
- b) le Conseil d'État, ses départements et ses services ;
- c) le Tribunal Cantonal, ainsi que les tribunaux et autres offices qui lui sont rattachés ;
- d) les Communes, ainsi que les ententes, associations, fédérations et agglomérations de communes ;
- e) les corporations, établissements, associations, fondations, sociétés et autres entités auxquels le canton ou une commune confie des tâches publiques ;
- f) les corporations, établissements, associations, fondations, sociétés et autres entités auxquels le canton ou une commune apporte un soutien financier, que ce soit par des subventions, des aides financières ou des indemnités ou pour lesquels il constitue des cautionnements ou des garanties.

En aucun cas, la Cour ne peut se prononcer sur la légitimité d'une décision politique.

3.3. Vérification de la faisabilité de l'audit

L'audit proposé est-il conforme à la stratégie générale de la Cour des comptes ?

La Cour vérifie que l'audit proposé est conforme à sa vision, ainsi qu'à ses objectifs stratégiques définis dans son plan stratégique à trois ans.

Le moment est-il opportun pour réaliser l'audit ?

Une réflexion doit être conduite sur l'opportunité du moment de l'audit.

En particulier, pour répondre à l'exigence légale de coordination avec le Contrôle cantonal des finances (art. 32 LCComptes) et avec les autres entités chargées de contrôles financiers (art. 31 LCComptes), la Cour des comptes se renseigne auprès de ceux-ci des travaux déjà effectués ou prévus sur le thème d'audit.

Dans le cas où des travaux sont prévus, la Cour discutera avec l'autorité concernée afin d'éviter une superposition des champs de contrôle. Il est possible que cela amène la Cour à ne pas exécuter l'audit, à le différer ou à en modifier sa portée.

L'audit s'inscrit-il dans le plan de travail annuel de la Cour des comptes ?

Le programme annuel de la Cour des comptes fait l'inventaire des domaines concernés par les audits et détermine les ressources financières et humaines disponibles. La Cour doit s'assurer qu'elle dispose a priori à ce stade des ressources financières et humaines pour effectuer cet audit.

3.4. Critères de choix des audits

L'audit proposé remplit-il un ou plusieurs critères de sélection retenus par la Cour ?

La sélection des audits se base essentiellement sur l'analyse des risques encourus par le Canton et de leurs conséquences, liés à la responsabilité directe ou indirecte de l'État, sur les aspects de légalité, de régularité, d'économie, d'efficience et d'efficacité.

La Cour sélectionne ses missions d'audit en fonction des critères suivants :

- a) **l'importance des enjeux financiers**, en termes de coûts ou de revenus pour les entités du champ de contrôle ;
- b) le **potentiel d'économie**, par exemple pour des domaines de tâches qui ont connu une forte croissance des coûts ou qui ont subi des modifications significatives ;
- c) le **potentiel d'amélioration**, par exemple dans des domaines de tâches dont le fonctionnement semble ne plus être adéquat ;
- d) l'analyse des **risques** liés au domaine considéré ;

- e) l'**exemplarité**, dans la mesure où le cadre d'une mission de contrôle peut s'appliquer au-delà du champ de l'analyse en cause ;
- f) l'**impact** sur la population ;
- g) l'**actualité** politique ;
- h) la **plus-value** de l'audit pour l'entité auditée et la Cour ;
- i) l'opportunité temporelle de l'audit ;
- j) d'autres aspects liés au bon usage et à la transparence de la gestion des fonds publics.

3.5. Identification des éventuels besoins externes en connaissances et compétences

La Cour a-t-elle les connaissances et compétences permettant une réalisation optimale d'un tel audit ? Si non, quels sont les besoins requis ?

La Cour doit procéder à une évaluation préalable des besoins d'expertise externe requis pour la phase de planification (étude préliminaire).

3.6. Estimation des ressources nécessaires à la phase de planification de l'audit

Quelle est l'estimation des moyens à investir, en termes de temps, de personnel et de ressources financières pour réaliser l'étude préliminaire de l'audit proposé ?

Afin d'estimer s'il est réalisable pour la Cour de s'engager dans la phase de planification de l'audit, compte tenu de ses ressources et de la planification globale de ses travaux, une estimation des ressources à mettre en œuvre pour réaliser l'étape de planification est nécessaire à cette étape de choix de l'audit.

3.7. Élaboration du Calendrier prévisionnel de l'audit

Quel est le calendrier prévisionnel de l'audit ?

Afin d'intégrer l'audit dans le plan annuel des travaux de la Cour, il s'agit d'établir une première estimation des délais pour la présentation des différents rapports (rapport d'étude préliminaire, projet de rapport et rapport final).

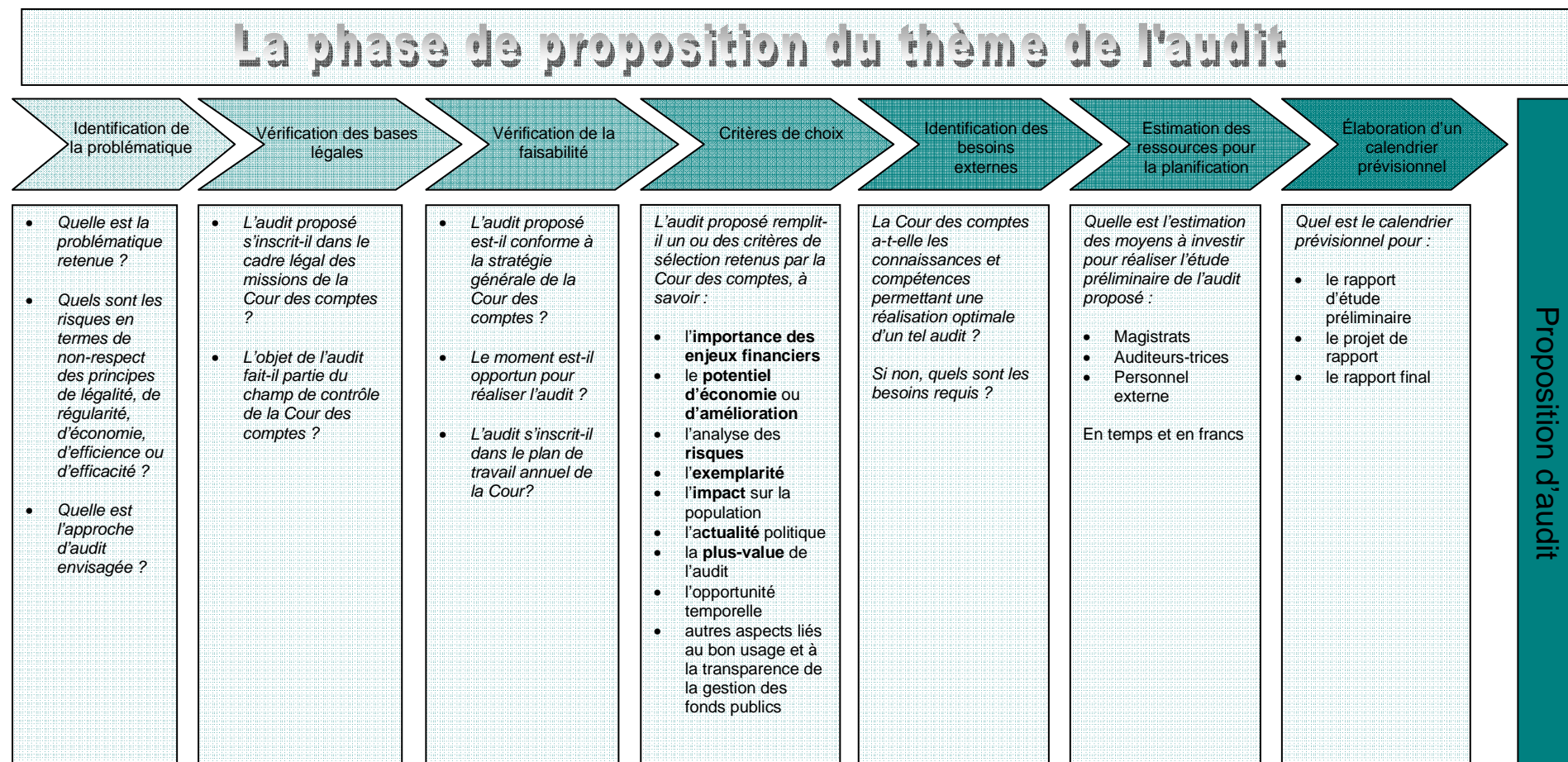
3.8. La proposition d'audit

La proposition d'audit permet de documenter le résultat des éléments examinés conformément aux paragraphes 3.1 à 3.7 ci-dessus (voir Annexe 1).

La proposition d'audit est soumise à la Cour, qui prend sur cette base, au cours d'une séance plénière, l'une des décisions suivantes :

- a. renoncer à l'exécution de l'audit ;
- b. reformuler la problématique et présenter une nouvelle proposition d'audit ;
- c. adopter la proposition d'audit et passer à la phase de planification.

En résumé :



Proposition d'audit

Chapitre 4

La phase de planification de l'audit

La phase de planification de l'audit constitue la phase préparatoire de l'audit. Elle doit donner les moyens à la Cour de se prononcer sur l'opportunité et la pertinence de la réalisation de l'audit.

Si une bonne planification préalable permet d'éviter des problèmes ultérieurs concernant la manière de conduire l'audit, une planification excessivement détaillée risque en revanche d'inhiber la créativité et l'ouverture. Le degré de détail dans la planification est donc un choix qu'il convient de faire.

La phase de planification de l'audit débute dès que la proposition d'audit a été acceptée par la Cour. Elle nécessite une prise de contacts avec les parties concernées par l'audit, en particulier l'entité à auditer et le cas échéant certains experts.

La phase de planification comprend deux étapes :

4.1 L'étude préliminaire ;

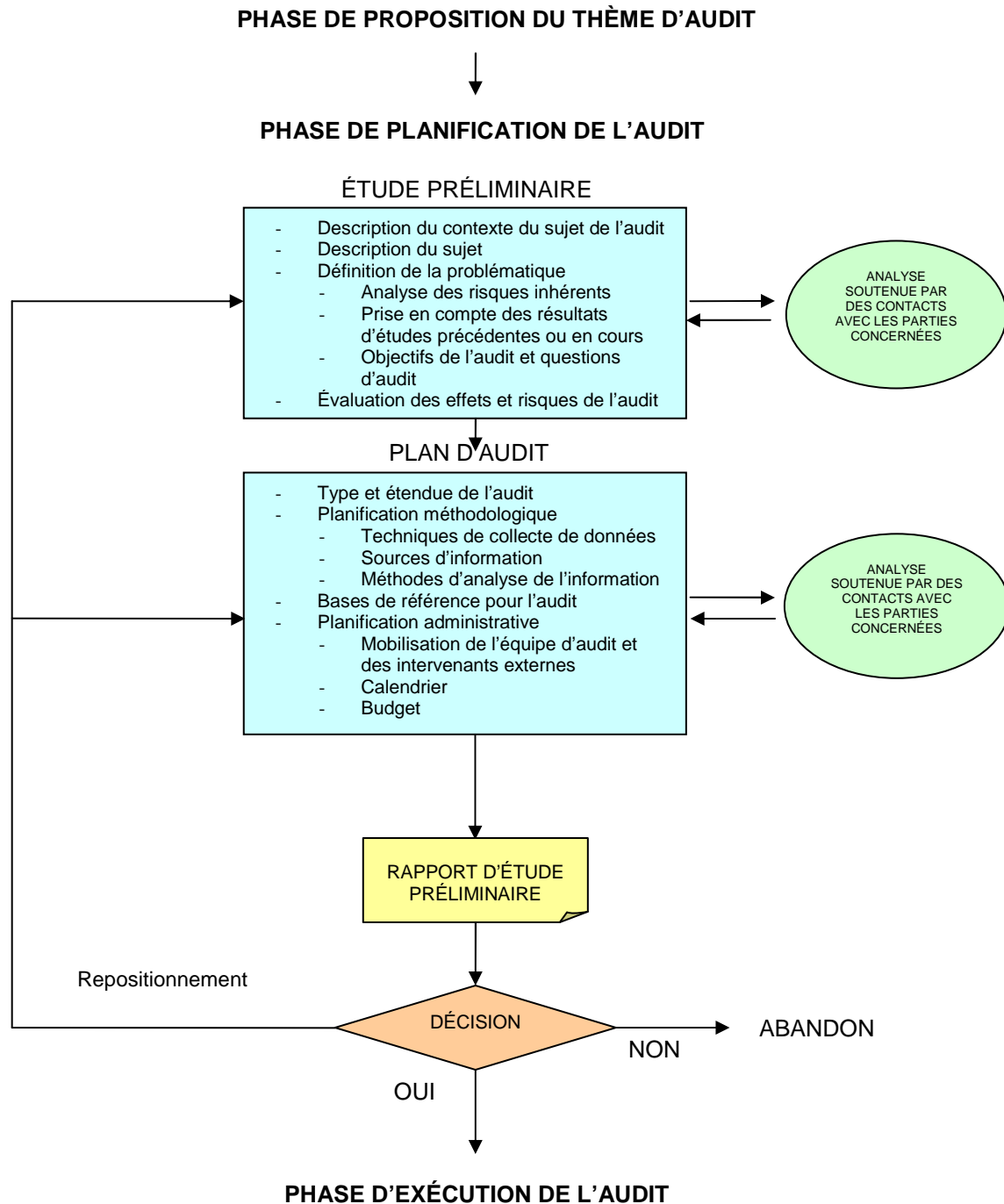
4.2 Le plan d'audit.

Elle débouche sur la mise au point d'un **rapport d'étude préliminaire**, qui est soumis à la Cour en séance plénière. Celle-ci décide sur cette base d'exécuter ou non l'audit envisagé. Elle peut également décider de modifier certains points du rapport d'étude préliminaire avant de l'adopter.

Il est à noter que si l'auditeur, en cours du processus de planification et sur base des informations recueillies, arrive à la conclusion que l'audit ne devrait pas être exécuté (car, par exemple, le moment est inopportun en raison d'un changement de système, ou les données ne peuvent pas être recueillies dans un délai ou à un coût raisonnable), toutes les phases de la planification ne seront pas exécutées, mais les raisons de l'abandon devront être explicitées. L'audit est-il réaliste, réalisable et susceptible d'être utile ? **Dans tous les cas**, un rapport d'étude préliminaire sera établi et soumis à la Cour.

Les différentes étapes de la phase de planification sont reflétées dans l'illustration suivante. Une description détaillée de chacune d'elles figure aux paragraphes ci-après.

Représentation graphique de la phase de planification de l'audit



4.1. L'étude préliminaire

L'étude préliminaire consiste en une évaluation générale du **contenu** de l'audit ; elle permet notamment d'acquérir une connaissance approfondie du sujet de l'audit. L'étude préliminaire comprend les étapes suivantes :

- 4.1.1. La description du contexte du sujet de l'audit ;
- 4.1.2. La description du sujet d'audit ;
- 4.1.3. La définition de la problématique ;
- 4.1.4. L'évaluation des effets de l'audit et de ses risques d'exécution ;

4.1.1. La description du contexte du sujet de l'audit

Dans quel contexte évolue l'objet de l'audit ?

Il est nécessaire pour les auditeurs de décrire et de comprendre les contextes juridique, politique et économique dans lesquels évolue l'entité à auditer, et sur lesquels celle-ci n'a en général aucune influence (contexte externe).

Il est important également d'identifier les éventuels projets de loi ou de modification de loi qui pourraient affecter le sujet de l'audit.

4.1.2. L'étude du sujet d'audit

Qui est le sujet à auditer et comment fonctionne-t-il ?

Il s'agit principalement d'acquérir une bonne compréhension du fonctionnement de l'entité à auditer (contexte interne). L'étendue de cette étape dépend de la nature du sujet et du degré de connaissance préalable dont les auditeurs disposent au départ.

En particulier, les points suivants sont abordés :

- a) la nature de l'entité à auditer (entité, procédure, programme, politique) ;
- b) les missions, les objectifs de base ou les résultats escomptés, y compris les indicateurs correspondants ;
- c) les activités principales, les prestations et/ou les effets ;
- d) la description des procédures de mise en œuvre ;
- e) les parties prenantes ou autres acteurs liés importants ;
- f) les moyens mis en œuvre en termes de ressources humaines, administratives et financières ;
- g) la structure organisationnelle et le personnel-clé ;
- h) l'environnement de contrôle (l'existence d'un système de contrôle interne au sens large, incluant les systèmes informatiques, le type d'informations et de rapports que l'entité utilise pour gérer et contrôler ses activités, les lacunes

ou faiblesses antérieures connues et les relations en matière de reddition de comptes, l'existence d'une procédure de gestion des risques).

Les informations peuvent provenir :

- 1) des tiers (lecture de la législation et de la documentation se référant au thème étudié, entretiens avec des experts, audits réalisés antérieurement) ;
- 2) de l'entité auditée (documents divers rédigés par l'entité, organigramme, site internet, observation des installations, discussions avec les responsables des organismes contrôlés) ;
- 3) des parties prenantes (entretiens avec les personnes concernées par le sujet de l'audit, par exemple les bénéficiaires de prestations).

L'annexe 2 propose une liste de sources d'information possibles.

4.1.3. La définition de la problématique

La définition de la problématique consiste à délimiter les **frontières** de l'audit. En se basant sur l'analyse des risques, elle fait apparaître les **objectifs** de l'audit, traduits sous forme de **questions d'audit**, et fait part des options qui sont exclues ou limitées.

La définition de la problématique se fait en plusieurs étapes :

- 4.1.3.1. Analyse des risques inhérents aux activités de l'entité à auditer ;
- 4.1.3.2. Prise en compte des résultats d'études précédentes et des études en cours ;
- 4.1.3.3. Objectifs de l'audit et questions d'audit.

4.1.3.1. Analyse des risques inhérents à l'entité à auditer

Quels sont les risques auxquels le sujet à auditer peut être confronté ?

Cette étape permet de mettre en évidence les risques de non-respect de la part du sujet à auditer des **principes de la légalité, de la régularité, de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé** à la base de tout contrôle de la Cour des comptes. Conformément aux objectifs de contrôle de la Cour, la réflexion sur les risques doit s'orienter autour des quatre catégories possibles de **risques majeurs** selon le modèle COSO (voir paragraphe 3.1).

Une première estimation des risques inhérents à l'entité à auditer a été réalisée au niveau de la proposition d'audit (voir chapitre 3). Cette estimation est complétée et les risques analysés de manière plus détaillée dans cette phase de planification, grâce aux connaissances approfondies acquises par les auditeurs sur le fonctionnement (voir paragraphe 4.1.2) et l'environnement (voir paragraphe 4.1.3) du sujet à auditer. Dans le cas où l'entité à auditer a documenté sa propre analyse des risques, dans le cadre de son processus de gestion des risques, les auditeurs doivent prendre en considération cette évaluation.

4.1.3.2. Prise en compte des résultats d'études précédentes et des études en cours

Quelles sont les études déjà réalisées, en cours ou à venir dans le domaine concerné par l'audit ?

Dans le cas où des travaux ont déjà été effectués, les auditeurs prendront connaissance des rapports y relatifs, afin de considérer les risques qui étaient couverts par l'audit. Les études antérieures sont souvent source d'information précieuse. En outre, leur lecture permet d'éviter le réexamen de domaines récemment inspectés et de mettre en évidence les faiblesses non encore traitées. En particulier, pour répondre à l'exigence légale de coordination avec le Contrôle cantonal des finances¹¹, la Cour des comptes s'est déjà renseignée sur leurs travaux dans la phase de proposition du thème de l'audit (voir chapitre 3).

Les études réalisées peuvent prendre les formes suivantes :

- Rapports d'autres organismes de contrôle ou commandités par l'État ;
- Études scientifiques et travaux de recherche ;
- Étude interne, confiée à un mandataire extérieur ;
- Étude réalisée par des groupes sectoriels, professionnels et d'intérêts spéciaux.

Selon leur nature et leur étendue, les travaux menés par des tiers peuvent modifier la nature, l'étendue et le moment de l'audit envisagé (ex. : l'audit peut être non opportun si une analyse complète et pertinente a déjà été effectuée ou est en cours).

4.1.3.3. Objectifs de l'audit et questions d'audit

Quels sont les objectifs de l'audit ?

Quels sont les motifs de l'inclusion ou de l'exclusion de certains risques ou options ?

Quelles sont les questions de l'audit ?

Sur la base des risques identifiés et retenus, les auditeurs dégagent les **objectifs principaux de l'audit**, qui constituent le cadre de référence des auditeurs tout au long du processus d'audit.

Les objectifs de l'audit doivent être absolument **limités en nombre** et ont pour but de centrer l'audit de manière appropriée et d'éviter que l'équipe d'audit n'entreprenne des travaux trop ambitieux. Les motifs de l'inclusion ou de l'exclusion de certaines options doivent être indiqués.

Les auditeurs traduisent leurs objectifs à travers les **questions d'audit**. La formulation de ces questions d'audit revêt une grande importance, car elle sert de base à tout le processus d'audit.

Après avoir formulé les questions d'audit, les auditeurs les décomposent éventuellement en **sous-questions spécifiques**, qui doivent couvrir ensemble les principaux aspects de la question du niveau directement supérieur.

11. Art. 32 LCComptes

Les questions d'audit doivent être **SMART** :

- **Spécifiques**, c'est-à-dire claires, spécifiques, compréhensibles et sans ambiguïté. « Il faut améliorer la procédure de contrôle des dépenses » est trop vague et imprécis que pour être suivi de résultats. De plus, un objectif précis est plus facilement mesurable et donc contrôlable ;
- **Mesurables** ;
- **Accessibles**, c'est-à-dire que la Cour des comptes a accès à l'information lui permettant d'apporter les réponses aux questions, dans un délai et moyennant des coûts acceptables ;
- **Réalistes**, c'est-à-dire insérées dans un tout cohérent, pertinentes par rapport à la mission ;
- **Temporellement définis**, c'est-à-dire que la durée est déterminée.

Les objectifs et les questions de l'audit, ainsi que la prise en compte ou non de certaines options, peuvent être amenés à évoluer au fur et à mesure que les auditeurs se familiarisent avec le sujet au cours de l'audit. Ceux-ci doivent garder l'ouverture nécessaire à la prise en compte d'éléments nouveaux, sans pour autant oublier les questions de base et les objectifs fixés.

Si des modifications surviennent, elles doivent être motivées et validées formellement par **la Cour**. Le cas échéant, l'entité contrôlée est également informée.

4.1.4. L'évaluation des effets de l'audit et de ses risques d'exécution

Quelle est la valeur ajoutée de l'audit ? Quels sont les effets collatéraux ? Existe-t-il des raisons de différer l'audit ? Quels sont les risques liés à la conduite de l'audit qui pourraient affecter sa bonne exécution ?

Une réflexion doit être poursuivie, au-delà des objectifs, sur la valeur ajoutée de l'audit et sur les recommandations qui pourraient en découler. Les auditeurs doivent aussi être sensibilisés aux incidences que l'audit peut avoir sur les différentes parties intéressées.

Il s'agit également d'identifier les risques potentiels auxquels les auditeurs pourraient être confrontés dans le cadre de la réalisation de leur audit, tels que :

- le moment inopportun ;
- des retards dans l'exécution ;
- une inadéquation des ressources humaines (nombre et compétence) ou financières ;
- des décisions politiques ayant une influence sur le thème de l'audit.

Selon l'importance des risques et de leurs probabilités, la Cour peut être amenée à renoncer à l'audit, à en modifier l'étendue ou à le différer. Dans tous les cas, elle prendra des mesures pour réduire les risques d'exécution de l'audit.

4.2. Le plan d'audit

Le **plan d'audit** vérifie si l'audit est réalisable en se référant de manière plus précise aux **moyens** utilisés pour atteindre les objectifs. L'audit doit être réalisable, en ce sens que les auditeurs doivent vérifier si les réponses aux questions à traiter ressortant de la problématique peuvent être obtenues de façon raisonnable.

L'impossibilité de définir des moyens d'atteindre les objectifs constitue une remise en question de la faisabilité de l'audit considéré. Les raisons suivantes peuvent rendre impossible la réalisation d'un audit ou en modifier la portée :

- le manque d'informations disponibles ;
- le manque de temps ou de qualifications ;
- l'absence de procédures observables ;
- l'impossibilité de définir des critères d'audit pertinents et de trouver des approches méthodologiques efficaces.

Le plan d'audit comprend les définitions suivantes :

- Le type et l'étendue de l'audit ;
- La planification méthodologique, incluant l'identification des sources d'information, la description des méthodes de collecte et d'analyse des données ;
- Les bases de référence pour l'audit ;
- La planification administrative.

4.2.1. Le type et l'étendue de l'audit

Il s'agit de définir le type d'audit, ainsi que de limiter si nécessaire l'étendue de l'audit (lieux, période, documents, processus).

4.2.1.1. Le type de l'audit

Quel est le type d'audit effectué ?

Les auditeurs spécifient le type de leur audit, ou la combinaison d'audits, parmi les différents types synthétisées au paragraphe 1.2.4 :

- audit financier ;
- audit de conformité (ou de *compliance*) ;
- audit de vérification des résultats (ou de performance) ;
- audit de gestion ;
- audit de rentabilité ;
- audit d'évaluation ;
- audit de vérification de l'évaluation de la gestion des risques ;
- audit de l'examen des investissements.

4.2.1.2. L'étendue de l'audit

Pour définir l'étendue de l'audit, il s'agit de répondre aux questions suivantes :

Qui ? *Quels sont les principaux acteurs concernés et la/les unité(s) à contrôler ?*

Où ? *Le nombre de lieux à auditer est-il limité ?*

Quand ? *Quelle est la période couverte ?*

Durée ? *Quelle est la durée estimée de l'audit ?*

4.2.2. La planification méthodologique

Dans la phase de planification méthodologique, l'étude de la problématique (voir paragraphe 4.1.3) doit se concrétiser dans la description des étapes successives de la démarche d'audit. Pour chacune des étapes, il s'agit d'identifier :

4.2.2.1. Les techniques de collecte de données ;

4.2.2.2. Les sources d'information ;

4.2.2.3. Les méthodes d'analyse de l'information.

4.2.2.1. Les techniques de collecte de données

Par quels moyens les auditeurs vont-ils collecter les informations ?

Les informations recueillies dans le cadre de l'audit vont servir de base et de preuves aux constatations et aux recommandations contenues dans le rapport d'audit. Pour chaque étape de l'audit, il s'agit de décrire les différentes techniques de collecte de données que les auditeurs prévoient d'utiliser.

La collecte de l'information peut se faire en une seule fois ou par le biais de mesures continues.

Différentes méthodes de collecte de l'information peuvent être adoptées au cours d'un audit, ce qui permet de rassembler un ensemble de données, de confronter les résultats obtenus à partir de sources diverses, et de combiner des données qualitatives et quantitatives.

Les techniques de collecte des données propres à chacune des missions de la Cour sont développées dans les manuels spécifiques que sont le « Manuel de vérification des résultats », le « Manuel de vérification de l'évaluation de la gestion des risques » et le « Manuel de l'examen des investissements ».

4.2.2.2. Les sources d'information

À chaque étape de l'audit, et pour chacune des techniques de collecte d'information décrites, quelles sont les sources d'information ?

À chaque étape de l'audit et pour chacune des techniques de collecte prévues, il faut identifier précisément les sources d'information qui seront nécessaires (voir Annexe 2), par exemple :

- a) Où se procurer les documents internes et lesquels ?
- b) Quels ouvrages ou articles consulter ?

- c) Sur quelle base réaliser une enquête ou un questionnaire ?
- d) Quelles personnes interroger ?
- e) Quels experts consulter ?

Il sera déterminant à ce stade de définir si les informations nécessaires seront disponibles ou si les moyens pour les obtenir existent. Il s'agit d'avoir à l'esprit les critères relatifs à la qualité de la preuve (voir point 5.3.4), à savoir que les informations probantes doivent être :

- suffisantes pour permettre une réponse complète à la question d'audit,
- pertinentes pour répondre à la question d'audit,
- fiables du point de vue de leur impartialité et de leur caractère convaincant.

4.2.2.3. Les méthodes d'analyse de l'information

Quelles sont les méthodes d'analyse de l'information ?

Les méthodes d'analyse de l'information utilisées par la Cour dans l'audit doivent être mises en évidence. Elles peuvent être quantitatives ou qualitatives, par exemple :

- la compilation de données quantitatives et l'élaboration de tableaux, de ratios et d'indices ;
- les statistiques descriptives (analyse des tendances, des fréquences, calcul de la fréquence, etc.) ou l'analyse de régression ;
- les études qualitatives (analyse et interprétation des entretiens ou des documents, élaboration de tableaux de données qualitatives).

Si plusieurs méthodes d'analyse sont utilisées lors des étapes successives de l'audit, elles seront ventilées de manière distincte pour chacune des étapes.

Les méthodes d'analyse de l'information doivent être :

- pertinentes : les techniques doivent être à même de mesurer ce qu'elles sont censées mesurer ;
- fiables : les constats doivent rester cohérents si les mesures sont effectuées à plusieurs reprises dans les mêmes conditions.

4.2.3. Bases de référence pour l'audit

Quels référentiels va-t-on utiliser pour établir nos constatations dans le cadre de l'audit ?

Il s'agit de préciser les bases de référence qui vont servir :

- à guider les auditeurs dans l'approche de leur audit (normes) ;
- à déterminer si l'objet de l'audit répond aux attentes ou les dépasse (critères d'audit).

Selon la norme de contrôle ISSAI 100, 6a de l'INTOSAI, « *L'Institution supérieure de contrôle (ISC) doit veiller à appliquer les normes de l'INTOSAI pour tous les*

points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cour des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC (par exemple, tâches administratives, tâches d'assistance, travail juridique ou simple collecte de données). Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé. »

Les bases de référence pour l'audit sont des normes pertinentes, raisonnables et réalisables selon lesquelles les aspects de légalité, de régularité, d'économie, d'efficacité et d'efficacités peuvent être évalués. Les constatations de l'audit naissent de la comparaison entre les bases de références et les faits.

Dans les audits financiers et de conformité, les bases de références sont relativement fermées et fixées d'avance. Par contre, dans les audits de la performance, le choix des bases de référence est relativement ouvert ; les auditeurs doivent les établir eux-mêmes, en interprétant les concepts généraux d'économie, d'efficacité et d'efficacités à la lumière du contenu de l'audit.

Pour être appropriées, les bases doivent être :

- a) fiables, c'est-à-dire qu'elles aboutissent à des conclusions cohérentes chaque fois qu'elles sont utilisées dans les mêmes conditions ;
- b) objectives, sans aucun parti pris ;
- c) utiles, en ce sens qu'elles correspondent aux objectifs de l'audit ;
- d) compréhensibles par tous les utilisateurs, sans donner lieu à des interprétations très différentes ;
- e) comparables à d'autres critères utilisés dans des audits similaires ou antérieurs ;
- f) acceptables, c'est-à-dire généralement agréés par les experts, l'entité auditée, les médias et le public en général.

Les sources suivantes peuvent être, entre autres, utilisées pour la définition des bases de référence¹² concernant l'audit, classées selon leur provenance :

- a) les sources externes :
 - les lois et règlements ;
 - les normes, expériences et valeurs professionnelles (par exemple les normes professionnelles de l'INTOSAI, l'IIA, de l'ISA ou les normes NAS de la Chambre Fiduciaire) ;
 - les codes et directives de bonne gouvernance ;
 - les chartes éthiques ;
 - les normes professionnelles spécifiques à l'entité auditée ;
 - les publications spéciales à caractère scientifique et autres sources d'information fiables ;
 - les conseils et le savoir-faire d'experts indépendants ;

12. Les bases de référence de la Cour sont détaillées en Annexe 3.

- b) les sources internes :
 - les directives et pratiques régissant le fonctionnement de l'organisme contrôlé ;
 - les principaux indicateurs de rendement fixés et disponibles de l'entité contrôlée ou l'État ;
 - en dernier recours, des critères choisis en accord avec les organismes contrôlés et/ou les personnes concernées par l'audit.
- c) le *benchmarking* :
 - les organisations dont les activités ou les programmes sont similaires (y compris à l'extérieur du canton ou à l'étranger) ;
 - les critères utilisés précédemment dans des audits similaires ou par d'autres auditeurs ;
 - les références aux comparaisons historiques ou aux comparaisons avec les meilleures pratiques reconnues.

4.2.4. La planification administrative

La planification administrative consiste à organiser l'audit en termes de ressources humaines et financières. Elle comprend les points suivants :

- 4.2.4.1. La mobilisation de l'équipe d'audit et des intervenants externes ;
- 4.2.4.2. Le calendrier ;
- 4.2.4.3. Le budget.

4.2.4.1. La mobilisation de l'équipe d'audit et des intervenants externes

Quelle est l'équipe la plus appropriée pour effectuer cet audit ?

Il s'agit de déterminer quelles sont les personnes les plus appropriées pour l'exécution de l'audit, au vu de leurs qualifications et expériences. Si un membre de la Cour ou du personnel de la Cour a des conflits d'intérêt dans l'audit proposé ou que son indépendance peut être mise en cause, il ne pourra pas faire partie de l'équipe d'audit (voir le *Code de déontologie*).

Qui sont les intervenants externes et quelle est leur mission ?

Selon la complexité du thème d'audit et les limites des compétences existant au sein de la Cour, les auditeurs recourent à un ou à plusieurs intervenants externes afin de s'assurer que les compétences scientifiques et techniques nécessaires soient disponibles.

Dans le cas où le recours à des intervenants externes est nécessaire, la Cour doit les sélectionner en évaluant leur indépendance et leur compétence vis-à-vis du sujet d'audit (voir également le *Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits*, ainsi que le paragraphe 5.3.5. du présent manuel). Cette évaluation est documentée.

4.2.4.2. Le calendrier

Quel est le calendrier prévisionnel pour les phases principales du déroulement de l'audit ?

Il s'agit d'établir un calendrier prévisionnel sur la base des diverses étapes importantes de l'exécution et de la finalisation de l'audit.

Les éléments du calendrier sont :

- Annonce du thème d'audit ;
- Récolte et analyse des informations ;
- Rédaction du projet de rapport ;
- Validation du projet de rapport par la Cour ;
- Remise du projet de rapport à l'audité par la Cour ;
- Remise des observations par l'audité à la Cour ;
- Validation du rapport final par la Cour ;
- Publication du rapport par la Cour.

En outre, le calendrier doit également prévoir le moment d'intervention des experts et des contributions demandées à l'audité.

4.2.4.3. Le budget

Quel est le budget estimé, en termes de ressources humaines et financières ?

Il s'agit d'établir un budget pour l'exécution de l'audit, incluant :

- a) l'effort interne à fournir en jours de travail ;
- b) le coût d'un éventuel engagement de personnel spécifique à l'audit ;
- c) le coût des éventuels experts.

Afin de pouvoir fournir le coût des experts ou du personnel spécifique, la Cour se prononce à ce stade sur le processus d'offres appliqué aux candidats potentiels.

4.3. Le rapport d'étude préliminaire

Le rapport d'étude préliminaire sert non seulement de document de référence à la Cour pour décider ou non d'entamer l'exécution de l'audit, mais il est également le document qui va servir de fil conducteur au bon déroulement de l'audit, ainsi que de base au contrôle de la qualité.

Le rapport d'étude préliminaire se construit sur la base des informations recueillies lors de l'étude préliminaire et du plan d'audit. Ainsi, il contient au moins les informations suivantes :

- a) La description du contexte externe dans lequel évolue l'objet de l'audit, notamment les bases légales applicables ;
- b) La description de l'organisation interne de l'objet de l'audit ;
- c) L'analyse des risques inhérents à l'objet audité ;
- d) La prise en considération des résultats d'audits précédents ou en cours ;
- e) Les objectifs et les questions d'audit ;
- f) Le résultat de l'évaluation des effets possibles de l'audit et de ses risques d'exécution ;
- g) Le type et l'étendue de l'audit ;
- h) L'identification des techniques de collecte, des sources et des méthodes d'analyse de l'information ;
- i) Les bases de référence de l'audit ;
- j) L'équipe d'audit mobilisée (y.c. les intervenants externes), le calendrier et le budget.

Le rapport d'étude préliminaire est soumis à la Cour, qui décide sur cette base en séance plénière :

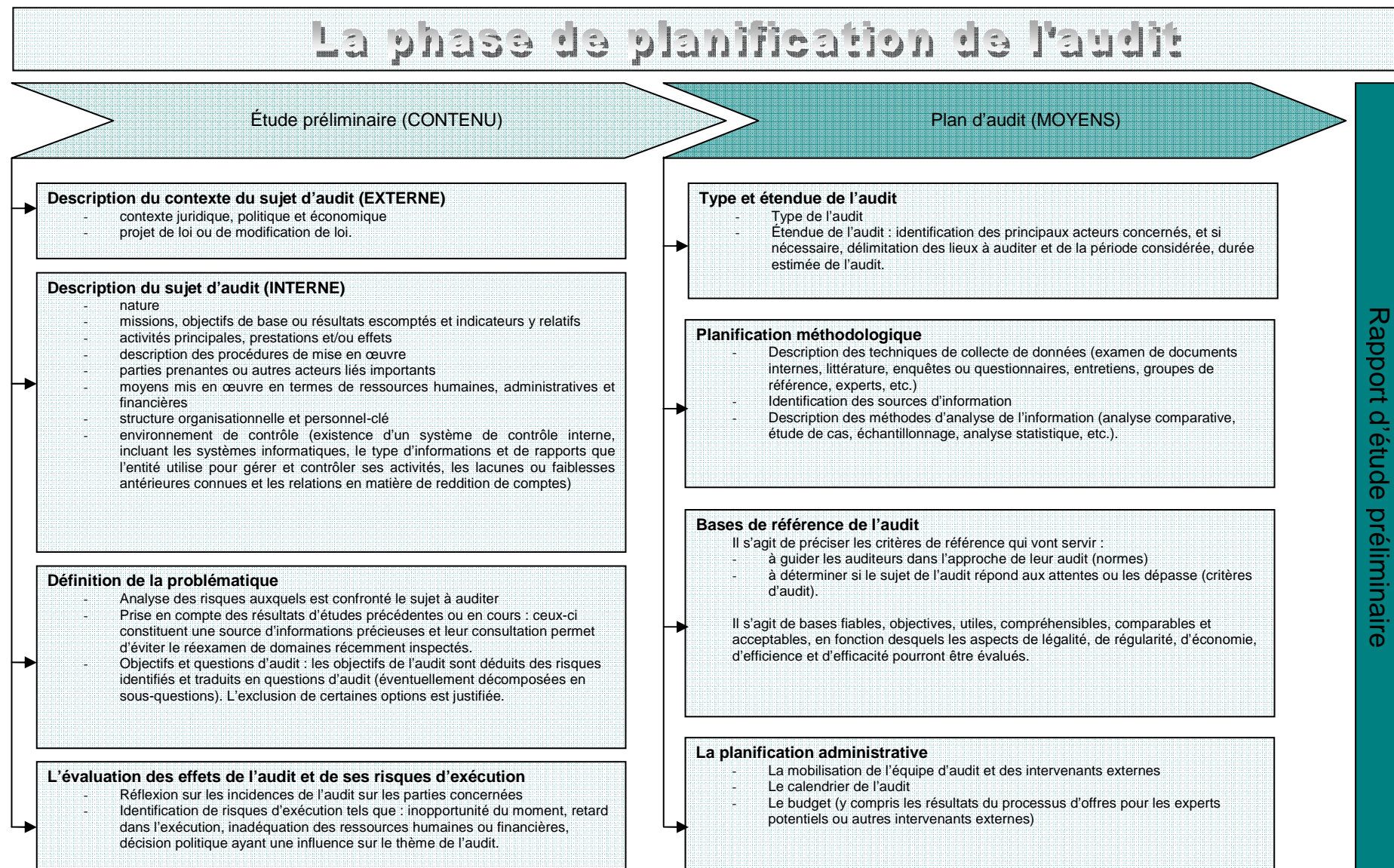
- soit de lancer la phase d'exécution de l'audit ;
- soit de revoir certains points du rapport d'étude préliminaire ;
- soit de renoncer à l'exécution de l'audit ; dans ce cas, la décision doit être dûment motivée.

Étant donné la nature même des audits de la Cour des comptes, des changements peuvent survenir, pendant la phase d'exécution de l'audit, au niveau des connaissances et des faits, par comparaison à la situation prévue initialement. Il est souvent difficile de faire le choix entre, d'une part, respecter les directives contenues dans le rapport d'étude préliminaire et, d'autre part, tenir compte de l'intérêt qu'il y a à étudier des questions qui émergent en cours d'exécution de l'audit.

Les auditeurs doivent garder à l'esprit les directives du rapport d'étude préliminaire tout en restant ouverts et flexibles quant à des modifications par

rapport à la phase de planification. Néanmoins, tout changement de direction, restriction ou élargissement de la mission d'audit doit être justifié, estimé en termes de consommation de ressources, et **validé préalablement** par la Cour.

En résumé :



CHAPITRE 5

LA PHASE D'EXÉCUTION DE L'AUDIT

La phase d'exécution de l'audit commence en principe dès l'approbation du rapport d'étude préliminaire et s'achève avec la rédaction du projet de rapport.

En principe, cette phase de l'audit ne donne lieu à aucune information publique.

Le but de la phase d'exécution est de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pour permettre aux auditeurs de répondre aux questions de l'audit (objectifs de l'audit) et d'étayer toutes les observations formulées dans le rapport d'audit, ceci au moyen des techniques de collecte et d'analyse des données, ainsi que des sources d'informations, qui ont été préalablement décrites dans le rapport préliminaire.

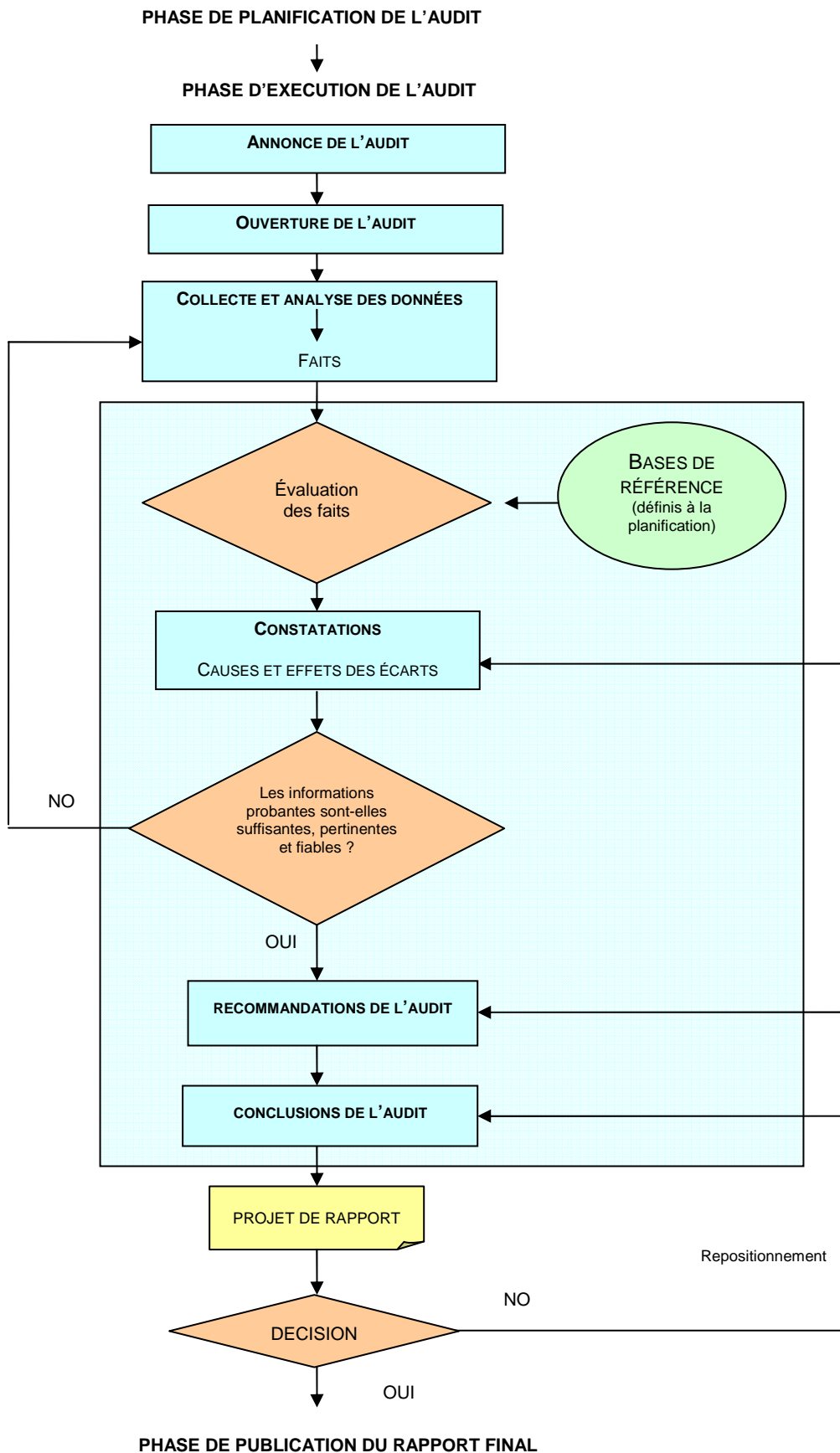
La phase d'exécution de l'audit comprend les étapes suivantes :

- 5.1. L'annonce de l'audit ;
- 5.2. La séance d'ouverture de l'audit ;
- 5.3. L'exécution des procédures d'audit ;
- 5.4. La rédaction des constatations et la formulation des recommandations (les résultats de l'audit) ;
- 5.5. Le projet de rapport.

La réalisation d'un audit est un processus d'analyse et de communication. Dans la partie analytique, les données sont recueillies, interprétées et analysées. La partie communication se réfère quant à elle au processus d'interaction qui se met en place entre l'auditeur et l'audité.

L'audit doit être réalisé conformément aux décisions prises dans le cadre de l'adoption par la Cour du rapport d'étude préliminaire. Néanmoins, la Cour doit rester ouverte et flexible par rapport à des modifications souhaitables du plan de travail en cours d'audit (tout changement significatif de direction et élargissement de la mission d'audit doit être justifié et estimé en terme de consommation de ressources par la Cour elle-même).

Représentation graphique de la phase d'exécution de l'audit



5.1. L'annonce de l'audit

Une fois le rapport d'étude préliminaire adopté par la Cour, la Cour annonce officiellement par écrit le début de l'audit conformément aux dispositions des articles 2 et 24ss de la LCComptes, soit simultanément :

- a) au Conseil d'État, au Grand Conseil et au Contrôle cantonal des finances, pour lesquels le courrier annonce la décision d'exécuter la mission et expose la nature, l'étendue ainsi que les objectifs principaux de l'audit.
- b) aux responsables de l'entité auditée, pour lesquels le courrier contient les mêmes éléments que celui destiné aux autorités mais fait aussi état du calendrier estimé, des magistrats en charge de l'audit et du projet de rapport qui leur sera soumis pour commentaires à l'issue des travaux.

La décision d'exécuter l'audit ne donne pas lieu à une information publique. L'audit reste confidentiel jusqu'à la publication du rapport final.

5.2. La séance d'ouverture de l'audit

L'équipe d'audit pouvant être confrontée à des situations très diverses, il importe qu'elle mette en place **un processus constructif d'interaction** avec l'entité auditée.

Afin de permettre l'ouverture avec l'audité d'un dialogue basé sur la confiance réciproque, une rencontre avec ce dernier est organisée suite à l'annonce de l'audit pour présenter l'équipe d'audit, exposer en quoi consistera la mission et planifier son déroulement avec l'audité. Les aspects suivants sont alors communiqués à l'audité :

- les critères de choix de l'audit ;
- la mission et les objectifs de l'audit ;
- le type et l'étendue de l'audit ;
- les sources d'information ;
- les bases de référence ;
- le calendrier et le moment des interventions attendues de l'audité.

Cette séance devrait permettre à l'audité d'être convaincu de la plus-value attendue et de la pertinence de l'audit. Cet aspect doit être de nature à faciliter la collaboration sans que l'indépendance de la Cour des comptes ne doive en souffrir. Par ailleurs, il est essentiel que l'équipe d'audit se déplace physiquement sur les lieux de l'audit, afin de s'imprégner à la source de la culture et du fonctionnement de l'entité auditée.

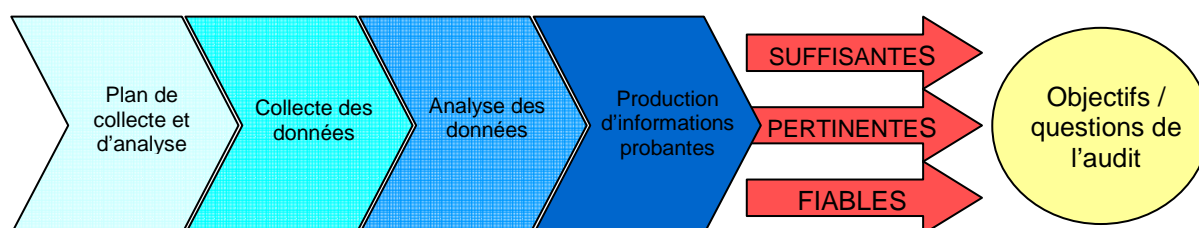
5.3. L'exécution des procédures d'audit

La phase de planification (chapitre 4) ayant servi à définir quelles sont les questions de l'audit et la manière dont elles doivent être traitées, il s'agit ici de mettre en œuvre les procédures destinées à permettre la collecte et l'analyse des données nécessaires.

La collecte et l'analyse des données suit un processus itératif dans le cadre duquel les auditeurs obtiennent des données, les analysent, en examinent l'exhaustivité et l'adéquation et décident si des éléments supplémentaires sont nécessaires pour établir des constatations.

Les membres de l'équipe d'audit se doivent d'assurer la sécurité et la confidentialité des données qui lui sont transmises tout au long du processus.

D'une manière générale, les données recueillies constituent le premier outil. Une fois comprises, analysées et interprétées, les données deviennent des informations. Lorsque ces informations sont utilisées pour étayer un point — pour autant que leur caractère suffisant, pertinent et fiable ait été vérifié —, elles deviennent des informations probantes, c'est-à-dire faisant office de preuve de ce que l'auditeur avance.



5.3.1. Le plan de collecte et d'analyse des données

L'équipe d'audit commence l'exécution de l'audit par l'élaboration du **plan de collecte et d'analyse des données** (exemple en Annexe 4). Basé sur le calendrier du rapport d'étude préliminaire, ce plan sert de guide pour la coordination et la réalisation de l'examen ainsi que de base pour la supervision de l'audit.

Le plan de collecte permet également de s'assurer de la conformité de la mission au calendrier et au budget prévus dans le rapport d'étude préliminaire. Tout dépassement par rapport aux délais ou aux ressources budgétées doit faire l'objet d'une justification et doit être notifié à la Cour.

5.3.2. La collecte de données

L'article 35 de la loi sur la Cour des comptes précise que : « Les entités soumises au contrôle de la Cour des comptes sont tenues de collaborer avec celle-ci notamment en fournissant tous renseignements et toutes pièces, ainsi qu'en autorisant tout accès à leur système informatique dans la mesure où cela est utile à l'exécution de sa tâche ».

Les techniques de collecte de données, qui ont été définies dans le rapport d'étude préliminaire (voir 4.2.2.1), doivent permettre d'exploiter les sources des données également documentées dans ce rapport (voir 4.2.2.2).

Dans la mesure où les audits de la Cour sont fondés en grande partie sur le jugement, la qualité constitue un élément crucial de la collecte des données et de la documentation. Si la Cour a un contrôle sur les données primaires (recueillies par la Cour elle-même), elle est tenue de vérifier la qualité des données secondaires (recueillies par l'entité auditée ou par des tiers).

Même si la Cour a établi un climat de bonne collaboration avec l'entité auditée, elle peut se trouver confrontée à des situations de rétention d'information de la part de l'audité. Celui-ci a néanmoins l'obligation, en vertu de l'art. 35 LCComptes de collaborer en fournissant tous renseignements et toutes pièces, ainsi qu'en autorisant tout accès à son système informatique dans la mesure où cela est utile à la Cour. Lorsque la Cour estime qu'elle a tout mis en œuvre pour obtenir l'information, mais en vain, ce point fait l'objet d'une constatation particulière dans le rapport.

La collecte des données ne sert à rien si celles-ci ne sont pas correctement analysées. Aussi les auditeurs doivent-ils savoir quelles techniques d'analyse ils utiliseront avant de concevoir leur stratégie de collecte de données, bien que, dans la chronologie du processus, l'analyse des données vienne après leur collecte.

5.3.3. L'analyse des données

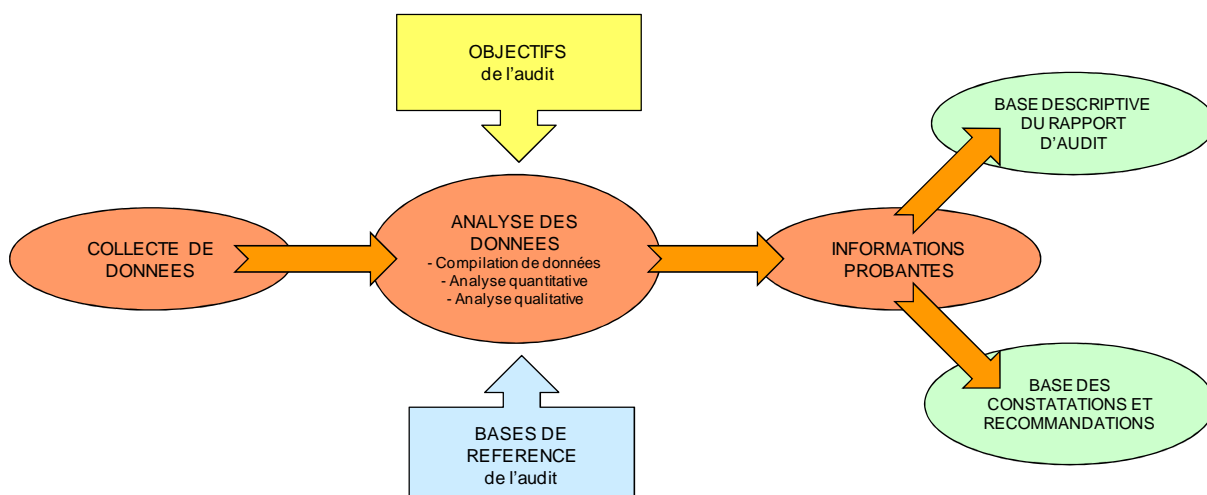
Comme l'illustre le schéma ci-dessous, les **données** collectées doivent être **analysées** pour devenir des **informations probantes**. Il s'agit d'expliquer ce qui a été observé et d'établir le lien entre les causes et les effets.

Le terme d'analyse de données est généralement utilisé pour désigner à la fois la compilation (encodage et présentation sous forme de tableaux), et l'analyse de données proprement dite.

L'**analyse** des données est un processus intellectuel, créatif et itératif qui fait appel à des méthodes :

- quantitatives (analyse statistique, calcul de ratios ou d'indicateurs, graphiques) ;
- qualitatives (analyse et interprétation d'entretiens, d'observations ou de documents, tableaux de données).

Elle doit être conçue et orientée par les auditeurs de manière à atteindre les **objectifs** de l'audit, notamment en permettant la comparaison des informations récoltées avec les **bases de référence** de l'audit.



5.3.4. La production d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables

Une fois les données analysées, l'équipe d'audit doit examiner et juger si les informations ainsi disponibles sont :

- **suffisantes** : la quantité d'information est suffisante pour étayer les constatations, les conclusions et les recommandations ;
- **fiables** : les auditeurs ont acquis une assurance raisonnable qu'elles représentent ce qu'elles sont censées représenter ;
- **pertinentes** : il existe une relation claire et logique entre les faits établis et les conclusions de la Cour.

La nature et les caractéristiques des informations probantes selon INTOSAI sont décrites plus en détail en Annexe 5.

Si les informations disponibles remplissent les critères ci-dessus, elles sont qualifiées d'informations « **probantes** » et font dès lors office de preuve de ce que l'équipe d'audit avance. Elles peuvent alors être utilisées pour étayer une constatation.

Si au contraire l'un de ces critères n'est pas rempli, il existe trois possibilités :

- des recherches supplémentaires sont menées ; une pesée d'intérêt entre la qualité des informations récoltées et l'avantage procuré par l'obtention d'informations supplémentaires doit cependant être réalisée.
- les éléments adéquats ne peuvent pas être obtenus (parce qu'ils ne sont pas disponibles ou parce que l'audité ne les fournit pas) ; dans ce cas, les auditeurs ne devraient pas formuler de conclusions ni de recommandations

relatives à la question d'audit concernée, mais signaler qu'ils ne peuvent conclure sur certains éléments en exprimant les raisons.

- le cas échéant, la Cour peut procéder à une estimation du résultat de ses analyses sur la base des éléments collectés permettant la justification de ses conclusions.

Si les éléments probants émanant de sources différentes se corroborent, l'équipe d'audit obtient une certitude de jugement plus élevée. En cas de jugements contradictoires, l'équipe d'audit doit exécuter des procédures supplémentaires afin d'écarter la contradiction.¹³

La nature des audits de la Cour a comme conséquence que les auditeurs ont rarement, d'une part, la possibilité d'obtenir toutes les informations dont ils auraient besoin et, d'autre part, la certitude que les données sont complètes, précises et exactes. Lorsqu'ils produisent des informations probantes, les auditeurs doivent donc établir **une pesée d'intérêt entre la qualité probante des informations récoltées et l'avantage retiré à obtenir des informations probantes complètes, précises et exactes (efficacité de l'audit).**

Des données moins précises combinées à la déduction logique et à d'autres informations peuvent parfois s'avérer suffisantes comme informations probantes. Une autre possibilité consiste à demander à l'entité contrôlée ou aux parties prenantes de confirmer que les informations probantes brossent un tableau raisonnable et équitable de la réalité.

Il est crucial que les auditeurs fassent preuve d'esprit critique, d'objectivité, et qu'ils soient disposés à entendre les points de vue et les arguments de l'audité en faisant abstraction de leurs préférences personnelles. Dans le cadre d'informations sensibles, les auditeurs doivent également garantir l'anonymat des personnes interrogées ainsi que la confidentialité des données recueillies.

5.3.5. Le cas de l'utilisation des travaux de tiers

L'équipe d'audit a la possibilité de se fonder sur des travaux réalisés par des tiers, qui peuvent être :

- des auditeurs internes ;
- d'autres organismes de contrôle ;
- des experts (engagés ou employés par l'audité ou par la Cour).

On peut distinguer deux cas de figure :

a) *La Cour prend connaissance d'un rapport d'études précédentes :*

Dans le cas où le service d'audit interne, un autre organisme de contrôle ou éventuellement un expert a mené une étude précédemment à l'audit de la Cour, la Cour peut souhaiter se baser sur certaines de ses conclusions pour compléter son rapport.

13. Selon NAS 500 « Eléments probants »

b) La Cour recourt à l'engagement d'experts externes pour l'assister dans l'exécution de l'audit :

Lorsque la Cour ne dispose pas des connaissances spécifiques requises par l'audit, elle peut être amenée à engager un-e expert-e externe pour l'assister dans ses travaux. Dans ce cas, l'équipe d'audit s'assure du suivi du mandat et de sa conformité aux objectifs tout au long de son exécution.

En outre, étant donné que la Cour détient la responsabilité finale des travaux, dans tous les cas, pour pouvoir utiliser les travaux de tiers, l'équipe d'audit doit acquérir l'assurance raisonnable de leur caractère suffisant, pertinent et fiable. Elle doit donc :

a) s'assurer de la compétence reconnue du tiers (qualifications professionnelles, expérience et réputation) :

La Cour s'assure de la compétence du tiers en tenant compte de ses qualifications professionnelles (formation, enregistrement sur une liste d'experts agréés, etc.), ainsi que de son expérience et de sa réputation dans le domaine dans lequel le tiers donne un avis de spécialiste.

b) s'assurer de l'objectivité du tiers (indépendance vis-à-vis de l'audit) :

Lorsque le tiers auteur des travaux est employé ou engagé par l'audit, il faut prendre en compte le fait que les objectifs poursuivis peuvent, selon les exigences de la direction, varier sensiblement de ceux poursuivis par les auditeurs. Les auditeurs doivent être attentifs au fait que dès l'instant où le tiers est employé/engagé par l'audit, il ne peut, quel que soit son degré d'autonomie, jouir de la même indépendance que les auditeurs.

Les critères à considérer dans l'évaluation des travaux effectués sont notamment la place du tiers dans l'organisation, l'étendue de sa fonction, ses compétences techniques et la diligence professionnelle dont il a fait preuve (par exemple : planification, documentation).

c) procéder à une évaluation des travaux effectués (étendue des travaux et des éléments probants suffisants et adéquats) :

Les auditeurs doivent procéder à une évaluation des travaux de manière à réunir des éléments probants suffisants et adéquats montrant que les travaux effectués répondent aux objectifs de leur audit. L'évaluation doit ainsi permettre de :

- s'assurer de l'étendue des travaux effectués (c'est-à-dire obtenir une bonne compréhension des objectifs des travaux effectués et des questions traitées) en examinant les instructions écrites données au tiers, en prenant connaissance du rapport émis et/ou en s'entretenant avec le tiers ;
- s'assurer que des éléments probants suffisants et adéquats ont été rassemblés et que les conclusions et solutions proposées sont adaptées. Pour ce faire, il peut examiner et/ou discuter avec le tiers des données, hypothèses et méthodes utilisées et confronter les résultats des travaux effectués avec la connaissance générale que lui-même a du sujet et avec le résultat d'autres procédures d'audit.

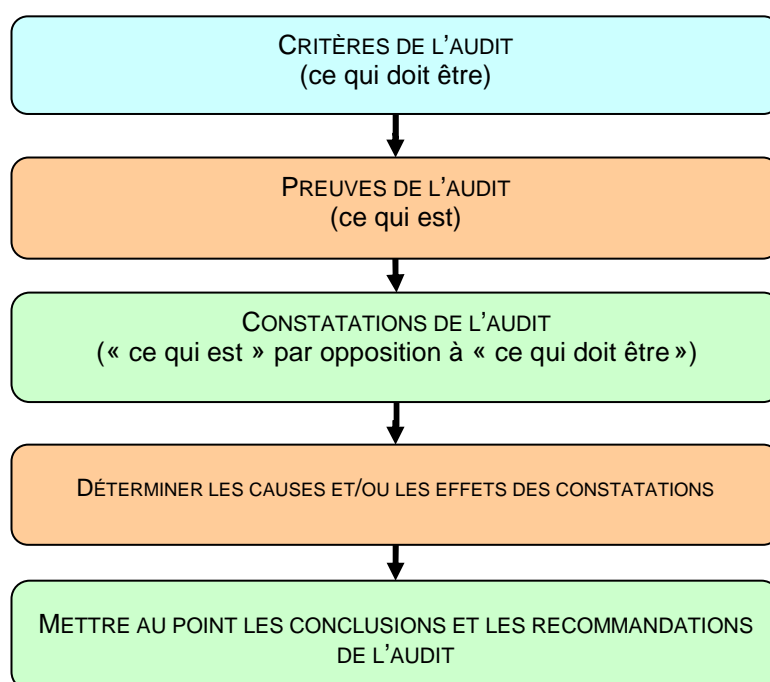
Si l'un de ces éléments n'est pas satisfaisant, l'équipe d'audit devra mener des entretiens avec l'audité et/ou les auteurs de l'étude et/ou d'autres procédures de contrôle complémentaires (par exemple chercher à obtenir des éléments probants auprès d'un autre expert).

Lorsque les travaux de tiers sont repris dans le rapport d'audit, la source doit être indiquée, avec d'éventuels commentaires sur les conclusions reprises.

5.4. La rédaction des constatations et la formulation des recommandations

Sur la base de la combinaison des informations probantes rassemblées, l'équipe d'audit dégage des constatations, puis formule, le cas échéant, des recommandations.

Le processus qui permet d'analyser les preuves, de mettre au point les constatations et d'émettre des recommandations à l'intention de l'entité audité est résumé dans le diagramme suivant :



5.4.1. La déduction des constatations de l'audit

Les constatations de l'audit résultent de la comparaison objective entre les informations probantes recueillies par les auditeurs (« ce qui est ») avec « ce qui devrait être » selon les bases de référence déterminées dans le rapport préliminaire (paragraphe 4.2.3). Elles répondent aux questions de l'audit.

Lorsqu'une constatation est faite par les auditeurs, deux formes d'évaluation complémentaires peuvent avoir lieu :

- l'évaluation de la signification des constatations et la **détermination des causes** ;
- l'**évaluation des conséquences** de la constatation sur les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacités. La mise en évidence des conséquences doit faire apparaître la nécessité de mesures correctives.

Les audits de la Cour ne doivent pas présenter uniquement des déficiences observées dans le cadre de l'audit, mais également souligner les bonnes pratiques et formuler des constatations positives (l'écart entre « ce qui est » et « ce qui devrait être » peut en effet être positif).

Les auditeurs doivent s'assurer que leurs constatations sont significatives, justes, solidement fondées et documentées par des informations probantes. Si ce n'est pas le cas, **des recherches supplémentaires sont nécessaires**. Une **pesée d'intérêt** entre la qualité des informations récoltées et l'avantage procuré par l'obtention d'informations supplémentaires doit être réalisé par les auditeurs (voir paragraphe 5.3.4.).

Un **examen constructif** des constatations initiales avec l'entité auditée est déterminant pour obtenir l'assurance que la quantité et la qualité des informations probantes sont suffisantes et que toutes les informations disponibles et utiles ont été exploitées.

Si les auditeurs n'ont pas pu obtenir des éléments probants suffisants et adéquats sur certaines questions de l'audit, ils ne devraient pas formuler de conclusions (ni de recommandations), mais le signaler dans le projet de rapport d'audit, en exprimant qu'une certaine partie des éléments considérés ne peuvent faire l'objet d'une évaluation en raison du manque d'éléments probants.

Indices d'irrégularité, de fraude ou de corruption

Il est important de relever qu'en vertu de l'art. 37 de la LCComptes, si la Cour des comptes découvre des indices d'irrégularités, de fraude ou de corruption lors de ses contrôles, elle doit les **annoncer immédiatement** à l'autorité ou à l'organe responsable de l'entité contrôlée. La Cour peut également, lorsqu'elle est unanime, saisir le juge pénal.

5.4.2. Les recommandations de l'audit

Les **recommandations** sont les moyens d'action suggérés par les auditeurs à partir de l'évaluation des constatations observées. Les recommandations indiquent quelles devraient être les améliorations à apporter à la situation, mais ne constituent en aucun cas des plans d'actions détaillés dont l'élaboration relève des responsables opérationnels. Si la cause de la constatation échappe au contrôle de l'entité auditée, la recommandation ne doit pas la concerner.

Comme dans la collecte et l'analyse des informations, l'équipe d'audit formule ses recommandations en restant objective et indépendante. Celles-ci doivent être

présentées de manière logique et rationnelle, s'appuyer sur des connaissances précises et être constructives, c'est-à-dire :

- leur ton et leur contenu sont positifs ;
- elles visent les résultats ou l'amélioration de performance escomptée ;
- elles tiennent compte des coûts ;
- elles doivent faire l'objet d'une discussion avec l'entité auditée.

5.4.3. Les conclusions de l'audit

Sur la base du résultat de ses travaux, l'équipe d'audit doit être en mesure de faire des conclusions spécifiques sur les **questions d'audit** examinées, et ainsi de vérifier si les **objectifs de l'audit** ont bien été atteints. Ses appréciations doivent tenir compte de la situation qui prévalait au moment des prises de décision et indiquer clairement dans le rapport l'étendue des informations dont disposait l'entité contrôlée au moment où les décisions ont été prises.

5.5. Le projet de rapport

Le processus d'exécution de l'audit débouche sur la mise au point d'un **projet de rapport**. S'il est validé par la Cour, le projet évoluera en rapport final, publié par la Cour selon la procédure décrite au chapitre 6.

Les rapports de la Cour des Comptes comprennent des constatations et des recommandations.

« Au terme de chaque audit, l'auditeur doit rédiger un rapport exposant ses constatations ; le contenu doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu, ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif¹⁴ ».

L'art. 36 de la LCComptes constitue en outre la base légale propre à la Cour des comptes du Canton de Vaud en matière d'obligation de rédiger un rapport sur chaque contrôle qu'elle effectue.

La préparation du rapport commence au moment de la planification de l'audit. En effet, au moment de l'étude préliminaire, les contours du rapport devraient être élaborés et revus périodiquement tout au long de l'audit. Le rapport reprend les informations recueillies pendant l'étude préliminaire et l'exécution de l'audit.

L'équipe d'audit doit également consigner dans la **documentation d'audit** les dossiers de travail préparés par l'équipe d'audit ou que l'équipe d'audit a obtenus et que la Cour est tenue de conserver. Ceux-ci ont pour objectifs de faciliter la planification, la réalisation et la supervision des travaux d'audit et de consigner les éléments probants obtenus. La directive relative à la documentation¹⁵ est détaillée en Annexe 6.

14. ISSAI 400, 7a

15. Voir le « Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits », paragraphe 2.6

Le projet de rapport doit satisfaire aux critères développés dans les paragraphes suivants :

- en termes de qualité (paragraphe 5.5.1) ;
- en termes de structure (paragraphe 5.5.2) ;
- en termes de validation par la Cour (paragraphe 5.5.3).

5.5.1. La qualité du rapport

Conformément aux normes de contrôle de l'INTOSAI relatives aux rapports (ISSAI 400) :

1) Le rapport doit être complet

Il doit contenir **tous les arguments et les informations nécessaires** pour répondre aux questions d'audit et permettre une compréhension suffisante et correcte des faits rapportés et de leur contexte. En particulier, la relation entre les objectifs, les questions d'audit, les bases de références, les constatations et les recommandations de l'audit doit être vérifiable, complète et clairement formulée.

Pour exprimer son opinion ou rédiger son rapport, l'auditeur doit prendre en considération **l'importance relative** des points contrôlés par rapport au contexte que constituent les états financiers (audits financiers) ainsi que la nature de l'entité contrôlée ou de l'activité (audit des résultats).

En général, on peut considérer comme important tout élément dont la connaissance serait susceptible d'influencer l'utilisateur des états financiers ou de modifier le rapport sur le contrôle des résultats. C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir l'importance relative ; cependant, la nature ou les caractéristiques d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également participer de cette définition lorsque, par exemple, les dispositions législatives ou réglementaires exigent que celui-ci — quel qu'en soit le montant — soit mentionné séparément. Par ailleurs, l'importance relative peut dépendre non seulement de la valeur et de la nature de l'élément, mais également du contexte dans lequel il est envisagé. En effet, pour les contrôles de résultats, le jugement sera plus subjectif étant donné que le rapport ne dépend pas directement des états financiers. En conséquence, l'auditeur pourra estimer que pour déterminer l'importance relative de tel ou tel point, il est plus important de s'en tenir à sa nature et à son contexte qu'à sa valeur.¹⁶

2) Le rapport doit être objectif

Le rapport doit être présenté de manière équilibrée, tant dans le contenu que dans le ton, les faits étant placés dans leur contexte. Les résultats doivent être étayés et présentés de façon impartiale, en évitant toute exagération ou prise de position.

16. Selon ISSAI 400 *Normes de rapports* et ISSAI 100 *Postulats de base du contrôle des finances publiques*, chiffres 8-11

Le rapport accorde de la place aux constatations et aux évaluations aussi bien positives que négatives.

3) Le rapport doit être exact

L'exactitude des faits rapportés est un facteur majeur de crédibilité du rapport et de la Cour.

4) Le rapport doit être convaincant

Les informations données doivent convaincre le lecteur de la validité des constatations, du caractère raisonnable des conclusions et de l'intérêt de mettre en œuvre les recommandations. À cet effet, un soin sera apporté à la logique de l'argumentation.

5) Le rapport doit être clair

Le rapport doit être facile à lire et à comprendre, tant au niveau du langage que de la structure. Il ne faut pas oublier que les rapports sont lus par des non spécialistes du domaine et par le public.

L'organisation structurée, l'utilisation de titres, des aides visuelles ou des exemples bien choisis peuvent améliorer la clarté du rapport.

6) Le rapport doit être pertinent

Le rapport doit apporter une valeur ajoutée aux parties prenantes et/ou fournir des informations que l'entité peut utiliser pour améliorer l'application des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités du secteur public. Il doit atteindre les objectifs fixés préalablement par les auditeurs.

Les auditeurs doivent planifier leurs travaux de manière à ce que le rapport soit rendu public en temps utile.

7) Le rapport doit être concis

De manière générale, le rapport ne doit être ni trop long, ni trop détaillé. Lorsque des précisions complémentaires sont jugées utiles au lecteur, elles peuvent être soit présentées en annexe, soit être référencées de manières à pouvoir obtenir facilement l'information supplémentaire.

Des détails non pertinents ou des constatations négligeables peuvent être source de confusion et occulter le véritable message. À nouveau, les auditeurs appliqueront le principe de l'importance relative.

8) Le rapport doit être constructif

La présentation des lacunes ou des critiques doit être faite de façon à encourager l'entité contrôlée à apporter les corrections nécessaires et à améliorer son fonctionnement en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Il est inutile de critiquer les responsables sur des sujets allant au-delà de leur contrôle.

5.5.2. La structure du rapport

La structure du rapport¹⁷ est organisée de manière à mettre en évidence le lien entre les objectifs de l'audit, traduits à travers les questions d'audit, et les conclusions de l'audit, basées sur les constatations de l'audit. Elle est par conséquent articulée de manière générale autour des questions d'audit. Elle reprend en particulier les chapitres développés dans le rapport d'étude préliminaire établi par la Cour lors de la planification de l'audit, complétés par les informations obtenues tout au long du processus d'exécution de l'audit, ainsi que les résultats détaillés de la mission de contrôle. Elle est mise en évidence dans la table des matières.

Le projet de rapport doit inclure les éléments suivants :

- 5.5.2.1. La synthèse ;
- 5.5.2.2. La nature de l'audit ;
- 5.5.2.3. La description du (des) domaine(s) analysé(s) ;
- 5.5.2.4. Les résultats détaillés de la mission ;
- 5.5.2.5. Les conclusions.

Le titre définitif du rapport doit figurer en première page du projet de rapport.

5.5.2.1. La synthèse

La synthèse qui figure au début du rapport inclut, d'une part, le **résumé de la mission d'audit** et, d'autre part, une **liste exhaustive de toutes les constatations et les recommandations**.

Rédigé en dernier lieu, le résumé de la mission d'audit doit refléter fidèlement la substance du rapport et ses principales constatations et conclusions. Il sert d'introduction au rapport et en est à ce titre un élément crucial dans la mesure où il s'agit de la partie la plus lue. Il sert par ailleurs souvent de base au communiqué de presse.

Pour chaque rapport d'audit, la synthèse doit respecter le canevas suivant :

- 1) Avant-propos
- 2) Travaux d'audit
- 3) Résultats de la mission
 - Constatations
 - Recommandations
- 4) Conclusions de la Cour
- 5) Remerciements

17. Un résumé de la structure du rapport est présenté à travers un exemple de table des matières en Annexe 7.

5.5.2.2. La nature de l'audit

Cette partie doit permettre au lecteur de comprendre ce qu'il peut attendre du rapport. Définir la nature de la mission d'audit est d'autant plus primordial dans le cadre d'audits dont le contenu est très varié comme ceux de la Cour.

Ainsi, les points-clés à présenter sont les suivants :

1. La définition de la mission de contrôle :
 - 1.1. L'origine de la mission de contrôle : la Cour expose les raisons de son audit (voir paragraphes 3.1 et 3.3), avec en particulier sa justification juridique (paragraphe 3.2) et les critères qui ont dicté le choix de l'audit (paragraphe 3.4) ;
 - 1.2. Le(s) domaine(s) audité(s), en particulier les principaux intervenants et les destinataires de l'audit ;
 - 1.3. Le type et l'étendue de l'audit, avec notamment les options choisies et les domaines non couverts (paragraphes 4.2.1 et choix et exclusions de certains risques au paragraphe 4.1.3.3) ;
 - 1.4. Les études précédentes et/ou en cours, pour autant qu'elles aient influencé la définition du périmètre de la mission d'audit (paragraphe 4.1.3.2) ;
2. Les objectifs de la mission, ainsi que les questions d'audit auxquelles le contrôle de la Cour a voulu répondre (paragraphes 4.1.3.1 et 4.1.3.3).
3. Le déroulement de la mission, c'est-à-dire la description résumée du déroulement de la mission d'audit, depuis la décision d'exécution de l'audit jusqu'à la publication du rapport.
4. Les bases de référence de l'audit (critères en fonction desquels la situation a été jugée, paragraphe 4.2.3).

5.5.2.3. La description du (des) domaine(s) analysé(s)

Cette partie comporte une description de l'activité ou de l'entité auditée et du contexte dans lequel elle évolue :

Ainsi, les éléments suivants doivent être abordés :

1. Les contextes politique, juridique ou économique se rapportant au domaine de l'audit ou à l'entité auditée (paragraphe 4.1.1).
2. La présentation de l'entité auditée, ses missions et ses principales caractéristiques (paragraphe 4.1.2).

Le contenu et la structure de ce chapitre est laissé à l'appréciation des auditeurs, en fonction de l'audit réalisé. L'usage de rubriques et de sous-rubriques est fortement conseillé.

En particulier, les points suivants sont abordés :

- la nature de l'entité à auditer (entité, procédure, programme, politique) ;
- les missions, les objectifs de base ou les résultats escomptés, y compris les indicateurs correspondants ;
- les activités principales, les prestations et/ou les effets ;

- la description des procédures de mise en œuvre ;
- les parties prenantes ou autres acteurs liés importants ;
- les moyens mis en œuvre en termes de ressources humaines, administratives et financières ;
- la structure organisationnelle et le personnel-clé ;
- l'environnement de contrôle (l'existence d'un système de contrôle interne au sens large, incluant les systèmes informatiques, le type d'informations et de rapports que l'entité utilise pour gérer et contrôler ses activités, les lacunes ou faiblesses antérieures connues et les relations en matière de reddition de comptes).

5.5.2.4. Les résultats détaillés de la mission

Cette partie constitue le corps du rapport puisqu'elle décrit de manière détaillée l'analyse menée par la Cour en relation avec les questions d'audit. Celle-ci doit refléter la situation rencontrée et mener aux constatations et recommandations de la Cour.

Pour chaque axe d'analyse de la Cour, les points suivants sont détaillés :

1. L'**analyse** de la Cour : les analyses effectuées par la Cour à partir des données collectées ont pour objet de transformer celles-ci en informations probantes (paragraphe 5.3).
2. Les **constatations** de la Cour (paragraphe 5.4.1) : les constatations sont exposées de manière à mettre en évidence la source et l'étendue des informations probantes obtenues ainsi que les risques qui découlent des constatations (notamment les conséquences en termes d'économie, d'efficience et d'efficacité de la gestion des deniers publics).
3. Les **recommandations** de la Cour (paragraphe 5.4.2) : les constatations sont suivies le cas échéant des recommandations de la Cour.
4. Les **commentaires de l'audité** : ceux-ci seront inclus dans le rapport en regard des constatations et des recommandations de la Cour (voir chapitre 6, paragraphe 6.1).

Les axes d'analyse de la Cour peuvent s'articuler autour des questions d'audit. Si ce n'est pas possible, l'équipe d'audit doit s'assurer que les constatations constituent des éléments de réponse aux questions d'audit.

Les appréciations des auditeurs doivent tenir compte de la situation qui prévalait au moment des prises de décision et indiquer clairement dans le rapport l'étendue des informations dont disposait l'entité contrôlée au moment où les décisions ont été prises. Le rapport mentionnera également si certaines mesures correctrices ont déjà été prises.

5.5.2.5. Conclusions et réponses aux questions d'audit

Cette dernière partie inclut les points suivants (paragraphe 5.4.3.) :

1. Les **observations générales** de l'entité contrôlée ;
2. Les **réponses aux questions de l'audit** ;
3. La **conclusion générale** de la cour : la conclusion générale de la Cour doit montrer que l'audit a répondu **aux objectifs de l'audit** et inclure d'éventuelles clauses de réserve (notamment si la Cour a manqué d'informations probantes lui permettant de formuler une constatation ou une recommandation) ;
4. Les **remerciements**.

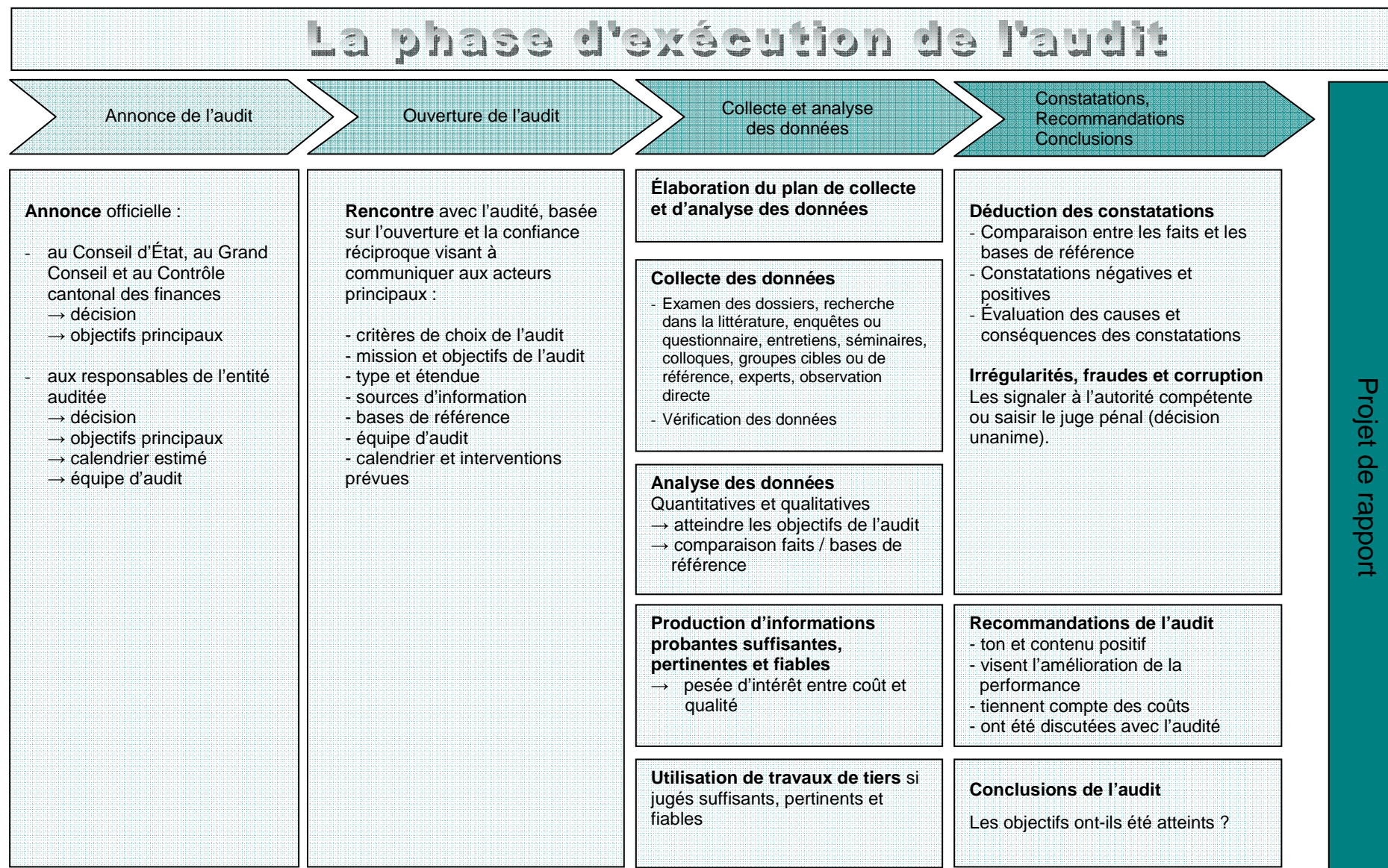
5.5.3. La validation du projet de rapport

Avant de soumettre le projet de rapport établi par l'équipe d'audit à la Cour, le magistrat suppléant révisé le projet de rapport et s'assure qu'il se conforme au cadre élaboré dans la présente méthodologie en vérifiant les points repris dans le « Questionnaire relatif à la révision du projet de rapport » (Annexe 8).

Le projet de rapport établi par l'équipe d'audit est soumis à la Cour, qui décide en séance plénière :

- soit d'approuver le projet de rapport et de démarrer la phase de publication du rapport final selon la procédure décrite au chapitre 6 ;
- soit de récolter des informations complémentaires et/ou de revoir les constatations et/ou les recommandations de l'audit.

En résumé :



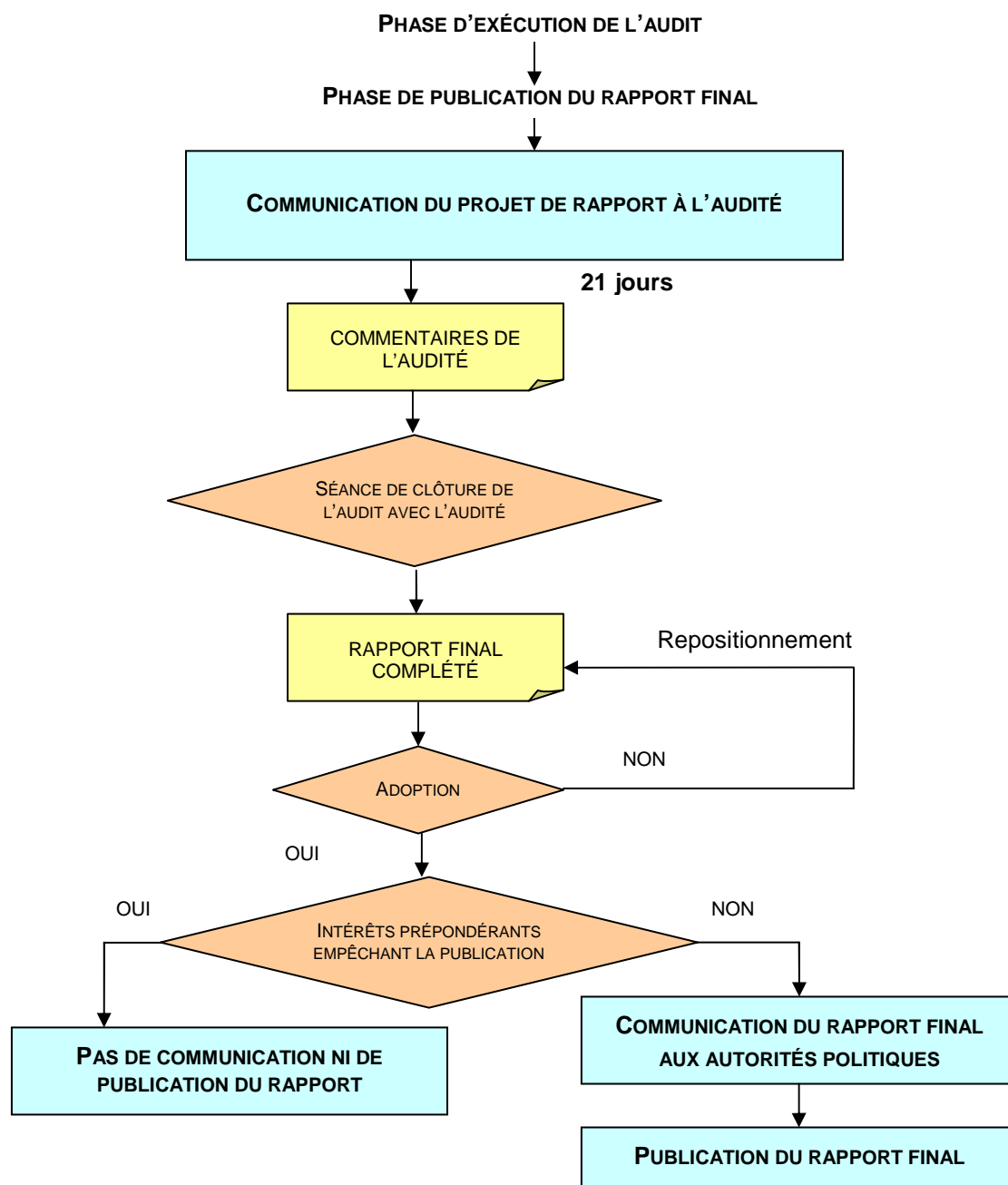
CHAPITRE 6

LA PHASE DE PUBLICATION DU RAPPORT FINAL

La phase de publication du rapport final commence avec la remise du projet de rapport à l'audité et se termine par la publication ou la décision de ne pas publier le rapport final.

Cette phase comprend les étapes suivantes :

- 6.1. La communication du rapport d'audit à l'entité auditée et prise en compte de ses commentaires ;
- 6.2. L'adoption du rapport final ;
- 6.3. La communication du rapport final ;
- 6.4. La publication du rapport final.



6.1. La communication du projet de rapport à l'entité auditée et la prise en compte de ses commentaires

La LCComptes indique à son art. 36, al. 3 que *« la Cour des comptes communique le projet de rapport à l'entité contrôlée. Elle l'invite à faire part de ses observations qui figureront dans le rapport »*.

En outre, le *Règlement de la Cour des comptes* prévoit à l'art. 30, chiffre 6 que : *« Le projet de rapport de la Cour comprend des constatations et des recommandations. Il est adressé à la direction de l'entité contrôlée avec l'invitation à lui faire part de ses observations **dans un délai de 21 jours**. La Cour peut prendre position sur les observations faites par l'entité contrôlée. La Cour organise une séance de clôture avec la direction de l'entité contrôlée pour lui présenter les conclusions de ses travaux. »*

La soumission du projet de rapport à la direction de l'entité ou de l'activité auditée avant sa publication, ainsi que l'organisation, avec elle, d'une séance de présentation, ont pour but de mettre en évidence les éventuels désaccords entre la Cour et l'audité sur les constatations de l'audit, ainsi que les divergences importantes quant à l'interprétation des informations probantes.

6.2. L'adoption du rapport final

Les commentaires de l'entité contrôlée, ainsi que la prise de position finale de la Cour les concernant, sont ajoutés au rapport.

Par ailleurs, le contrôle qualité de la mission est effectué afin de pouvoir évaluer de façon objective, avant la publication du rapport, les appréciations significatives portées par l'équipe d'audit affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue dans la formulation du rapport¹⁸.

Le rapport final est ainsi constitué et adopté par la Cour en séance plénière.

Le rapport final doit contenir la date d'adoption du rapport et les signatures des magistrats.

6.3. La communication du rapport final

En matière de communication du rapport d'audit, l'art. 36 de la LCComptes prévoit :

« Avant de le publier, la Cour des comptes transmet son rapport final à l'entité contrôlée, au Conseil d'État, au Contrôle cantonal des finances, ainsi qu'aux Commissions de gestion et des finances du Grand Conseil. »

18. Directives relatives à la qualité des audits, paragraphe 2.5.

6.4. La publication du rapport final

En matière de publication du rapport d'audit, l'art. 36 de la LCComptes prévoit :

« La Cour des comptes publie le rapport, pour autant qu'aucun intérêt prépondérant, public ou privé, ne s'y oppose. »

Ainsi, après avoir adopté le rapport final, la Cour doit également se prononcer sur l'existence ou non d'intérêt prépondérant qui justifierait que le rapport ne soit pas publié.

Si aucun élément ne s'y oppose, le rapport est rendu public. Ces entités doivent dans tous les cas avoir reçu le rapport final avant sa publication.

Seule la Cour des comptes étant habilitée à procéder à la publication du rapport, celui-ci doit rester strictement confidentiel jusqu'à sa publication par la Cour.

La publication doit être effectuée dans un délai rapide, de manière à être pleinement utile à ses utilisateurs.

Le rapport est diffusé de la manière suivante :

- par l'envoi du rapport aux parties intéressées autres que l'entité contrôlée et les pouvoirs publics ;
- par la mise à disposition du rapport sur le site internet de la Cour des comptes ;
- par l'envoi aux médias d'un communiqué de presse ;
- par la tenue éventuelle d'une conférence de presse.

CHAPITRE 7

LE SUIVI DU RAPPORT

La loi sur la Cour des comptes ne prévoit pas le suivi par la Cour de la mise en œuvre des recommandations et le retour d'information par l'entité auditée. Elle postule en effet que le suivi relève prioritairement des compétences des destinataires de l'audit.

Néanmoins,

- a) afin de mettre en place des incitations au développement de ses membres et de son personnel,
- b) afin d'améliorer l'efficacité des rapports d'audit,
- c) afin d'évaluer l'efficacité de la Cour,

la Cour se tient au courant de l'évolution des domaines qu'elle a audités, en se concentrant sur la question de savoir si les points faibles identifiés ont été corrigés, plutôt que de savoir si des recommandations spécifiques ont été mises en œuvre. Dans ce sens, la Cour s'informe auprès de l'entité auditée dans un délai de six mois à une année après la publication du rapport des effets de ses recommandations.

ANNEXES

Annexe 1	Proposition du thème de l'audit	p. 66
Annexe 2	Sources des données	p. 68
Annexe 3	Les références de base de la Cour des comptes	p. 69
Annexe 4	Plan de collecte des données	p. 73
Annexe 5	Caractéristiques des preuves	p. 74
Annexe 6	Directives relatives à la documentation d'audit	p. 76
Annexe 7	Structure du rapport	p. 80
Annexe 8	Questionnaire relatif à la révision du projet de rapport	p. 81

ANNEXE 1 : PROPOSITION DU THEME DE L'AUDIT

Mission d'audit		N°xx-09
Entité concernée		
Magistrat rapporteur		Magistrat suppléant
Établi par	... / – xx.xx.20xx	Décision de la Cour
		Approuvé/rejeté le xx.xx.20xx

Thème proposé :			
Sélection :		Auto-saisine	Proposition/Signalement
Processus de sélection			
Commentaire			
Description de la problématique :			
Identification préliminaire des risques :			
Risques stratégiques (efficacité)			
Risques opérationnels (économie et efficience)			
Risques de conformité (légalité)			
Risques liés aux rapports d'information financière (régularité)			
Risques de contrôle			
Risques d'irrégularités			
Risque d'image			
Approche d'audit envisagée :			
En % estimé	Approche d'audit		
Conformité :	OUI	NON	Commentaires
Missions de la Cour			
Champ de contrôle			

Faisabilité pour la Cour	OUI	NON	Commentaires
Stratégie générale			
Ressources humaines et financières			
Critères de choix du thème d'audit	OUI	NON	Commentaires
Importance des enjeux financiers			
Potentiel d'économie			
Potentiel d'amélioration			
Analyse des risques			
Exemplarité			
Impact sur la population			
Actualité politique			
Plus-value de l'audit			
Opportunité temporelle			
Autres aspects liés au bon usage et à la transparence de la gestion des fonds publics			
Estimation des ressources nécessaires à l'étude préliminaire	Personnel en jours		Coûts en CHF
Magistrat rapporteur Magistrat suppléant Auditeur-trice Personnel externe Experts			
Calendrier prévisionnel de l'audit			
Rapport d'étude préliminaire présenté à la Cour	xx.xx.20xx		
Projet de rapport présenté à la Cour	xx.xx.20xx		
Publication du rapport final	xx.xx.20xx		

ANNEXE 2 : SOURCES DES DONNEES

(Source : ISSAI 3000, *Lignes directrices pour la mise en œuvre des normes de vérification des résultats*)

Les données secondaires sont les documents produits par des tiers, par opposition aux données primaires, qui résultent de notre propre observation. Il importe que les contrôleurs procèdent à l'estimation des coûts d'obtention de l'information et de la valeur additionnelle que l'information confère à l'audit. Les sources d'information doivent être fiables.

Les sources possibles sont :

1. les lois et règlements, ainsi que toute documentation s'y rapportant ;
2. les rapports, études, évaluations et enquêtes récents consacrés à l'audit de ce domaine ;
3. les études scientifiques et les travaux de recherche pertinents (y compris dans des pays ou des cantons tiers) ;
4. les programmes stratégiques et les missions de l'audité ;
5. les procès-verbaux ;
6. les organigrammes, les lignes directrices internes et les manuels de procédure ;
7. les évaluations de programmes, ainsi que les programmes et rapports d'audit interne ;
8. les rapports et les actes de conférence ;
9. l'opinion des experts du domaine ;
10. les systèmes d'informatique de gestion ;
11. les autres systèmes d'information pertinents ainsi que les statistiques officielles ;
12. les études réalisées par des groupes sectoriels, professionnels et d'intérêts spéciaux ;
13. les enquêtes ou études antérieures commanditées par l'État ;
14. les enquêtes ou études antérieures réalisées par d'autres services, d'autres cantons ou d'autres gouvernements ;
15. les informations dont disposent les agences de coordination et les comités interdépartementaux ;
16. la couverture par les médias ;
17. les discussions, entretiens, séminaires avec les responsables des organismes contrôlés et les principales parties prenantes.

La liste ci-dessus s'inspire des lignes directrices de l'INTOSAI et se veut non exhaustive.

ANNEXE 3 :

Les références de base de la Cour des comptes

1. Les organismes de référence

Les organismes suivants sont ceux auxquels la Cour se réfère de manière générale dans le cadre de ses contrôles :

1.1. **L'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI)**

L'INTOSAI est une organisation autonome, indépendante et apolitique. Organisation non gouvernementale avec un statut spécial auprès de l'ECOSOC des Nations unies, elle compte à ce jour 189 membres à part entière dont la Suisse et 3 membres associés. Elle est l'organisation faîtière du contrôle externe des finances publiques (sous l'angle des principes de l'égalité, régularité, efficience et efficacité) et fournit, à ce titre, depuis plus de 50 ans un cadre méthodologique et conceptuel aux Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC), pour le transfert et le développement des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe des finances publiques et accroître, par conséquent, la compétence professionnelle, l'image et l'influence des ISC dans les pays respectifs.

1.2. **L'Organisation des institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe (EUROSAI)**

L'EUROSAI est l'un des groupes régionaux de l'INTOSAI. Il a été constitué en 1990 avec 30 membres (les ISC de 29 états européens et la Cour des comptes européenne). L'Organisation compte actuellement 49 ISC membres (les ISC de 48 états européens dont la Suisse et la Cour des comptes européenne).

Conformément à l'article 1 de ses statuts, l'EUROSAI a pour objectifs, notamment, de développer la coopération professionnelle entre les ISC, de promouvoir les échanges d'informations et de documentation, d'avancer dans l'étude du contrôle du secteur public, de stimuler la création de chaires universitaires dans ce domaine et d'œuvrer en vue de l'harmonisation de la terminologie relative au domaine de l'audit public.

1.3. L'International Federation of Accountants (IFAC)

L'IFAC est l'organisation mondiale de la profession comptable ; elle regroupe principalement des organisations nationales d'experts-comptables et compte actuellement 157 membres et associés dans 122 pays.

Afin de renforcer la profession comptable, elle assure et promeut l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité, fait progresser la convergence vers ces normes internationales et s'exprime sur les problèmes d'intérêt public là où l'expertise de la profession le justifie pleinement.

1.4. La Chambre fiduciaire suisse des experts-comptables et experts fiscaux (Chambre fiduciaire)

La Chambre fiduciaire est l'association professionnelle des experts-comptables et experts fiscaux en Suisse.

La Chambre fiduciaire a notamment pour buts :

- d'élaborer les principes et normes nécessaires à l'exercice de la profession et de les faire respecter ;
- d'encourager la formation et la formation continue ;
- de veiller à l'indépendance de ses membres lors de l'exercice de la profession.

1.5. La Société suisse d'évaluation (SEVAL)

La Société suisse d'évaluation encourage le dialogue et les échanges d'expérience entre la politique, l'administration, les universités et les entreprises de conseil. Elle s'engage activement dans la promotion de la qualité des évaluations et de leur diffusion.

Ses membres (environ 400) assument des fonctions et positions variées dans le domaine d'évaluation : ils effectuent des évaluations en tant que mandataires, ils mandatent des évaluations, ils enseignent dans le domaine de la formation initiale et continue ou travaillent comme évaluateur-trice-conseil pour des mandants.

La SEVAL a élaboré les *Standards d'évaluation de la Société suisse pour l'évaluation* connus sous le nom de « Standards SEVAL », (5 décembre 2000). Le but de ces standards est d'accroître la crédibilité, la compétence et la fiabilité des évaluations. Ils s'appliquent notamment lors de l'évaluation de politiques publiques (application du principe d'efficacité).

2. Les normes de référence

Les standards auxquels la Cour des comptes se réfère dans le cadre de ses contrôles et publiés par les organismes de référence sont les suivants :

2.1. Les standards de l'INTOSAI

Les *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) sont les normes professionnelles et directives de bonne pratique publiées par l'INTOSAI qui énoncent les conditions préalables au bon fonctionnement et à la conduite professionnelle des Institutions supérieures de contrôle (ISC) et des principes fondamentaux de contrôle de finances publiques. Ces standards reposent en grande partie sur les standards édictés par l'IFAC (voir ci-dessous), auxquels ils apportent des indications ou directives supplémentaires concernant l'application des normes ISA au secteur public.

2.2. Les standards de l'IFAC

Les standards publiés par l'IFAC incluent notamment :

- Les normes d'audit internationales (*International Standards on Auditing* ou **ISA**)
- Les normes comptables internationales pour le secteur public (*International Public Sector Accounting Standards* ou **IPSAS**). Ces normes sont des normes comptables, la version publique des IFRS ou, pour la Suisse, des Swiss Gaap (RPC).

2.3. Les standards de la Chambre fiduciaire

Afin d'encourager la qualité des services des auditeurs, la Chambre fiduciaire publie les *Normes d'audit suisses* (NAS), les *Instructions d'audit* (IA) et les *Recommandations d'audit* (RA). Ces documents traitent de l'essence, des principes et des procédures d'audit ainsi que des services connexes en relation avec des états financiers mais s'appliquent par analogie à d'autres prestations de service d'un expert-comptable.

Les NAS formulent des principes de services réguliers d'audit. Elles développent des concepts et en expliquent l'application. Elles servent dès lors de guide pour l'exercice quotidien de la profession, d'instrument de formation et de cadre de référence pour la garantie de la qualité. Les IA complètent les NAS de manière ad hoc, notamment en cas d'imprécision ou de marge d'appréciation non désirée des NAS ainsi que, d'une manière générale, pour toute connaissance ou développement nouveau. Elles doivent notamment être transformées à l'occasion en NAS revues ou en nouvelles NAS. Les RA, quant à elles, interprètent les NAS et donnent des précisions sur l'application pratique de ces dernières dans le détail.

Leur champ d'application sera étendu ultérieurement au secteur public. Toutefois, leur application étant générale, elles peuvent être appliquées de manière facultative, compte tenu des particularités du secteur public.

Les NAS comportent une mise en application de tous les *International Standards on Auditing (ISA)* publiés le 30 juin 2003. Étant donné que l'audit des états financiers et autres contrôles font l'objet de normes juridiquement contraignantes en Suisse, les NAS nécessitent quelques compléments par rapport aux ISA.

2.4. Les standards SEVAL

Les standards SEVAL du 5 décembre 2000 formulent des critères qui engagent toutes les personnes participant aux évaluations. Ces standards définissent les exigences qui doivent être posées aux évaluations, mais pas aux instruments servant à leur mise en œuvre. Ces standards traitent par exemple : identification des parties prenantes, crédibilité, transparence, caractère complet et clair du rapport, présentation du rapport, acceptabilité politique, déontologie, etc.

Annexe 4. plan de collecte des données

Questions d'audit	Sous-questions	Bases de référence	Informations probantes	Sources d'informations probantes	Méthodes de collecte des données	Méthodes d'analyse des données	Calendrier
Que voulons-nous savoir ?		Quelles sont les bases de référence ?	Quelles informations probantes répondront à la question ?	Où allons-nous trouver les informations probantes ?	Comment allons-nous trouver les informations probantes ?	Qu'allons-nous faire des informations probantes ?	Quel est le délai d'obtention estimé ?
1)		a) Sources professionnelles externes (normes professionnelles, publications spéciales, experts)	a) Faits (éléments probants chiffrés, éléments probants descriptifs, informations qualitatives)	<ul style="list-style-type: none"> - entité - autres entités du secteur public - organismes statistiques ou spécialisés 	<ul style="list-style-type: none"> a) examen des documents internes b) analyse secondaire et recherche dans la littérature 	<ul style="list-style-type: none"> a) compilation de données quantitatives et élaboration de tableaux, ratios et indices 	
2)		b) Sources internes (lois, règlements ou pratiques de l'entité contrôlée, critères mis en place par l'auditeur et l'audité)	b) Expériences, constats, opinions	<ul style="list-style-type: none"> - experts, consultants - tiers liés (clients, fournisseurs, prestataires de services, utilisateurs, banques) 	<ul style="list-style-type: none"> c) enquêtes ou questionnaires d) entretiens e) consultations d'experts 	<ul style="list-style-type: none"> b) statistiques descriptives ou analyse de régression 	
3)		c) <i>Benchmarking</i> (organisations, activités ou programmes similaires, critères utilisés dans d'autres études, références historiques ou aux meilleures pratiques)		<ul style="list-style-type: none"> - bibliothèques - Internet - ... 	<ul style="list-style-type: none"> f) observation directe 	<ul style="list-style-type: none"> c) études qualitatives (analyse et interprétation des entretiens ou des documents, élaboration de tableaux de données qualitatives) 	

ANNEXE 5 : CARACTERISTIQUES DES PREUVES

Les normes de contrôle de l'INTOSAI précisent que pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos du sujet audité, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable (ISSAI 300, 5.1).

Les preuves peuvent être :

- matérielles : observation directe de personnes, de biens ou d'événements ;
- documentaires : lettres, contrats, registres, factures, informations administratives, etc. ;
- analytiques : calculs, comparaisons et argumentations ;
- orales : sous forme de témoignages obtenus par le biais d'enquêtes, d'entretiens et de questionnaires.

1. Des preuves suffisantes

Les preuves sont suffisantes lorsqu'il en existe assez pour convaincre une personne raisonnable que les constatations, les conclusions et les recommandations de la vérification des résultats sont fondées.

Lorsqu'on parle de preuves suffisantes, les aspects quantitatifs et qualitatifs des preuves doivent être examinés simultanément car il existe entre eux une relation inverse. En effet, si la qualité des preuves est élevée, il devient moins utile d'en disposer en grande quantité ; par ailleurs, si elles existent en quantité abondante, les preuves peuvent parfois être convaincantes, même si certaines ne sont pas d'une qualité élevée. Dans ce cas, l'exercice du jugement professionnel est indispensable.

La qualité des preuves se mesure par leur degré de **validité** (les mêmes constatations sont faites pour des tests répétés) et de **fiabilité**.

La fiabilité des preuves peut être augmentée par l'examen des aspects suivants :

- Les preuves sont plus fiables si elles sont corroborées (différents types de preuves provenant de différentes sources) ;
- Les sources de preuves extérieures à l'organisme sont plus fiables que les informations issues de l'organisme lui-même ;
- Les preuves documentaires sont plus fiables que les preuves verbales. Parmi celles-ci, celles corroborées par écrit sont les plus fiables ;
- Les preuves issues de l'observation directe ou de l'analyse du vérificateur sont plus fiables que les preuves indirectes ;
- Les originaux sont plus fiables que les photocopies ;
- La fiabilité des informations issues de l'organisme contrôlé dépend de la fiabilité de ses systèmes de contrôle interne.

2. Des preuves pertinentes

La pertinence nécessite une relation claire et logique entre les preuves et les objectifs de l'audit et les critères.

La pertinence des preuves peut être faible en raison des points particuliers suivants :

- les preuves sont trop anciennes et ne tiennent pas compte du changement ;
- les échantillons recueillis ne sont pas représentatifs.

3. Des preuves d'un coût d'obtention raisonnable

Les preuves dont l'obtention coûte trop cher par rapport aux avantages en termes d'appui à l'observation doivent être écartées.

Les éléments suivants peuvent aider les auditeurs à estimer la nécessité à obtenir des preuves supplémentaires, compte tenu de leur coût :

- la finalité des informations probantes : les preuves pour les constatations d'audit doivent être plus importantes que les preuves pour les informations de base ;
- l'importance relative des sommes en cause ou l'importance des constatations d'audit : plus les montants financiers en jeu ou l'importance d'une constatation sont élevés, plus le niveau requis de la preuve le sera ;
- le degré d'indépendance de la source de la preuve ;
- le risque qu'implique la formulation de constatations incorrectes ou de conclusions non valables ;
- le soin apporté à la collecte et à l'analyse des données.

Annexe 6 : Directives relatives à la Documentation d'audit

(voir le Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits, paragraphe 2.6)

1. Documentation d'audit

Le terme « *documentation d'audit* » désigne les dossiers de travail préparés par l'équipe d'audit ou que l'équipe d'audit a obtenus et que la Cour est tenue de conserver. Ceux-ci ont pour objectifs de faciliter la planification, la réalisation et la supervision des travaux d'audit et de consigner les éléments probants obtenus.

La Norme de contrôle 3.5.5 de l'INTOSAI précise que « *Les auditeurs devront rassembler dans leurs dossiers de vérification suffisamment de documents ayant valeur probante, notamment en ce qui concerne la base de la programmation, les domaines vérifiés, le travail accompli et les constatations résultant de l'audit* ».

La Norme de contrôle 3.5.6 précise quant à elle que :

« *Il faut réunir un nombre suffisant de preuves documentaires pour :*

- a) *confirmer et étayer les opinions et les rapports de l'auditeur ;*
- b) *rendre l'audit plus rentable et plus efficace ;*
- c) *disposer d'informations pour préparer les rapports et répondre aux questions posées par l'unité contrôlée ou toute autre partie ;*
- d) *prouver que l'auditeur a appliqué les normes de contrôle ;*
- e) *faciliter la programmation et la supervision ;*
- f) *contribuer au perfectionnement professionnel de l'auditeur ;*
- g) *pouvoir s'assurer que le travail confié à d'autres a été exécuté de façon satisfaisante ;*
- h) *conserver des traces du travail accompli et pouvoir s'y reporter ultérieurement. »*

L'équipe d'audit doit consigner dans ses dossiers de travail toutes les informations relatives à :

- la planification de l'audit ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- le résultat de ces procédures (éléments probants récoltés) ;
- les avis professionnels importants réunis et les conclusions tirées ;
- les raisonnements sur toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement et les conclusions qui en découlent ;
- les conclusions auxquelles l'équipe d'audit est parvenue à partir des éléments probants récoltés ;
- la synthèse des constatations et recommandations.

Ils doivent être suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de l'audit. L'étendue des dossiers de travail est laissée à l'appréciation de l'équipe d'audit mais la règle est qu'un autre auditeur expérimenté, n'ayant aucune connaissance antérieure de l'audit, puisse comprendre les questions importantes posées par l'audit, l'étendue des travaux effectués pour y répondre, les éléments probants récoltés et les conclusions auxquelles l'équipe est parvenue, sans entrer dans le détail de l'audit.

Afin de garantir la qualité de la documentation d'audit, les principes suivants sont appliqués :

1. les notes d'audit élaborées par les auditeurs doivent faire clairement mention de l'objectif poursuivi (question posée), de la procédure d'audit menée, des éléments probants récoltés (avec références aux documents utilisés) et des conclusions tirées ;
2. la même information ou analyse ne doit être décrite qu'une seule fois ; en cas de besoin, un renvoi sera effectué à l'information reprise dans une autre note ;
3. à la lecture des notes d'audit établies par l'auditeur, il doit être possible de refaire le travail qu'il a effectué (ce qui requiert de la précision dans la description de la procédure suivie et des documents utilisés et mentionnés) ;
4. les documents papier inclus dans le dossier doivent faire mention de leur provenance (remis par M... le ... / établi par ...) et être référencés et reportés dans l'index ;
5. les entretiens menés avec l'audité, avec un expert ou pour une consultation doivent faire l'objet d'un compte rendu ; la nécessité de soumettre ce compte rendu à l'interlocuteur est laissée à la libre appréciation de l'auditeur ;
6. correspondance, commentaires, articles de presse, procès verbaux ;
7. la documentation doit être préparée en temps opportun :
 - les notes d'audit étayant les conclusions sont achevées à la date où le projet de rapport est validé par la Cour ;

- le dossier final complet est terminé dans les 60 jours suivant la publication du rapport final.

Les dossiers de travail sont conçus et structurés pour chaque audit selon les circonstances et les besoins. Néanmoins, une organisation standard des dossiers est établie afin d'améliorer l'efficacité de leur préparation et de leur revue.

Le dossier d'audit est constitué :

- sous format papier :
 - le dossier recense l'ensemble de la documentation (la structure standard d'un dossier d'audit papier est présenté en Annexe 4 du *Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits*).
- sous format électronique :
 - les éléments probants disponibles sous forme de fichiers électroniques sont référencés dans le dossier papier et stockés sur un CD-ROM joint au dossier papier ;
 - les courriels importants sont imprimés et joints au dossier papier ;
 - les documents suivants sont conservés sur le serveur de la Cour sous un dossier spécifique à l'audit : la proposition d'audit validée, le rapport d'étude préliminaire validé, les notes d'audit finalisées, le projet de rapport validé et le rapport final adopté.

2. Sécurité et confidentialité des dossiers d'audit

Le vérificateur doit adopter des procédures appropriées afin de préserver le caractère confidentiel des documents de travail et de les garder en lieu sûr.

Afin de garantir la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, les principes suivants sont appliqués :

- aucune note d'audit n'est laissée dans les locaux de l'audité, hormis les documents mis à disposition par l'audité ;
- tout membre de l'équipe d'audit veille à ne pas laisser de documents, de données ou son ordinateur portable sans surveillance ;
- les notes d'audit sont conservées sous clef dans les locaux de la Cour ;
- l'accès aux ordinateurs portables est restreint par un mot de passe ;
- les questions de détail sont fixées par des directives ad hoc.

Dossier permanent

Les données relatives aux entités entrant dans le champ de contrôle de la Cour revêtant un caractère d'utilité récurrente (p. ex. : organigramme, dernier rapport de gestion, derniers comptes annuels, mission, etc.) sont rassemblées dans un dossier « permanent » au nom de l'entité.

Avis de droit et expertises

Les avis de droits et expertises relatifs à des questions générales ayant un caractère potentiellement récurrent sont rassemblés dans un dossier « Avis de droit et expertises ».

Archivage des dossiers d'audit

Les dossiers d'audit doivent être archivés conformément à la *Directive d'archivage de la Cour des comptes du Canton de Vaud*.

ANNEXE 7 : STRUCTURE DU RAPPORT

1. Synthèse
 - Résumé de la mission de contrôle
 - Liste des constatations et des recommandations
2. Nature de l'audit
 - 2.1. Définition de la mission de contrôle
 - 2.1.1. Origine de la mission
 - 2.1.2. Domaine(s) audité(s)
 - 2.1.3. Type et étendue de l'audit
 - 2.1.4. Études précédentes et/ou en cours
 - 2.2. Objectifs de la mission et questions d'audit
 - 2.3. Déroulement de la mission
 - 2.4. Bases de référence
3. Description du (des) domaine(s) analysé(s)
 - 3.1. Contextes juridique, politique et économique
 - 3.2. Présentation de l'entité auditée, ses missions et ses principales caractéristiques
4. Résultats détaillés de la mission de contrôle
 - 4.1. Axe d'analyse 1
 - 4.1.1. Analyse de la Cour
 - 4.1.2. Constatations
 - 4.1.3. Recommandations
 - 4.1.4. Observations de l'audité
 - 4.2. Axe d'analyse 2
 - 4.2.1. Analyse de la Cour
 - 4.2.2. Constatations
 - 4.2.3. Recommandations
 - 4.2.4. Observations de l'audité
 - 4.3. ...
5. Conclusions
 - 5.1. Observations générales de l'entité auditée
 - 5.2. Réponse aux questions d'audit
 - 5.3. Conclusion générale de la Cour (les objectifs ont-ils été atteints ?)
 - 5.4. Remerciements

ANNEXE 8 : QUESTIONNAIRE RELATIF A LA REVISION DU PROJET DE RAPPORT

1. Le projet de rapport est-il clair et concis, et les messages clés sont-ils explicites et compréhensibles ?

La revue du projet de rapport vise à déterminer si ce dernier présente des déficiences concernant l'argumentation, le langage (comme l'utilisation de jargon) ou le style (incohérences). Les arguments doivent s'enchaîner de manière logique, reliant entre elles les questions d'audit, les constatations et les conclusions, et mettre clairement en relief les messages-clés. Le magistrat réviseur s'inspire des normes de qualité du rapport décrites au point 5.5.1 de la présente méthodologie.

2. Le projet de rapport présente-t-il des différences significatives avec le rapport d'étude préliminaire ?

Le magistrat réviseur s'assure que le projet de rapport reprend et complète les points déjà abordés dans le rapport d'étude préliminaire.

3. Le résumé reflète-t-il la tonalité et les constatations de la partie principale du projet de rapport ?

Le résumé ne doit pas être une simple répétition des différentes sections de la partie principale du rapport. Sans être trop détaillé, il doit résumer le contenu du rapport de manière claire, être accessible et présenter les principales constatations et recommandations.

Par souci de cohérence, le magistrat réviseur doit comparer le résumé et la partie principale du texte. Il importe particulièrement que les changements de dernière minute apportés au texte soient correctement pris en compte dans le résumé.

4. Le périmètre de l'audit est-il clairement défini ?

Le magistrat réviseur doit vérifier que la section du rapport concernant la définition du périmètre de l'audit décrit les questions d'audit, le degré d'approfondissement et l'étendue des travaux réalisés, ainsi que toute hypothèse importante formulée ou contrainte rencontrée.

5. La description du domaine analysé aide-t-elle le lecteur à comprendre l'audit ?

La description doit donner une vision claire et objective du domaine de l'audit. Elle ne doit pas être trop longue et détaillée, mais doit fournir suffisamment d'informations pour permettre au lecteur d'apprécier pleinement le sens des constatations et des conclusions, et fournir, le cas échéant, des références ou des liens vers des informations complémentaires.

6. Les constatations sont-elles étayées par des informations probantes ?

Il faut vérifier qu'une piste existe, qui permet de relier les constatations du rapport aux informations probantes. Les constatations doivent être équilibrées et ne pas porter uniquement sur des aspects négatifs.

7. Les recommandations sont-elles claires et étayées par des informations probantes, et apporteront-elles une valeur ajoutée ?

Les recommandations doivent découler des constatations et viser à corriger les déficiences constatées dans le rapport, sans être en aucun cas des plans d'action détaillés. Leur ton et leur contenu sont positifs, elles visent les résultats ou l'amélioration de performance escomptée, elles peuvent être mises en œuvre selon un bon rapport coûts/avantages et doivent faire l'objet d'une discussion avec l'entité audité. De plus, le magistrat réviseur doit être en mesure de relier les recommandations aux conclusions auxquelles elles se rapportent.

8. La conclusion générale répond-elle aux questions d'audit (définies dans l'étude préliminaire) et dérive-t-elle logiquement des constatations ?

La conclusion doit présenter des réponses claires aux questions d'audit et ne pas se limiter à un résumé des constatations. Elle doit être présentée de manière claire et explicite. Le magistrat réviseur doit en particulier s'assurer que les conclusions sont étayées par les constatations.

9. Le projet de rapport donne-t-il une assurance raisonnable du caractère probant des informations ?

Le magistrat réviseur vérifie que, à travers la lecture du rapport, le lecteur aura une assurance raisonnable que les informations probantes ont la qualité pour servir de preuve (voir 5.3.4).

10. La confidentialité des données et des personnes interrogées est-elle garantie ?

11. Le rapport suscitera-t-il l'intérêt du lecteur ?

Le cas échéant, si des experts ont été consultés au cours de l'audit, ils pourront fournir des informations en retour sur le rapport ; toutefois, la confidentialité doit être assurée.

12. Le projet de rapport utilise-t-il de manière efficace des graphiques et des annexes ? Des compléments d'information ont-ils été fournis ?

Le magistrat réviseur doit s'interroger sur le caractère approprié des graphiques et des diagrammes utilisés. De même, il doit veiller à ce que les annexes visent à fournir des informations détaillées nécessaires, au lieu de surcharger de détails la partie principale du rapport. En outre, le magistrat réviseur doit veiller à ce que toute information fournie à l'appui du texte principal soit complète et du niveau de qualité souhaitable (glossaire, bibliographie ou études de cas).

BIBLIOGRAPHIE

Bases légales

Constitution Vaudoise

Loi sur la Cour des comptes du 21 novembre 2006 (LCComptes)

Exposé des motifs et projet de loi sur la Cour des comptes (juin 2006)

Loi sur les finances du 20 septembre 2005 (LFin)

Sites internet

INTOSAI :	http://www.intosai.org
Cour des comptes européenne :	http://eca.europa.eu
Bureau du vérificateur général du Canada :	http://www.oag-bvg.gc.ca
Contrôle fédéral des finances :	http://www.efk.admin.ch/
Cour des comptes de Genève :	http://www.ge.ch/CdC/