

Intégrer l'évaluation des risques dans la planification pluriannuelle de l'audit de performance



Intégrer l'évaluation des risques dans la planification pluriannuelle de l'audit de performance

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Crédits photo : © Natali Ekim/Shutterstock.com

© OCDE 2018

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Table des matières

| | |
|--|-----------|
| Remerciements..... | 5 |
| Introduction | 7 |
| 1. Établir un but et des objectifs clairs | 9 |
| 1.1. Mandat des entités d'audit externe | 9 |
| 1.2. Mandat des entités d'audit interne | 9 |
| 1.3. But et objectifs clairs | 9 |
| 2. Définir l'univers d'audit..... | 11 |
| 3. Identifier et évaluer les risques dans l'univers d'audit | 13 |
| 3.1. Identifier les risques..... | 14 |
| 3.2. Analyser les risques | 15 |
| 3.3. Évaluer les risques | 16 |
| 4. Créer un plan pluriannuel d'audit de performance | 19 |
| 4.1. L'approche basée sur les risques..... | 19 |
| 4.2. L'approche cyclique | 19 |
| 4.3. L'approche basée sur les incidents | 20 |
| 4.4. L'approche à multiples facettes | 20 |
| Références | 22 |

Graphique

| | |
|--|----|
| Graphique 3.1. Matrice d'analyse des risques | 15 |
|--|----|

Encadrés

| | |
|---|----|
| Encadré 1.1. Normes internationales pour assurer l'indépendance des institutions d'audit..... | 10 |
| Encadré 4.1. Australian National Audit Office | 21 |

Remerciements

Le présent document a été établi par la Division de l'intégrité dans le secteur public de la Direction de la gouvernance publique de l'OCDE. Il a été rédigé par Jennifer Eddie. Thibaut Gigou, Meral Gedik, Lisa Kilduff et Ricardo Sanchez Torres ont fourni un soutien rédactionnel. Nadjad Bacar, Alpha Zambou, Laura Roberts, Stephen Flynn et Rania Haidar ont fourni un soutien administratif.

L'équipe est reconnaissante envers l'expert canadien en gestion des risques, Mr Awad Loubani, pour ses précieux conseils et contributions.

Ce document a pu être réalisé grâce au parrainage du gouvernement britannique dans le cadre du programme *Tunisie : bonne gouvernance et lutte contre la corruption*.

Introduction

Les entités d'audit du secteur public doivent avoir l'indépendance et la responsabilité de sélectionner les domaines de l'administration publique qu'elles vont contrôler et les sujets d'audit de performance qu'elles vont choisir.

Les entités d'audit ont des ressources limitées et doivent s'assurer que leur plan pluriannuel d'audit de performance est efficace, qu'il répondra aux principaux risques qui pourraient nuire à la capacité du gouvernement à atteindre ses objectifs et qu'il mènera à une meilleure administration publique.

Les entités d'audit peuvent prendre en compte un certain nombre de facteurs lorsqu'elles sélectionnent des sujets d'audit à inclure dans leurs plans d'audit. Ce document discute et donne un bref aperçu de quelques exemples et de meilleures pratiques pour utiliser l'évaluation des risques dans la planification pluriannuelle de l'audit de performances, selon les étapes suivantes :

1. Établir un but et des objectifs clairs
2. Définir l'univers d'audit
3. Identifier et évaluer les risques dans l'univers d'audit
4. Créer un plan pluriannuel d'audit de performance

Les auditeurs peuvent trouver un équilibre entre l'application des principes de meilleure pratique et leur propre jugement professionnel sur leur environnement opérationnel et leurs juridictions. Ces approches et ces meilleures pratiques doivent soutenir les auditeurs, et non les contraindre.

1. Établir un but et des objectifs clairs

Une entité d'audit doit s'assurer d'avoir défini un but et des objectifs clairs avant de commencer le processus d'élaboration de plan pluriannuel d'audit de performance. Le but et les objectifs d'une entité d'audit doivent se rapporter à son mandat. Le mandat d'une entité d'audit dépend de sa juridiction, de son modèle et de ses dispositions institutionnelles, ainsi que du caractère externe ou interne de l'audit.

1.1. Mandat des entités d'audit externe

Le mandat et l'objectif principal d'une institution supérieure de contrôle (ISC) est de remplir la fonction d'audit externe indépendante du secteur public pour le gouvernement national et de surveiller et demander des comptes au gouvernement concernant son utilisation des ressources publiques. Les ISC encouragent la bonne gouvernance et fournissent à l'organe législatif suprême (tel que le parlement ou le pouvoir législatif) des évaluations indépendantes de domaines spécifiques de l'administration publique et des garanties sur les rapports financiers, l'administration, les performances et la responsabilité du secteur public. Une ISC indépendante et professionnelle est un acteur important de la chaîne de responsabilité d'un pays et de son système d'intégrité du secteur public. Le mandat d'audit d'une ISC doit être incorporé dans une législation claire précisant son indépendance, son rôle, ses pouvoirs et ses responsabilités. Les mêmes principes de base s'appliquent aux entités d'audit externe à d'autres niveaux de gouvernement.

1.2. Mandat des entités d'audit interne

Le mandat et l'objectif principal d'une entité d'audit interne est de fournir une garantie indépendante et objective afin d'ajouter de la valeur et d'améliorer les opérations d'une organisation. Une entité d'audit interne aide l'organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et rigoureuse afin d'évaluer et d'améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. L'activité d'audit interne fournit l'assurance que les contrôles internes en place sont adéquats pour gérer les risques, que les processus de gouvernance sont efficaces et performants, et que les buts et objectifs organisationnels sont atteints. (The Institute of Internal Auditors, 2018^[1])

1.3. But et objectifs clairs

Le but et les objectifs d'une entité d'audit doivent être fondés sur son mandat législatif et clairement énoncés. Un énoncé de l'objectif doit également refléter le principe clé de l'indépendance de l'audit. Par exemple, la mission de l'institution supérieure de contrôle australienne (Australian National Audit Office, ANAO) est la suivante : le but de l'ANAO est d'améliorer les performances du secteur public et de soutenir la responsabilité et la transparence dans le secteur du gouvernement australien en

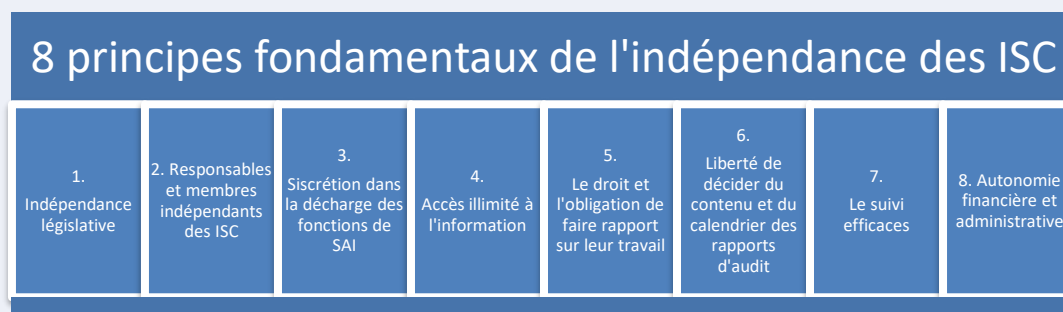
fournissant des rapports indépendants destinés au Parlement, au pouvoir exécutif et au grand public.

L'ANAO s'acquitte de cette mission dans le cadre du mandat du vérificateur général, conformément à *Auditor-General Act 1997* (Australian National Audit Office, 2018^[2]). De plus amples informations sur l'importance de l'indépendance des entités d'audit fournies par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) sont indiquées dans l'Encadré 1.1.

Encadré 1.1. Normes internationales pour assurer l'indépendance des institutions d'audit

Il est essentiel de garantir que les institutions d'audit sont libres de toute influence indue pour assurer l'objectivité et la légitimité de leur travail, et les principes d'indépendance sont ancrés dans les normes les plus fondamentales des audits du secteur public. L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), par exemple, compte deux déclarations fondamentales faisant référence à l'importance de l'indépendance. Plus précisément, la « Déclaration de Lima sur les principes directeurs en matière d'audit » (ISSAI 1) stipule que les ISC ont besoin d'une indépendance organisationnelle et fonctionnelle pour accomplir leurs tâches.

La « Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC » (ISSAI 10) et le Plan stratégique de l'INTOSAI 2017-2022 définissent huit principes d'indépendance connexes:



Concernant le principe 3 sur **l'indépendance fonctionnelle**, la norme ISSAI 10 stipule qu'une ISC doit avoir un mandat suffisamment large et une discrétion totale dans l'exercice de ses fonctions, et que les ISC doivent être habilités à contrôler: l'utilisation des fonds, ressources ou actifs publics ; la collecte des revenus dus au gouvernement ou aux entités publiques ; la légalité et la régularité des comptes des administrations publiques ou des entités publiques ; qualité de la gestion financière et des rapports ; et économie, efficacité et efficacité des opérations du gouvernement ou des entités publiques. De plus amples informations sont fournies dans les lignes directrices et les bonnes pratiques liées à l'indépendance des ISC de l'INTOSAI (INTOSAI, 2007^[3]).

Les ISC doivent être libres de toute directive ou d'ingérence de la part du pouvoir législatif ou de l'exécutif dans : la sélection des questions d'audit ; planification, programmation, conduite, compte rendu et suivi de leurs audits ; organisation et gestion de leur bureau ; et l'exécution de leurs décisions lorsque l'application de sanctions fait partie de leur mandat.

Sources: (INTOSAI, 2017^[4]; INTOSAI, 2007^[3]; INTOSAI, 2007^[5]; INTOSAI, 1977^[6]).

2. Définir l'univers d'audit

Définir l'univers d'audit est une étape fondamentale dans la préparation d'un plan pluriannuel d'audit de performance. L'univers d'audit est la totalité des processus, fonctions et entités pouvant faire l'objet d'un audit (Internal Audit Community of Practice, 2014, p. 14^[7]). Il comprend la/les juridiction(s) dans laquelle/lesquelles l'entité d'audit a le pouvoir de réaliser son but et d'atteindre ses objectifs ; ainsi que les entités du secteur public, les sujets et les types d'audits que l'entité d'audit a le pouvoir de mener. Certains audits peuvent être prescrits par la loi, tandis que d'autres peuvent être laissés à la discrétion de l'entité d'audit. Afin de créer un plan pluriannuel efficace, l'entité d'audit nécessite un bon aperçu de son univers d'audit, comprenant son mandat, sa juridiction ainsi que les structures organisationnelles et environnements opérationnels au sein de cet univers.

Une approche souvent utilisée pour représenter l'univers d'audit est par structure organisationnelle, en présentant chaque entité du secteur public avec ses sous-sections et ses domaines d'activité. Cette approche fonctionne bien pour la collecte de données, car les entités fournissent souvent des informations en accord avec leurs structures internes, programmes et sous-sections. Ceci est un bon point de départ. Cependant, l'univers d'audit pourrait également inclure de nombreuses activités inter-fonctionnelles à prendre en compte, telles que la gestion des ressources humaines et l'approvisionnement (Internal Audit Community of Practice, 2014, pp. 14-15^[7]).

Les programmes, les objectifs politiques et les problèmes qui relèvent de plusieurs entités doivent également être définis. Par exemple, la cyber sécurité est importante dans l'ensemble du gouvernement, même si seuls un ou plusieurs acteurs jouent un rôle plus important dans sa gestion. L'approche de la Cour des comptes française et de ses tribunaux régionaux consiste à diviser son univers d'audit en zones régionales. Chaque tribunal régional établit un plan annuel distinct, mais travaille en étroite collaboration avec la Cour des comptes (Cour des comptes de France, 2018^[8]).

L'établissement d'une vue complète de l'univers d'audit nécessite l'accès à des informations précises. Parmi les sources d'information possibles: plans d'entreprise, états de performance, rapports annuels, organigrammes, budgets et plans de vérification antérieurs (Internal Audit Community of Practice, 2014, p. 16^[7]).

3. Identifier et évaluer les risques dans l'univers d'audit

Une fois que l'univers d'audit a été défini et qu'il existe une vue d'ensemble claire de tous les domaines d'audit potentiels, l'entité d'audit doit décider du domaine auquel elle consacra son temps et ses ressources limitées. C'est ici que l'évaluation des risques entre en jeu pour aider une entité d'audit à faire le meilleur usage de ses ressources afin d'avoir le plus d'impact et d'atteindre le plus efficacement possible son but et ses objectifs.

Les grandes lignes de l'univers d'audit peuvent servir de point de départ et de structure pour créer la carte des risques, ainsi que le développement des critères de risque. L'entité d'audit doit examiner quelles données et informations sont nécessaires pour développer la carte des risques et pour identifier et évaluer les risques dans son univers d'audit. Pour développer la carte et les critères de risques, différentes sources d'informations doivent être utilisées. Les budgets, les plans d'entreprise, les rapports de performance, les cadres de gestion des risques et d'autres documents de gouvernance peuvent constituer un bon point de départ. Les informations provenant d'audits et d'examens antérieurs menés par d'autres organes de contrôle peuvent également être utiles.

Selon la norme *ISO 31000:2018 Management du risque : Lignes directrices*, le risque est l'effet de l'incertitude sur les objectifs. Une entité d'audit a pour mandat de fournir des garanties sur l'état de l'administration publique, que ce soit au pouvoir législatif ou au parlement dans le cas d'une ISC, ou à la direction, dans le cas d'un organe d'audit interne. Les entités d'audit peuvent être plus efficaces dans la réalisation de leur mandat si elles concentrent leurs ressources limitées sur des domaines de risques clés : les domaines dans lesquels il est plus probable que des facteurs internes et externes incertains entravent la réalisation des objectifs (ISO, 2018_[9]).

Critères de risque

Selon la norme *ISO 31000:2009 Management du risque : Principes et lignes directrices*, les critères de risque sont les termes de référence vis-à-vis desquels l'importance d'un risque est évaluée, et ils sont fondés sur les objectifs de l'organisme ainsi que sur le contexte externe et interne. Les critères de risque peuvent être issus de normes, de lois, de politiques et d'autres exigences (ISO, 2009_[10]).

Appréciation du risque

Selon la norme *ISO 31000:2018 Management du risque : Lignes directrices*, l'appréciation du risque est un processus en trois étapes qui commence par l'identification du risque, suivie par l'analyse du risque, ce qui implique de développer une compréhension de chaque risque, de la probabilité de ces risques et de leur gravité. La troisième étape est l'évaluation du risque, qui comprend la hiérarchisation de chaque risque (ISO, 2018_[9]).

L'évaluation des risques peut être qualitative et descriptive, comme un rapport, ou quantitative, comme une analyse de données avec des valeurs numériques pour la

probabilité et l'impact du risque. La manière dont les risques sont évalués et le format des résultats doivent être compatibles avec les critères de risque définis par l'entité. Diverses techniques d'analyse des risques peuvent être utilisées, comme celles décrites dans la norme *IEC/ISO 31010:2009 Gestion des risques : Techniques d'évaluation des risques* :

- Méthode d'analyse du « nœud papillon » ;
- Système d'analyse des risques et points critiques pour leur maîtrise (pour l'évaluation des risques pour la sécurité sanitaire) ;
- Analyses SWOT (forces, faiblesses, opportunités et menaces) ;
- Analyse des modes de défaillance, de leurs effets et de leur criticité (AMDEC) ;
- Méthodes d'identification des dangers et d'analyse des risques (HAZOP) qui impliquent l'identification de divergences éventuelles par rapport à l'intention de la conception ;
- Analyse de scénario ;
- SWIFT ; et
- Méthode d'analyse des niveaux de protection (LOPA) évaluant si un risque est contrôlé à un niveau acceptable (IEC & ISO, 2009^[11]).

Toutes ces techniques d'évaluation des risques impliquent les principes de base de l'identification, de l'analyse et de l'évaluation des risques.

3.1. Identifier les risques

La première étape de l'évaluation des risques est l'identification. Dans l'univers d'audit, il existe différents types de risques qui pourraient être identifiés. Par exemple : les risques auxquels est confronté l'ensemble du secteur public, les risques auxquels sont confrontées les entités individuelles et les risques émergents.

Risques pour le secteur public

Pour identifier les risques auxquels le secteur public est confronté, une entité d'audit doit prendre en compte :

- les risques stratégiques et opérationnels, auxquels sont confrontées les entités du secteur public, y compris les changements de priorités du gouvernement et
- les facteurs sociaux, culturels, politiques, juridiques, réglementaires, financiers, technologiques, économiques et environnementaux, qu'ils soient internationaux, nationaux, régionaux ou locaux.

Risques pour les entités individuelles

Le processus d'identification des risques au niveau de l'entité individuelle dépendra de l'identification préalable ou non de ces risques au sein des entités publiques. Les risques stratégiques et de haut niveau sont généralement identifiés par la direction de l'entité et liés aux objectifs des entités et aux priorités du gouvernement.

Si l'entité d'audit a accès à des évaluations internes des risques pour chaque entité et que celles-ci sont développées et crédibles, elles pourraient être prises en compte. Si les risques au sein des entités ne sont pas clairement identifiés et documentés, l'entité d'audit peut mener sa propre opération d'identification des risques en se basant sur la documentation disponible, les précédents audits et des consultations avec les principales parties prenantes internes et externes.

Risques émergents

Les entités d'audit doivent également prendre en compte les risques émergents liés aux circonstances changeantes et à l'évolution des environnements au sein de l'univers d'audit, et laisser une certaine flexibilité dans leurs plans d'audit pour pouvoir répondre aux risques émergents lorsqu'ils apparaissent.

3.2. Analyser les risques

Une fois les risques identifiés, ils doivent être analysés. Au cours de cette étape, les risques sont analysés en termes de probabilité (possibilité) que le risque se produise et de gravité ou d'impact sur les objectifs, si le risque se matérialisait. Une matrice de risques peut être utilisée pour effectuer cette analyse et pour déterminer la probabilité qu'un risque se produise ainsi que son impact sur la capacité de l'entité à remplir son mandat et ses objectifs. Un exemple de matrice d'analyse des risques est fourni dans le graphique 3.1 ci-dessous.

Graphique 3.1. Matrice d'analyse des risques

| | | | | | | |
|------------------|-------------|-------------|--------|-------|-------|------------|
| ↑ Probabilité | Très élevée | 2 | 3 | 3 | 4 | 4 |
| | Élevée | 2 | 2 | 3 | 3 | 4 |
| | Moyenne | 1 | 2 | 2 | 3 | 4 |
| | Faible | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 |
| | Très faible | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 |
| | | Très faible | Faible | Moyen | Élevé | Très élevé |
| | | → Impact | | | | |

Source : OCDE, basé sur la norme ISO 31000:2018 Management du risque – Lignes directrices.

Voici des exemples de questions d'analyse des risques qui peuvent être utilisées pour effectuer une analyse des risques.

Probabilité (possibilité)

Quels critères seront utilisés pour déterminer la probabilité des risques identifiés ?

- Le risque est-il interne ou externe ?
- Quels sont les antécédents ?
- Un incident s'est-il produit récemment ?
- Quelles sont les prévisions d'apparition dans le futur ?

En fonction des réponses apportées aux questions, évaluez la probabilité du risque comme étant :

- Très élevée (presque certaine) : prévue dans presque toutes les circonstances dans un délai donné ;
- Élevée (probable) : aura probablement lieu ;

- Moyenne (possible) : pourrait survenir à un moment donné ;
- Faible (peu probable) : ne devrait pas se produire ; et
- Très faible (rare) : circonstances exceptionnelles uniquement.

Gravité (impact)

Quels critères seront utilisés pour déterminer la gravité ou l'impact des risques identifiés ?

- Qu'est-ce qui pourrait mal se passer ? Qu'est-ce qui pourrait bien se passer ?
- Quelles sont les opportunités associées au risque ? Quelles sont les menaces ?
- Qui sera touché ? Comment seront-ils touchés ? Comment réagiront-ils ?
- L'impact améliorera-t-il la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs ?
- L'impact menacera-t-il la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs ?

Quelles sont les mesures en place pour prévenir ou minimiser les risques ?

- Y a-t-il trop de réponses aux risques pour les risques faibles ?
- Y a-t-il trop peu ou pas de réponses aux risques pour les risques élevés ?

Selon les réponses aux questions, la gravité des risques peut être analysée comme étant :

- Très élevée ;
- Élevée ;
- Moyenne ;
- Faible ; et
- Très faible.

Une fois qu'un risque a été analysé en termes de probabilité et de gravité, il peut être représenté selon la matrice d'analyse des risques et recevoir une note de risque.

L'Office national d'audit de Finlande (*National Audit Office of Finland*) effectue tous les quatre ans des analyses de risque du gouvernement central et de l'économie nationale, notamment :

- une analyse de l'auditabilité dans laquelle les niveaux des domaines de risque identifiés sont évalués et dans laquelle il est déterminé si les domaines de risque peuvent être audités du point de vue des pouvoirs, compétences et autres ressources de la Cour des comptes et tout risque particulier ; et
- analyse de l'efficacité dans laquelle on évalue les types d'audit ou formes de suivi qui peuvent être utilisés pour faire face au risque vérifiable identifié dans l'analyse des risques (National Audit Office of Finland, 2015, p. 33_[12]).

Au cours des autres années, le tableau général produit par l'analyse des risques des finances publiques et de l'économie nationale, l'analyse de l'auditabilité et l'analyse de l'efficacité sont mis à jour dans le cadre de la préparation du plan d'audit annuel du National Audit Office (National Audit Office of Finland, 2015, p. 33_[12]).

3.3. Évaluer les risques

Une fois les risques analysés et notés, ils peuvent être évalués et classés par ordre de priorité. En règle générale, il existe trois grandes approches de classification des risques :

1. Jugement professionnel de la part d'experts en la matière ;
2. Prise de décision basée sur des antécédents ; et

3. Application de la modélisation pour sélectionner les principaux risques.

Au Bureau du vérificateur général du Canada (BVG), la planification de la vérification stratégique commence par identifier les principaux risques - internes et externes - auxquels sont confrontés les ministères et organismes gouvernementaux et le gouvernement dans son ensemble. Il utilise ensuite une analyse et une évaluation des risques pour proposer des audits garantissant que les ressources du BVG se concentrent sur les domaines les plus importants. Ces plans donnent l'assurance au vérificateur général et au Parlement du Canada que le BVG fait preuve de diligence raisonnable en appliquant le pouvoir discrétionnaire prévu dans la Loi sur le vérificateur général pour choisir les questions à vérifier. Lorsque cette évaluation a été entreprise et que les plans de vérification stratégiques sont terminés, les résultats, y compris une liste des vérifications proposées pour les prochaines années, sont présentés au vérificateur général pour examen et discussion (Office of the Auditor General of Canada, 2017^[13]).

4. Créer un plan pluriannuel d'audit de performance

Une fois les risques identifiés et évalués, une entité d'audit peut utiliser ces informations pour préparer un plan stratégique d'audit des performances couvrant plusieurs années. Souvent, les entités d'audit préparent des plans sur trois ou cinq ans et mettent ces plans à jour chaque année. Il existe diverses approches pour créer un plan d'audit stratégique.

4.1. L'approche basée sur les risques

Comme indiqué dans la section précédente du présent document, l'approche basée sur les risques consiste à concentrer la capacité et les efforts d'audit sur les principaux secteurs à risque de l'univers d'audit. Cette méthode optimise l'allocation des ressources et répond aux principaux problèmes. Pour les entités d'audit disposant de ressources limitées, l'approche basée sur les risques est très utile pour obtenir le plus grand impact possible. Une carte des risques incluant les risques identifiés ainsi que les notes et les classements des risques peut fournir un bon aperçu des risques dans l'univers d'audit.

4.2. L'approche cyclique

L'approche cyclique de la planification prévisionnelle de l'audit est également courante. Cette approche implique d'auditer toutes les entités de l'univers d'audit au cours d'un cycle d'une période donnée, souvent de trois à cinq ans. Cette approche assure une couverture totale de l'univers d'audit sur une certaine période. Selon l'Institute of Internal Auditors-Australia (IIA Australie), cette approche cyclique était la méthode établie depuis longtemps pour élaborer des plans d'audit à plus long terme. Cette approche a peut-être utilisé des facteurs de risque unidimensionnels, mais la corrélation entre le classement du risque et le plan d'audit était souvent faible. Bien que l'approche cyclique présente des avantages, a-t-elle déclaré, la planification d'audit contemporaine devrait inclure l'identification de thèmes d'audit plus stratégiques et inter-organisationnels, en s'appuyant sur des informations de gestion des risques (The Institute of Internal Auditors–Australia, 2016, p. 3_[14]).

Cependant, l'approche cyclique peut être considérée comme une méthode plus équilibrée par certains, parce qu'elle couvre tous les domaines importants du gouvernement - indépendamment de la probabilité de non-conformité, aboutit à un programme d'audit qui donne une image plus précise du gouvernement, avec des rapports d'audit qui contiennent à la fois des conclusions négatives et positives. Cela peut renforcer la réputation d'indépendance de l'entité, parce qu'elle fournit aux partisans et aux opposants du gouvernement des audits qu'ils peuvent utiliser à leurs fins. Cela pourrait également amener le comité de surveillance concerné à accorder plus d'attention aux rapports d'audit que si seuls les opposants trouvaient les rapports d'intérêt (Canadian Audit & Accountability Foundation, 2016, p. 14_[15]).

4.3. L'approche basée sur les incidents

Une autre approche est basée sur les incidents, où les demandes et les préoccupations des parties prenantes sont prises en compte et des audits sont effectués lorsque des incidents se sont produits ou que des problèmes ont déjà été identifiés. Dans certains pays, comme en Australie, l'ISC tient compte de l'opinion du Parlement lors de sa planification d'audit, mais le Parlement n'est pas en mesure d'*ordonner* à l'ISC de procéder à des audits spécifiques, car cela irait à l'encontre du principe d'indépendance de l'ISC. *L'ISSAI 12 : La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques* recommande que les préoccupations des parties prenantes soient prises en compte : « Les ISC devront engager les parties prenantes, par la reconnaissance de leurs différents rôles et tenir compte de leurs points de vue sans compromettre leur propre indépendance. » Dans certains cas, les entités d'audit peuvent réserver un certain pourcentage de leurs ressources pour répondre à des problèmes et préoccupations ou pour répondre à des risques émergents (INTOSAI, 2013, p. 9_[16]).

4.4. L'approche à multiples facettes

Ces trois approches sont complémentaires et sont souvent utilisées ensemble pour créer un plan d'audit pertinent et basé sur le risque avec une couverture d'audit complète. La combinaison de l'approche basée sur le risque, de l'approche cyclique et de l'approche basée sur les incidents peut être très efficace. Les entités d'audit doivent également faire preuve de jugement professionnel afin de s'assurer que les sujets d'audit sont pertinents et auditables, et que leur approche ainsi que la sélection de leurs sujets sont conformes avec leur mandat, leurs objectifs et leur but.

Selon *l'ISSAI 300: Principes fondamentaux de l'audit de la performance*, les auditeurs doivent sélectionner des thèmes d'audit au moyen d'un processus de planification stratégique comprenant l'identification et l'analyse des risques et la prise en compte de sujets conformes au mandat de l'entité. Bien qu'il préconise l'utilisation de techniques formelles, telles que l'analyse des risques, pour structurer le processus, il insiste sur la nécessité de compléter le processus par les auditeurs professionnels. Les auditeurs peuvent contribuer à ce processus dans leurs domaines de compétence respectifs, ce qui contribue à équilibrer le processus global (INTOSAI, 2013, pp. 15-16_[17]).

Un exemple de la manière dont l'Office national australien d'audit intègre le risque dans un processus de planification à multiples facettes est présenté dans l'Encadré 4.1.

Encadré 4.1. Australian National Audit Office

Le bureau national australien d'audit (*Australian National Audit Office*, ANAO) a mis en place un processus en six étapes pour élaborer son programme de travail d'audit pluriannuel : analyse de l'environnement, élaboration de sujets, examen de la couverture, consultation, examen final et sélection des audits. La sélection des audits de l'ANAO est fondée sur les critères suivants :

- **Risque** : une couverture des risques au niveau de l'ensemble du système qui peut avoir un impact sur l'administration du secteur public plus largement, ainsi qu'au niveau du programme individuel ;
- **Impact** : les résultats ou les avantages potentiels qui pourraient découler de la couverture de l'audit de performance, ce qui comprend une meilleure efficacité administrative, une plus grande efficacité ou une amélioration de la prestation des services et de l'exécution des programmes ;
- **Importance** : l'importance de la zone proposée pour la couverture de l'audit aux principales parties prenantes ;
- **Importance relative** : l'importance du programme, y compris l'importance relative financière et non financière ;
- **Auditabilité** : la mesure dans laquelle le domaine de la couverture d'audit proposée peut être audité ; et
- **Couverture antérieure** : la mesure dans laquelle le domaine de la couverture d'audit proposée a fait l'objet de couvertures d'audit antérieures.

Le processus de planification rassemble également les connaissances et les enseignements tirés du travail de vérification des rapports financiers de l'ANAO et du programme d'audits de performance pour éclairer l'identification des sujets à inclure dans le programme de chaque année. Dans sa phase de consultation, l'ANAO prend en compte les points de vue du Parlement, tels que présentés par la Commission conjointe des comptes publics et de l'audit, les parties prenantes concernées et le public.

Source : (Australian National Audit Office, 2018_[18]).

L'intégration de l'évaluation des risques dans la sélection des sujets d'audit et la création d'un plan pluriannuel d'audit de performance aident l'entité d'audit à s'assurer qu'elle utilise ses ressources limitées pour auditer les domaines présentant les risques et la priorité les plus élevés du secteur public. Cela augmente la capacité de l'entité d'audit à être pertinente, dynamique et efficace.

Références

- Australian National Audit Office (2018), *ANAO 2017–18 Corporate Plan*, [2]
<https://www.anao.gov.au/work/corporate/anao-2017-18-corporate-plan>
 (consulté le 9 mars 2018).
- Australian National Audit Office (2018), *Annual Audit Work Program 2018–19*, [18]
<https://www.anao.gov.au/work-program/overview> (consulté le 11 septembre 2018).
- Canadian Audit & Accountability Foundation (2016), *Approaches to Audit Selection and Multi-Year Planning*, [15]
<http://www.caaf-fcar.ca> (consulté le 11 septembre 2018).
- Cour des comptes de France (2018), *Rôle et activités du Cour des comptes*, [8]
<https://www.ccomptes.fr/fr/chambres-regionales-et-territoriales-des-comptes/role-et-activites>.
- IEC & ISO (2009), *IEC 31010:2009 Risk management: Risk assessment techniques*, [11]
<https://www.iso.org/standard/51073.html> (consulté le 12 septembre 2018).
- Internal Audit Community of Practice (2014), *Risk Assessment in Audit Planning: A Guide for auditors on how best to assess risks when planning audit work*, [7]
https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/cross_day-2_4_pempal-iacop-risk-assessment-in-audit-planning_eng.pdf (consulté le 11 septembre 2018).
- INTOSAI (2017), “INTOSAI Strategic Plan 2017-2022”, [4]
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/strategic_plan/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf (consulté le 22 novembre 2017).
- INTOSAI (2013), *ISSAI 12 - Value and Benefits of SAIs - making a difference to the life of citizens*, [16]
http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (consulté le 11 septembre 2018).
- INTOSAI (2013), *ISSAI 300 - Principes fondamentaux de l'audit de la performance*, [17]
<http://www.issai.org/fr/site-issai/issai-framework/3-principes-fondamentaux-de-controle.htm>
 (consulté le 11 septembre 2018).
- INTOSAI (2007), *ISSAI 11 - INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence*, [3]
http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (consulté le 6 juillet 2018).
- INTOSAI (2007), “Mexico Declaration on SAI Independence”, *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, No. 10, INTOSAI Professional Standard Committee Secretariat, Copenhagen, <http://www.issai.org>. [5]

- INTOSAI (1977), “Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts”, *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)* , No. 1, INTOSAI Professional Standard Committee Secretariat, Copenhagen, <http://www.issai.org>. [6]
- ISO (2018), *ISO 31000:2018: Management du risque Lignes directrices*, <https://www.iso.org/fr/standard/65694.html> (consulté le 12 septembre 2018). [9]
- ISO (2009), *ISO 31000:2009 - Risk management -- Principles and guidelines*, <https://www.iso.org/standard/43170.html> (consulté le 14 novembre 2017). [10]
- National Audit Office of Finland (2015), *Audit Manual*, <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/07/23113021/Audit-Manual-General-Part-NAOF.pdf> (consulté le 11 septembre 2018). [12]
- Office of the Auditor General of Canada (2017), *Direct Engagement Manual: 1510 Selection of performance audit topics*, <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1510.shtm> (consulté le 11 septembre 2018). [13]
- The Institute of Internal Auditors (2018), *About Internal Auditing*, <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/about-internal-auditing.aspx> (consulté le 9 mars 2018). [11]
- The Institute of Internal Auditors–Australia (2016), *White Paper: Well-founded Audit Planning*, http://iaa.org.au/sf_docs/default-source/quality/white-papers/well-founded-audit-planning.pdf?sfvrsn=2&submission=267941986 (consulté le 11 septembre 2018). [14]

Intégrer l'évaluation des risques dans la planification pluriannuelle de l'audit de performance