

RÉFÉRENTIEL D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER



Code d'éthique et de déontologie

Secteur public

Rapport Définitif – 4 Juillet 2009

CODE D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE

PRÉAMBULE **3**

1. INTRODUCTION **4**

LES NOTIONS D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE : LA DÉCLINAISON DE PRINCIPES ET DE RÈGLES À VOIE OPÉRATIONNELLE	4
LE CONTEXTE D'ÉLABORATION DU CODE D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE	4
LE CHAMP D'APPLICATION DU CODE D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE	5
LES OBJECTIFS DU CODE D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE	5
LE RESPECT DU CODE D'ÉTHIQUE ET DE DÉONTOLOGIE	7
LES LIMITES DU CODE : L'ORGANISATION INTERNE DES STRUCTURES DE CONTRÔLE	7

2. L'ÉTHIQUE **8**

L'INTÉGRITÉ	8
L'IMPARTIALITÉ	9
L'INDÉPENDANCE	9
LA BIENVEILLANCE	10
LA DISCRÉTION	10

3. LA DÉONTOLOGIE **11**

DU RESPECT DE L'INTÉGRITÉ	12
DU RESPECT DE L'IMPARTIALITÉ	14
DU RESPECT DE L'INDÉPENDANCE	16
DU RESPECT DE LA BIENVEILLANCE	18
DU RESPECT DE LA DISCRÉTION	20
DE LA COMPÉTENCE ET DU PROFESSIONNALISME	21

PRÉAMBULE

Le présent code d'éthique et de déontologie a été élaboré durant le premier semestre 2009. Il est le fruit du travail conjugué de nombreuses institutions :

- Le BVG (bureau du vérificateur général),
- Le CGSP (contrôle général des services publics),
- Les inspections des ministères,
- La Commission des finances de l'assemblée nationale,
- La Direction nationale du contrôle financier,
- L'ACIAM (Association des contrôleurs, inspecteurs et auditeurs du Mali),
- La CARFIP (Cellule d'appui à la réforme des finances publiques),
- L'inspection des finances du Ministère des finances,
- La CASCA (Cellule d'Appui aux Structures de Contrôle de l'Administration),
- La Section des Comptes de la Cour suprême du Mali,
- Le CDI (Commissariat au développement institutionnel).

Un comité de pilotage composé du BVG, du CGSP, de la direction nationale du contrôle financier, de l'Inspection des finances, de l'ACIAM, de la commission des finances de l'assemblée nationale, de la CARFIP, de l'ordre des experts comptables et de la Section des Comptes de la Cour Suprême a guidé et validé les travaux d'élaboration du code d'éthique et de déontologie.

1. INTRODUCTION

Les notions d'éthique et de déontologie : La déclinaison de principes et de règles à voie opérationnelle

L'éthique peut se définir comme un « ensemble de règles de conduite »¹. Ces valeurs universelles se formalisent au travers d'un ensemble de principes qui se donnent pour but de dire comment les êtres doivent se comporter pour agir sereinement entre eux.

La déontologie répond à ce besoin en décrivant l'ensemble des règles et des devoirs régissant l'exercice d'une profession (ou un groupe de personnes) dans son fonctionnement comme dans ses relations avec l'extérieur. En ce sens, la déontologie constitue une déclinaison indispensable et complémentaire des obligations et des interdits éthiques.

Le présent code d'éthique et de déontologie s'articule autour de ces deux notions qui constituent les deux parties centrales du document.

Le contexte d'élaboration du code d'éthique et de déontologie

L'INTOSAI a élaboré un code de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public. Ce code qui « est une déclaration de l'ensemble des valeurs et des principes qui doivent guider les contrôleurs dans leur travail de tous les jours »² se veut un modèle à la base des codes nationaux.

En raison des spécificités culturelles, linguistiques, juridiques et sociales des Etats, il appartient à chaque pays d'élaborer son propre code de déontologie de manière à pouvoir y clarifier les principes éthiques et déontologiques satisfaisant à ses spécificités nationales.

Les principes retenus par nombre de codes internationaux font essentiellement référence à l'intégrité, l'indépendance, l'impartialité, l'objectivité, la compétence et la confidentialité.

En fonction du champ d'application souhaité, la définition pratique de règles de comportement nécessite d'apporter aux principes des développements spécifiques.

On peut déduire de l'approche de l'INTOSAI que les principes et les règles régissant l'éthique s'applique à l'ensemble des auditeurs et inspecteurs, privés ou publics, lorsque leur lettre de mission les invite à contrôler une administration, une collectivité territoriale, un établissement public ou un organisme de droit privé recevant des financements de l'Etat.

¹ Définition du dictionnaire : Larousse.

² Extrait du chapitre 1, introduction, du code de déontologie de l'INTOSAI.

Le champ d'application du code d'éthique et de déontologie

Le présent code d'éthique et de déontologie s'applique à toutes les structures de contrôles publiques : l'ensemble du personnel de ces entités, les auditeurs, la direction ainsi que toute personne travaillant pour le compte d'une structure de contrôle et participant au contrôle.

Le code d'éthique et de déontologie n'a pas vocation à imposer une organisation interne aux structures de contrôle qui reste de leur seule responsabilité.

Les objectifs du code d'éthique et de déontologie

Le code d'éthique et de déontologie des institutions de contrôle au Mali repose sur plusieurs objectifs précis :

- ▀ Asseoir la **légitimité et la crédibilité** des structures de contrôle qu'elles soient internes ou externes à l'administration ;
- ▀ Favoriser la **transversalité** et l'**homogénéité** des méthodes et des pratiques, pour des objets identiques, à l'égard des tiers susceptibles d'être contrôlés par différentes instances ;
- ▀ Affirmer des **expertises et des savoir-faire** en concordance avec les pratiques professionnelles en usage au niveau international ;
- ▀ Assurer les comportements et prévenir les risques encourus par les contrôleurs lors des missions à caractère comptable et financier, potentiellement sensible ;
- ▀ Communiquer les méthodes et façon de faire des structures de contrôle dans un souci de transparence auprès des donneurs d'ordre et des tiers audités ;
- ▀ Garantir la traçabilité des règles, des pratiques, des comportements et des usages dans l'espace et dans le temps.

Ainsi le présent code d'éthique et de déontologie s'adresse à différents destinataires :

➔ *Un code pour les auditeurs, Structures de contrôle et d'inspection*

Le présent code d'éthique et de déontologie se propose d'offrir un cadre commun de référence aux auditeurs définissant les règles et principes de comportement à adopter dans l'exercice de leur profession.

➔ *Un code pour pairs et les institutions internationales*

Le présent code d'éthique et de déontologie permet d'harmoniser les comportements au sein des différentes structures de contrôle offrant ainsi une meilleure visibilité des pratiques et un référentiel de contrôle. Le code d'éthique et de déontologie est donc un outil essentiel :

- En interne car il permet de stabiliser les règles, diffuser les bonnes pratiques et capitaliser les expériences passées ;
- En externe car il permet de porter un jugement objectif sur la déontologie appliquée par les structures de contrôle.

Le respect du code d'éthique et de déontologie est un élément constitutif de la qualité des contrôles réalisés ainsi que des opinions et recommandations élaborées. Cette sécurité favorise la confiance dans les auditeurs et dans leur travail, notamment des financeurs et observateurs internationaux particulièrement attachés à la rigueur de gestion et de contrôle des dépenses publiques.

➔ *Un code pour les entités auditées*

Il est primordial que les structures de contrôle fassent preuve d'une grande probité afin que leurs travaux ne puissent être contestés par les entités auditées et trouvent expression dans les mises en œuvre par ces dernières des recommandations formulées au sein des rapports.

➔ *Un code pour les citoyens*

Obtenir la confiance des citoyens dans le système de contrôle de ses finances publiques est un enjeu démocratique. La sincérité des comptes publics, l'amélioration de la performance des administrations, la qualité des travaux des structures de contrôle et l'impact effectif de leurs recommandations sont des éléments majeurs construisant l'image d'un pays.

Le présent code d'éthique et de déontologie s'applique à toutes les structures de contrôle publiques : l'ensemble du personnel de ces entités, les auditeurs, la direction ainsi que toute personne travaillant pour le compte d'une structure de contrôle et participant au contrôle.

Le code d'éthique et de déontologie n'a pas vocation à imposer une organisation interne aux structures de contrôle qui reste de leur seule responsabilité.

Le respect du code d'éthique et de déontologie

Le non respect du code par tout individu entrant dans son champ d'application fera l'objet d'une procédure de jugement conforme aux statuts de la structure d'appartenance.

Les conséquences du non respect du code peuvent varier en fonction de la gravité de l'entorse à la règle.

- Une faute légère peut entraîner un simple rappel à l'ordre ou une sanction administrative (avertissement, blâme, mise à pied).
- Pour une faute lourde elle pourra entraîner l'ouverture d'une procédure pénale.

Il appartient à chaque instance de contrôle de fixer les modalités d'analyse de la gravité des faits qui peuvent être reprochés à un auditeur.

En tout état de cause, la responsabilité peut être partagée avec le chef de mission ou le chef de la structure de contrôle auquel il incombe de s'assurer du bon comportement des agents placés sous leur responsabilité directe.

Les limites du code : l'organisation interne des structures de contrôle

Chaque structure de contrôle doit évaluer son organisation interne et décider des aménagements éventuellement nécessaires pour faciliter l'application et le respect du présent code d'éthique et de déontologie.

Dans l'organisation interne de chaque structure de contrôle, les concepts suivants devront être déclinés :

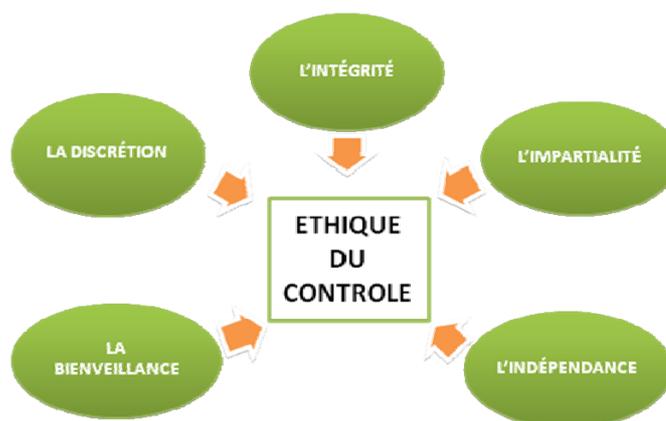
- Un référent qualité, le cas échéant, ou autorité en tenant lieu, pourrait être désigné au sein de chaque structure de contrôle afin notamment de veiller à la diffusion du code, d'apporter soutien et conseils aux auditeurs dans son application et d'en contrôler le respect.
- Un comité d'éthique pourrait être constitué afin de recueillir les demandes de conseil en provenance des auditeurs ou relayées par le référent interne.
- Un comité de lecture pourrait être institué afin de valider les rapports d'audit avant leur remise définitive.
- Les autres éléments relatifs au contrôle qualité au contrôle interne et externe, décrits dans le corps du code ainsi que dans le Programme d'Examen de la Qualité, sont également à développer. Ces actions sont à l'initiative des structures de contrôle.

Chaque structure de contrôle peut décliner le code d'éthique et de déontologie dans la mesure où les précisions ou aménagements apportés ne sont pas moins exigeants que ceux décrits dans le présent code.

Les modalités de mise en œuvre du code et son adaptation au contexte de la structure sont du ressort de chaque structure de contrôle.

2. L'ÉTHIQUE

Les cinq principes, pivots de l'éthique, à respecter en permanence par les structures de contrôle sont :



L'intégrité

L'intégrité se définit comme le respect scrupuleux, et en toutes circonstances, de l'ensemble des règles et normes en vigueur. Elle implique également de rechercher la justice dans les décisions prises et l'équité dans le traitement des informations recueillies et des parties en présence.

La probité, l'honnêteté, la rectitude sont des vertus qui illustrent également la notion d'intégrité.

L'intégrité implique de faire preuve d'honnêteté. Il convient d'adopter une attitude irréprochable et par conséquent d'éviter toute action susceptible d'entraîner la violation d'une loi ou d'une règle qu'elle soit écrite ou orale.

La sincérité des informations est une composante de l'intégrité. L'altération d'informations, l'affirmation trompeuse ou irréfléchie, l'omission d'informations, sont des faits contraires au principe d'intégrité.

La droiture dont fait preuve un individu contribue à renforcer la confiance dont il bénéficie et à asseoir la crédibilité de son action.

Le comportement de chaque individu d'un groupe rejaillit sur l'ensemble de sa communauté. La confiance accordée aux travaux réalisés par une organisation dépend de l'intégrité dont fait preuve chacun de ses membres. Le respect du principe d'intégrité est donc particulièrement important au regard de la nécessaire qualité des comptes publics et de l'image du pays aux yeux de ses citoyens comme des institutions internationales.

L'impartialité

L'impartialité découle de l'objectivité et du souci de neutralité dont fait preuve un individu dans la réalisation de ses missions. Tout parti-pris pour une cause, un individu, un groupe d'individus ou une organisation est contraire au principe d'impartialité.

Le fait d'agir volontairement, de subir une influence extérieure est constitutif d'une entorse au principe d'impartialité et ce, qu'elle que soit la nature des pressions, sollicitations ou propositions altérant l'analyse objective d'une situation.

Même en l'absence d'une intervention extérieure, l'impartialité peut être affectée lorsqu'un individu, de manière unilatérale, adopte une posture favorable vis-à-vis d'une tierce personne ou d'une entité en raison des relations familiales, professionnelles, financières, idéologiques, politiques ou amicales qui les lient. Il convient d'éviter tout comportement qui tendrait à procurer un avantage injustifié, à minimiser un constat pour réduire le tort de certains au détriment d'autres, ou de rechercher à nuire sans fondement.

L'existence de préjugés étant de nature à orienter l'action indépendamment des informations probantes disponibles est également contraire au principe d'impartialité.

La neutralité politique est à ce titre particulièrement importante.

Dans la conduite des investigations, dans la capacité à énoncer les constats et à formuler des propositions, l'auditeur doit demeurer libre de son action et de ses opinions, dans le respect des règles de fonctionnement de son institution et de la ligne hiérarchique.

L'indépendance

L'indépendance se caractérise par l'exercice en toute liberté des pouvoirs et des compétences conférés par une constitution, une loi ou un règlement à un individu ou à une organisation.

Le fait de subordonner la réalisation d'une action à la décision, à l'ordre ou à l'accord d'une autorité extérieure obère l'indépendance de l'individu ou de l'organisation concernée.

Est également constitutif d'un manque d'indépendance le fait d'être guidé dans son action ou limité dans ses conclusions, opinions ou recommandations par une autorité extérieure.

Toute contrainte pesant sur la liberté de décision limite le libre arbitre et nuit à l'indépendance.

La bienveillance

La bienveillance nécessite non seulement de s'abstenir de toute médisance à l'égard d'un tiers, mais également de rechercher à entretenir de bonnes relations avec autrui.

La confraternité institutionnelle dont doit faire preuve un individu consiste à ne jamais dénigrer un confrère ou jeter le discrédit sur la profession ou sur les travaux réalisés par un collègue.

La loyauté envers son groupe d'appartenance (organisme ou profession) est à observer tant qu'elle n'entre pas en conflit avec les principes d'intégrité et d'impartialité précédemment définis.

Le principe de bienveillance recouvre les notions de courtoisie et d'humilité qui sont des valeurs essentielles à développer dans le cadre des relations individuelles.

L'application du principe de bienveillance rejoint le "devoir d'alerte" (non mise en péril de l'intégrité et de la vie d'autrui) peut amener un auditeur à avertir immédiatement un individu et une organisation de risques graves du fait d'une situation ou d'un comportement anormal.

La discrétion

La discrétion procède de la non divulgation d'informations aux individus qui n'ont pas à les connaître. Il s'agit de respecter un devoir de réserve.

En certaines circonstances, le secret doit être levé. La loi ou toute autre réglementation peut imposer la divulgation d'informations à un groupe déterminé d'individus ou au public. La dénonciation d'actes contraires aux lois et règlements est également une exception au principe de discrétion.

Dans le cas contraire, le fait de diffuser une information par inadvertance ou volontairement à des tiers peut être constitutif d'une violation du secret professionnel qui est par principe condamnable.

La divulgation d'informations dans le but d'en tirer avantages pour soi-même ou pour un tiers est contraire au principe de discrétion mais également au principe d'intégrité et peut entraîner l'ouverture d'une procédure judiciaire pénale à l'encontre de l'individu ayant divulgué les informations.

L'individu comme l'entité détenant des informations « confidentielles » se doit de veiller à leur préservation, à leur sécurité et à leur non divulgation.

3. LA DÉONTOLOGIE

La déontologie est donc la déclinaison de principes d'éthique dans un environnement professionnel. Ces règles déontologiques sont précisées et définies en tant que pratiques professionnelles à mettre en œuvre ou comportement à éviter pour chacune d'entre elles.

Chaque principe sera étudié sous quatre angles :

- ➔ Les interdictions et incompatibilités ;
- ➔ Les risques de non respect du principe ;
- ➔ Les mesures de sauvegarde à mettre en place ;
- ➔ Les bonnes pratiques.

Une norme déontologique a été ajoutée aux principes éthiques : la compétence et le professionnalisme. Elle est présentée selon la même logique (étude sous quatre angles).

Du respect de l'intégrité

<i>La déontologie :</i>	<i>Du respect de l'intégrité</i>
<p>Les interdictions et incompatibilités</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Toute violation des lois et règlements en vigueur par les auditeurs est interdite. • Les auditeurs ne doivent pas exercer une activité annexe à leur fonction susceptible de jeter le discrédit sur leur métier d'auditeur ou à entamer leur probité. • Accepter des cadeaux quelle qu'en soit la nature.
<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le non respect du principe d'intégrité peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'altération d'informations, ▪ L'affirmation trompeuse ou irréfléchie, ▪ L'omission d'informations, ▪ Le commerce d'informations confidentielles. • Le non respect du principe d'intégrité peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ▪ D'un manque de qualité des travaux réalisés durant la mission : collecte d'informations insuffisante, procédures de contrôle perfectibles, outils d'analyse inappropriés... ▪ D'un manque d'attention dans l'analyse des informations probantes recueillies, ▪ D'une mauvaise formulation des opinions et recommandations, ▪ Du degré de moralité de l'auditeur. • Les faits constitutifs de corruption active ou passive (détaillés dans les risques de non respect du principe d'impartialité en raison de l'altération de l'objectivité de l'auditeur qu'ils engendrent) sont contraires au principe d'intégrité. • Les risques de non respect du principe d'intégrité peuvent donc avoir pour origine une volonté de nuire ou de bénéficier d'avantages indus mais aussi des défaillances internes.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La désignation d'un réfèrent qualité, le cas échéant, pouvant assister les auditeurs sur des points spécifiques et/ou contrôler les missions durant leur réalisation ; • L'existence, au sein des instances supérieures de contrôle, d'une procédure de supervision des missions afin de limiter le risque « involontaire » d'insincérité des opinions ou de formulation de recommandations erronées ; • La constitution d'un dossier d'audit structuré facilitant les contrôles internes ; • L'élaboration de guides d'audit et de manuels de procédures qui oriente l'action, encadre les travaux, identifie des points d'autocontrôle et facilite les contrôles internes comme externes. • Les auditeurs découvrant à l'occasion de leur mission des faits contraires aux lois ou règlements en vigueur doivent porter cette information à la connaissance de leur hiérarchie afin que cette dernière puisse saisir les instances judiciaires ou administratives appropriées. Compte tenu des conséquences d'une telle procédure, les structures de contrôle doivent anticiper la survenance d'une telle situation afin de ne pas se trouver confronté à une incertitude sur les actions à mener en cas de besoin.

***Les
bonnes
pratiques***

- Soutenir et de promouvoir au travers d'une saine gouvernance les principes d'éthique et de déontologie développés dans ce code ;
- Développer un contrôle interne ;
- Elaborer un guide d'audit et des manuels de procédures ;
- Fournir une structure normée des dossiers d'audit ;
- Organiser l'archivage des dossiers d'audit achevés afin d'assurer la conservation, la sécurité et l'accès aux informations ;
- Mettre en place un système de supervision ;
- Constituer un comité de lecture des rapports (avant remise définitive) ;
- Désigner un référent qualité ;
- Posséder ou d'avoir accès à un comité d'éthique ;
- Soumettre à un contrôle externe régulier ;
- Mettre en place une procédure d'analyse préalable des risques lors de la constitution de l'équipe d'audit.

Du respect de l'impartialité

<i>La déontologie :</i>	<i>Du respect de l'impartialité</i>
<p>Les interdictions et incompatibilités</p>	<ul style="list-style-type: none">● Travailler sur une mission qui amène l'auditeur à contrôler les travaux réalisés par :<ul style="list-style-type: none">▪ Un membre de sa famille. Cette incompatibilité est limitée à la proche parenté de l'auditeur ; c'est-à-dire les membres de sa famille jusqu'au second degré inclus (ascendants comme descendants), frères et sœurs et intégrant les conjoints de ces proches parents ainsi que les membres de la famille ayant été adoptés.▪ Un ami ou un ancien collègue. Malgré la difficulté à définir la notion d'amitié (pouvant également lier des anciens collègues), cette incompatibilité ne doit pas être passée sous silence. Elle reste néanmoins impossible à circonscrire à un périmètre limité. Il est de la responsabilité de chaque auditeur de déclarer une incompatibilité de cette nature à sa hiérarchie afin qu'ils déterminent ensemble le degré de lien existant entre l'auditeur et cet « ami » ou « ancien collègue » et les mesures de sauvegarde appropriées.▪ Une entité au sein de laquelle l'auditeur a exercé des fonctions. Cette interdiction est limitée dans le temps. Un auditeur ne peut intervenir sur une mission qui l'amènerait à auditer son ancienne organisation durant les 3 ans qui suivent la date à laquelle il a quitté ses fonctions au sein de la dite entité. Cette incompatibilité ne peut être déclarée que si les fonctions de l'actuel auditeur au sein de son ancien organisme entrent dans l'étendue de l'audit actuel. Les anciennes fonctions de l'auditeur sont à analyser au regard de la notion de poste sensible définie précédemment.● Existence de liens financiers caractérisés par une prise de participation financière de l'une ou l'autre des entités auditées (entreprise publique). Des relations de cette nature traduisent également un risque menaçant l'indépendance des auditeurs.● Il est de la responsabilité de tout auditeur de déclarer une incompatibilité de cette nature à sa hiérarchie afin qu'ils déterminent ensemble les mesures de sauvegarde appropriées.
<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none">● Le non respect du principe d'impartialité peut se concrétiser par :<ul style="list-style-type: none">▪ Une certaine complaisance dans les travaux de collecte et d'analyse de l'information ainsi que dans les opinions de l'audit,▪ L'altération d'informations,▪ L'omission d'informations,▪ L'absence de sincérité des analyses, opinions et recommandations de l'audit.● Le non respect du principe d'impartialité peut provenir :<ul style="list-style-type: none">▪ De l'existence de liens familiaux, professionnels, idéologiques, politiques ou amicaux,▪ De pressions exercées par un tiers,▪ D'intimidations exercées par un tiers,▪ De propositions exprimées par un tiers,▪ De sollicitations de l'auditeur.

*Les
mesures
de sauvegarde*

- La **bonne gouvernance** d'entité garantissant l'indépendance et l'impartialité des auditeurs. Le principe d'impartialité doit être porté par la direction de la structure de contrôle par différents vecteurs :
 - La communication interne rappelant les principes déontologiques, les risques et sanctions encourus,
 - La probité de la direction,
 - Les décisions de la direction organisant le respect de la déontologie au sein de la structure de contrôle.
- L'existence d'un **système de contrôle** interne (un référent qualité le cas échéant), garantie supplémentaire de protection de l'impartialité qui permet d'endiguer les dérives :
 - un comité d'éthique,
 - un comité de lecture des rapports,
 - un référent qualité, le cas échéant, ou toute autre autorité de contrôle et d'évaluation des missions,
 - la supervision qui permet à un supérieur hiérarchique d'assurer un contrôle des travaux réalisés durant une mission d'audit en se positionnant comme un interlocuteur disponible pour recueillir les demandes d'assistance des auditeurs notamment en matière de respect des principes déontologiques,
- Le **contrôle qualité** à travers la désignation d'un référent qualité peut contribuer à renforcer le contrôle interne.
- Fonder son **avis sur des faits**.
La preuve doit guider les analyses de l'auditeur. S'assurer de la qualité de la collecte d'informations probantes et des traitements qui en sont fait contribue à garantir l'impartialité de l'auditeur. La conservation et l'archivage des éléments de preuve doivent être organisés notamment par la structuration formelle du contenu du dossier d'audit.
- Instaurer une procédure systématique **d'analyse préalable des risques** par un superviseur lors de la sélection de l'équipe d'audit avant le déclenchement de la mission.
La découverte d'un risque majeur ou d'une incompatibilité avant ou pendant la mission doit conduire à l'exclusion de la mission l'auditeur concerné.
- En cas de découverte, en cours de mission, de faits menaçant l'impartialité d'un auditeur, ce dernier doit être **déchargé de la mission**.

*Les
bonnes
pratiques*

- Soutenir et promouvoir au travers d'une saine gouvernance les principes d'éthique et de déontologie,
- Développer un contrôle interne,
- Élaborer des guides de procédures,
- Fournir une structure normée des dossiers d'audit,
- Mettre en place un système de supervision,
- Constituer un comité de lecture des rapports,
- Désigner un référent qualité, le cas échéant,
- Posséder ou avoir accès à un comité d'éthique,
- Soumettre la structure d'audit à un contrôle externe régulier,
- Mettre en place une procédure d'analyse préalable des risques lors de la constitution de l'équipe d'audit.

Du respect de l'indépendance

<i>La déontologie :</i>	<i>Du respect de l'indépendance</i>
<i>Les interdictions et incompatibilités</i>	<ul style="list-style-type: none">• « Un degré d'indépendance approprié vis-à-vis du pouvoir législatif comme de l'exécutif est nécessaire à la bonne conduite de l'audit si l'on souhaite que les résultats soient crédibles »³.• Or, des liens étroits existent entre les structures de contrôle et les autorités étatiques (corps législatif comme du Pouvoir exécutif). Les structures de contrôle peuvent être investies de leur mandat par le corps législatif ou par le pouvoir exécutif. En outre, les structures de contrôle peuvent avoir à rendre compte à ces autorités.• Il convient donc pour préserver l'indépendance des structures de contrôle qu'elles ne soient jamais « assujetties à aucune directive du corps législatif en ce qui concerne l'élaboration, la programmation ou la conduite des contrôles »². La structure de contrôle « doit être libre de définir ses priorités et de programmer son travail conformément à son mandat et d'autre part, d'adopter des méthodologies adaptées aux tâches à accomplir »².• De la même manière, le pouvoir exécutif ne doit imposer aux structures de contrôle « aucune espèce de directive concernant l'accomplissement de son mandat. Il ne doit pas obliger la structure de contrôle, à effectuer, à modifier ou à éviter une vérification, à supprimer ou modifier des constatations, des conclusions ou des recommandations »². Le fait pour le corps législatif ou le pouvoir exécutif de solliciter ou proposer des contrôles aux structures de contrôle ne met pas en péril leur indépendance. Afin d'assurer l'efficacité des structures de contrôle le pouvoir exécutif doit leur accorder des moyens financiers suffisants. Cette attribution de ressources est un point d'attention particulier en raison de l'influence réelle ou supposée que peut faire peser sur les structures de contrôle une restriction budgétaire.

³ Extrait du « Code de déontologie et Normes de contrôle » de l'INTOSAI

<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Le non respect du principe d'indépendance peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Une certaine complaisance dans les travaux de collecte et d'analyse de l'information ainsi que dans les opinions de l'audit, ▪ L'altération d'informations, ▪ L'omission d'informations, ▪ L'insincérité des analyses, opinions et recommandations de l'audit, ▪ L'absence de contrôle sur certains domaines. ● Le non respect du principe d'indépendance peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ▪ D'une limitation des pouvoirs d'investigation, ▪ De la subordination de la réalisation d'actions d'audit à l'ordre ou à l'accord préalable d'une autorité extérieure, ▪ De la prise en compte impérative dans les opinions et recommandations de l'audit des souhaits exprimés par une autorité extérieure, ▪ De menaces ou d'intimidations portant sur la carrière professionnelle de l'auditeur ou le recours à des poursuites judiciaires ou administratives en cas de refus d'obtempérer.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Toujours référer d'une atteinte à l'indépendance à l'autorité compétente. ● Diverses procédures peuvent garantir l'indépendance des auditeurs : <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'étendue du mandat de la structure de contrôle. L'auditeur doit avoir accès librement à tous les locaux et à toutes les informations de l'entité contrôlée, ▪ La durée du mandat des responsables des structures de contrôle. Un mandat long permet de lui assurer une indépendance accrue, ▪ La diffusion aux citoyens des informations leur permettant de connaître et de comprendre le rôle des structures de contrôle, ● les conditions matérielles et financières à l'auditeur pour l'exercice de ses missions dans des conditions satisfaisantes au regard de l'environnement général. La supervision doit également assurer à l'auditeur d'obtenir conseils et soutien face à des situations mettant en péril leur indépendance.
<p>Les bonnes pratiques</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● La supervision et la bonne gouvernance des structures de contrôle sont les éléments déterminant la capacité d'action libre et indépendante des auditeurs.

Du respect de la bienveillance

<i>La déontologie :</i>	<i>Du respect de la bienveillance</i>
<i>Les interdictions et incompatibilités</i>	<ul style="list-style-type: none"> ● Il est interdit de dénigrer un collègue, un confrère ou une entité appartenant à la profession. La communication d'informations défavorables à l'égard d'un membre de la profession ou d'une organisation dans le but de nuire à l'image de l'auditeur ou d'une entité d'audit est contraire au principe de bienveillance. ● L'auditeur est tenu à un devoir de confraternité institutionnelle auquel il manque lorsque par ses agissements, il jette le discrédit sur la profession. ● Dénigrer un confrère ou une entité du secteur en cours de mission, ou à l'issue d'une mission d'audit.
<i>Les risques</i>	<ul style="list-style-type: none"> ● Le non respect du principe de bienveillance peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Exprimer une critique sur des travaux réalisés par un confrère, ▪ Se faire l'écho de commérages et d'oui-dire, ▪ Proférer des insinuations sur un confrère ou une entité du secteur, ▪ Tenir des propos excessifs ou infondés, ▪ Être agressif, autoritaire, manquer de considération ou avoir une attitude blessante. <p>Les faits répréhensibles dont l'auditeur a pu avoir connaissance doivent exclusivement être communiqués à l'autorité administrative compétente par la voie hiérarchique interne à l'entité ou à l'autorité judiciaire.</p> <p>L'auditeur est également tenu d'adopter une attitude empreinte d'humilité et de courtoisie envers les entités et les personnes auditées.</p> ● Le non respect du principe de bienveillance peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ▪ D'un manque de recul sur les missions et le rôle de l'auditeur, ▪ D'un manque de formation sur l'éthique et la déontologie, ▪ Du caractère malveillant de l'auditeur, ▪ De l'expérience limitée de l'auditeur, ▪ D'un manque d'attention ou d'un relâchement dans l'observation des règles.
<i>Les mesures de sauvegarde</i>	<ul style="list-style-type: none"> ● Un comité d'éthique ou autorité pouvant être consulté pour trancher des situations particulières. ● Le recours à un rappel à la règle en cas d'écart mineur. ● La proposition de sanctions disciplinaires.

***Les bonnes
pratiques***

- La formation interne doit réserver une place à l'enseignement de la déontologie.
 - Un nouvel arrivant doit pouvoir être instruit des normes comportementales de la profession.
 - La formation continue doit également contribuer à maintenir un haut niveau d'éthique au sein des structures de contrôle.
- Les échanges entre collègues sont à encourager.
 - Le partage d'expérience en séminaire par exemple permet de diffuser une culture commune puisée dans les codes déontologiques de la profession.
 - L'encadrement pour les auditeurs les moins expérimentés et la supervision dans les autres cas sont des vecteurs permettant de diffuser les bonnes pratiques à adopter au sein de l'entité.

Du respect de la discrétion

<i>La déontologie :</i>	<i>Du respect de la discrétion</i>
<p>Les interdictions et incompatibilités</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Il est interdit de communiquer tout ou partie des éléments recueillis ou produits lors d'une mission d'audit à des individus qui n'ont pas à les connaître. <p>Certaines structures de contrôle peuvent être astreintes par la loi ou un règlement à une diffusion d'informations à destination d'une ou plusieurs autorités extérieures (commission chargée d'étudier les rapports, commissions parlementaires, mission d'information, le corps législatif ou l'exécutif) voire aux citoyens. Dans ce cas, la confidentialité des informations est levée.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● La dénonciation de faits répréhensibles aux autorités compétentes n'est pas contraire au principe de discrétion.
<p>Les risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Le non respect du principe de discrétion peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ▪ La diffusion d'informations confidentielles. ● Le non respect du principe de discrétion peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ▪ D'une faute d'inattention, ▪ D'une méconnaissance du champ couvert par le secret professionnel, ▪ D'un manque de protection des informations au sein de la structure de contrôle.
<p>Les mesures de sauvegarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Un comité d'éthique ou autorité en tenant lieu pouvant être consulté pour trancher des situations particulières. ● Le recours à un rappel à la règle en cas d'écart mineur. ● La proposition de sanctions disciplinaires.
<p>Les bonnes pratiques</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● La formation interne en instance collégiale portant sur le respect de la discrétion. ● La mise en place d'un système de protection des informations est souhaitable afin de limiter le risque de diffusion d'informations confidentielles. L'archivage sécurisé des dossiers permet de limiter leur consultation aux seules personnes habilitées et de conserver une trace des individus ayant consulté les dossiers. ● La diffusion d'informations détenues par une structure de contrôle peut être soumise à l'accord préalable systématique de l'autorité compétente.

De la compétence et du professionnalisme

La crédibilité des structures de contrôle dépend fortement de ce principe. L'image de l'administration vis-à-vis des citoyens comme de la communauté et des institutions internationales est conditionnée par la qualité des audits réalisés.

<i>La déontologie :</i>	<i>De la compétence et du professionnalisme</i>
Les interdictions et incompatibilités	<ul style="list-style-type: none"> ● Affecter à une mission des agents ne disposant pas de la qualification requise, d'une connaissance des règles et de la méthodologie d'audit. ● Modifier en cours de mission, les objectifs attendus et le plan de travail validé sans l'aval de l'autorité de saisine.
Les risques	<ul style="list-style-type: none"> ● Le non respect du principe de compétence et de professionnalisme peut se concrétiser par : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Un manque de qualité dans les travaux d'audit, ▪ Une baisse de niveau des connaissances des auditeurs, ▪ Des opinions et recommandations erronées dans les rapports, ▪ Un retard dans la réalisation de la mission, ▪ Un surcoût ou une sous évaluation du coût de la mission, ▪ Une mauvaise image de la profession, ▪ Une mauvaise image du pays. ● Le non respect du principe de compétence et de professionnalisme peut provenir : <ul style="list-style-type: none"> ▪ D'un manque de formation initiale et/ou continue, ▪ D'une difficulté d'accès à l'information, ▪ D'un manque d'effectifs requis, ▪ De l'acceptation de recrutement inopportun. ▪ De la faible expérience des auditeurs d'une même équipe, ▪ D'un défaut de procédure de détection des carences (supervision, comité de lecture, comité d'éthique, référent qualité...).
Les mesures de sauvegarde	<ul style="list-style-type: none"> ● Des modalités de recrutement et de nomination permettant de tester la compétence et le potentiel des candidats auditeurs. ● L'analyse préalable des besoins lors de chaque mission pour sélectionner parmi les effectifs de la structure de contrôle les ressources humaines compétentes pour réaliser la mission. Ce travail permet également de dimensionner correctement l'équipe d'audit dans le cadre de l'échéance souhaitée. ● La supervision afin de détecter une difficulté en cours de mission et la corriger notamment en renforçant l'équipe d'audit ou en faisant appel à des experts extérieurs.

Les bonnes pratiques

- La formation interne en instance collégiale sur la compétence et le professionnalisme,
- Introduire la détection des risques de non compétence dans les pratiques de supervision et d'évaluation (comité d'éthique, de lecture, référent qualité),
- Développer les échanges entre les membres de la structure de contrôle (séminaires, supervision, référent qualité) et capitaliser les savoir-faire,
- Formaliser les analyses préalables au lancement d'une mission d'audit (prise de connaissance générale, revue analytique et évaluation du contrôle interne),
- Faciliter l'accès aux informations au travers de lettres ou journaux internes (éventuellement sur le net et l'intranet), d'articles spécialisés, d'alertes courriels, de diffusion des nouveaux textes (analysés par des experts au besoin),
- Posséder un centre de documentation fourni et actualisé,
- Veiller à la qualité des recrutements et des nominations des auditeurs dans le respect des procédures en vigueur.
- Veiller à la qualité de la sélection des experts extérieurs.
- Organiser l'archivage des dossiers d'audit achevés afin d'assurer la conservation, la sécurité et l'accès aux dossiers.