

COUR DES COMPTES

RAPPORT N°128

DECEMBRE 2017

AUDIT DE CONFORMITE

**GOUVERNANCE DE LA
FONCTION D'AUDIT INTERNE**

HOPITAUX UNIVERSITAIRES DE GENEVE

LA COUR DES COMPTES

La Cour des comptes est chargée du contrôle indépendant et autonome des services et départements de l'administration cantonale, du pouvoir judiciaire, des institutions cantonales de droit public, des organismes subventionnés ainsi que des institutions communales. Elle a également pour tâche l'évaluation des politiques publiques et assure la révision des comptes de l'État.

La Cour des comptes vérifie d'office et selon son libre choix la **légalité** des activités et la **régularité** des recettes et des dépenses décrites dans les comptes, et s'assure du **bon emploi** des crédits, fonds et valeurs gérés par les entités visées par ses missions. La **Cour des comptes** peut également évaluer la **pertinence**, l'**efficacité** et l'**efficience** de l'action de l'État. Elle organise librement son travail et dispose de larges moyens d'investigation. Elle peut notamment requérir la production de documents, procéder à des auditions, à des expertises, se rendre dans les locaux des entités concernées.

Le **champ d'application** des missions de la Cour des comptes s'étend aux entités suivantes :

- L'administration cantonale comprenant les départements, la chancellerie d'État et leurs services ainsi que les organismes qui leur sont rattachés ou placés sous leur surveillance ;
- Les institutions cantonales de droit public ;
- Les entités subventionnées ;
- Les entités de droit public ou privé dans lesquelles l'État possède une participation majoritaire, à l'exception des entités cotées en bourse ;
- Le secrétariat général du Grand Conseil ;
- L'administration du pouvoir judiciaire ;
- Les autorités communales, les services et les institutions qui en dépendent, ainsi que les entités intercommunales.

Les **rapports** de la Cour des comptes sont rendus **publics** : ils consignent ses observations, les conclusions de ses investigations, les enseignements qu'il faut en tirer et les recommandations conséquentes. La Cour des comptes prévoit en outre de signaler dans ses rapports les cas de réticence et les refus de collaborer survenus au cours de ses missions.

La Cour des comptes publie également un **rapport annuel** comportant la liste des objets traités, celle de ceux qu'elle a écartés, celle des rapports rendus avec leurs conclusions et recommandations et les suites qui y ont été données. Les rapports restés sans effet ni suite sont également signalés.

Vous pouvez participer à l'amélioration de la gestion de l'État en prenant contact avec la Cour des comptes. Toute personne, de même que les entités comprises dans son périmètre d'action, peuvent communiquer à la Cour des comptes des faits ou des pratiques qui pourraient être utiles à l'accomplissement des tâches de cette autorité.

Prenez contact avec la Cour par téléphone, courrier postal ou électronique.

Cour des comptes – Route de Chêne 54 - 1208 Genève

tél. 022 388 77 90

<http://www.cdc-ge.ch>

info@cdc-ge.ch

SYNTHESE

Un service d'audit interne a pour objectif de minimiser les risques d'une organisation, qu'elle soit une entreprise privée ou une institution publique. Les services d'audit interne contribuent à la prévention et à la détection d'éventuels dysfonctionnements tels qu'une non-conformité des activités avec les bases légales applicables, des erreurs dans les états financiers ou une non-atteinte des objectifs opérationnels et financiers. Il s'agit d'une fonction-clé de l'organisation, un « garde-fou » contribuant au meilleur usage possible des deniers privés ou publics. Un mauvais fonctionnement de l'audit interne est ainsi de nature à réduire la maîtrise des risques d'une organisation.

Considérant les réformes en cours de la gouvernance des organisations de droit public en vue d'augmenter leur autonomie, la Cour a ouvert début 2017 une mission sur les fonctions d'audit interne des principaux établissements publics autonomes du canton, à savoir les Services industriels de Genève (SIG), Genève Aéroport (GA), l'Hospice général (HG), les Hôpitaux universitaires de Genève (HUG), les Transports publics genevois (TPG), l'Université de Genève (UNIGE) et l'Institution genevoise de maintien à domicile (imad). Sous l'angle de la conformité, l'audit a pour objectifs d'analyser la gouvernance de la fonction d'audit interne, principalement en ce qui concerne le positionnement du service d'audit interne, son périmètre d'intervention et son indépendance.

Il ressort de l'audit que l'ensemble des Présidents de comités d'audit des entités examinées ont une réelle volonté de mettre en place une fonction d'audit interne contribuant fortement à la maîtrise des activités de l'entité. Cela étant, la Cour observe que le cadre de gouvernance de l'audit interne des HUG doit encore être renforcé, principalement sur les points suivants :

- **Analyse formelle de la dotation de l'audit interne** : les ressources nécessaires pour auditer les risques clés selon une fréquence suffisante n'ont pas été formellement définies par le Comité d'audit. Dès lors, certains risques majeurs de l'entité pourraient ne pas être revus par l'audit interne selon une périodicité appropriée.
- **Documentation interne insuffisante** : le processus d'établissement du plan d'audit annuel n'a pas été établi. Dès lors, le bon déroulement des étapes permettant d'établir un plan d'audit répondant aux risques et enjeux des HUG dépend fortement des collaborateurs du service d'audit interne et des membres du Comité d'audit, ce qui prétérite la capacité des HUG à s'assurer que les processus clés soient correctement audités voire poser des problèmes en cas d'absence prolongée.

En conséquence, la Cour a émis 4 recommandations visant à consolider le cadre de gouvernance de l'audit interne, son indépendance et sa capacité à apporter une forte valeur ajoutée. Les mesures proposées par la Cour tiennent compte de la taille et de la complexité de l'entité et peuvent toutes être aisément mises en œuvre sans coût supplémentaire.

Par ailleurs, il convient de relever que le Conseil d'État a adopté, en août 2017, une disposition réglementaire imposant aux services d'audit interne de l'UNIGE, des TPG, de imad, des HUG et de SIG d'appliquer les normes de l'Institute of Internal Auditors – IIA (art. 2 RSurv), ce qui de facto confère un caractère contraignant aux recommandations de la Cour. Concernant GA et HG, si cette disposition ne leur est pas directement applicable, elle n'en reste pas moins de nature à renforcer la portée et la pertinence des recommandations émises.

TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS

Dans le cadre de ses missions légales, la Cour des comptes doit effectuer un suivi des recommandations émises aux entités auditées, en distinguant celles ayant été mises en œuvre et celles restées sans effet. À cette fin, elle a invité les HUG à remplir le « tableau de suivi des recommandations et actions » qui figure au chapitre 5, et qui synthétise les améliorations à apporter et indique leur niveau de risque, le responsable de leur mise en place ainsi que leur délai de réalisation. Les 4 recommandations de la Cour ont toutes été acceptées et le tableau de suivi a été rempli de manière adéquate.

OBSERVATIONS DE L'AUDITE

Sauf exceptions, la **Cour ne prévoit pas de réagir aux observations de l'audité**. Elle estime qu'il appartient au lecteur de juger de la pertinence des observations formulées eu égard aux constats et recommandations développés par la Cour.

TABLE DES MATIERES

Liste des principales abréviations utilisées.....	6
1. CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT.....	7
2. MODALITÉS ET DÉROULEMENT DE L'AUDIT.....	8
3. CONTEXTE GÉNÉRAL.....	10
3.1. Principes généraux en matière d'audit interne.....	10
3.2. Bases légales et référentiel de la fonction de l'audit interne.....	15
3.2.1. Bases légales.....	15
3.2.2. Les bonnes pratiques et les normes.....	15
3.3. La fonction d'audit interne au sein des EPA.....	16
3.4. La fonction d'audit interne au sein des HUG.....	17
4. ANALYSE.....	20
4.1. Positionnement, organisation et indépendance du service d'audit interne.....	20
4.1.1. Contexte.....	20
4.1.2. Constats.....	22
4.1.3. Risques.....	23
4.1.4. Recommandations.....	24
4.2. Gestion des compétences du service d'audit interne.....	25
4.2.1. Contexte.....	25
4.2.2. Constats.....	26
4.2.3. Risques.....	26
4.2.4. Recommandations.....	27
4.2.5. Observations de l'audité.....	27
4.3. Planification et gestion des risques.....	28
4.3.1. Contexte.....	28
4.3.2. Constats.....	28
4.3.3. Risques.....	29
4.3.4. Recommandations.....	29
4.3.5. Observations de l'audité.....	30
4.4. Programme qualité du service d'audit interne.....	31
4.4.1. Contexte.....	31
4.4.2. Constats.....	31
4.4.3. Risques.....	31
4.4.4. Recommandations.....	31
4.4.5. Observations de l'audité.....	32
4.5. Conclusion.....	33
5. TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS ET ACTIONS.....	34
6. DIVERS.....	36
6.1. Glossaire des risques.....	36
6.2. Remerciements.....	38

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS UTILISÉES

ASAI	Association Suisse d’Audit interne
CFSA	Certified Financial Services Auditor
CFE	Certified Fraud Examiner
CGAP	Certified Government Auditing Professional
CIA	Certified Internal Auditor
CISA	Certified Information Systems Auditor
CRIPP	Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l’audit interne
ETP	Équivalent temps plein
GA	Genève Aéroport
HG	Hospice général
HUG	Hôpitaux universitaires de Genève
IFACI	Institut français de l’audit et du contrôle internes
IIA	Institute of Internal Auditors
imad	Institution genevoise de maintien à domicile
SIG	Services industriels de Genève
TPG	Transports publics genevois
UNIGE	Université de Genève

1. CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT

Un service d'audit interne a pour objectif de minimiser les risques d'une organisation, qu'elle soit une entreprise privée ou une institution publique. Les services d'audit interne contribuent à la prévention et à la détection d'éventuels dysfonctionnements en matière de non-conformité des activités avec les bases légales applicables, d'erreurs dans les états financiers, de non-atteinte des objectifs opérationnels et financiers, etc. Il s'agit donc d'une fonction-clé de l'organisation, jouant un rôle de « garde-fou » contribuant au meilleur usage possible des deniers privés ou publics. Un mauvais fonctionnement de l'audit interne est ainsi de nature à réduire la maîtrise des risques d'une organisation.

Considérant les réformes en cours¹ de la gouvernance des organisations de droit public en vue d'augmenter leur autonomie, la Cour a choisi d'effectuer une mission d'audit dans les principaux établissements publics autonomes du canton. En effet, il appartient à la Cour de s'assurer notamment de la régularité des comptes, de la légalité des activités ainsi que du bon emploi des fonds publics, dans le respect des principes de la performance publique (art. 40 al.1 de la loi sur la surveillance de l'État – LSurv, D 1 09).

Par lettre du 15 mars 2017, la Cour a informé le Président du Conseil d'administration de sa décision de procéder à un audit de conformité portant sur la gouvernance du service d'audit interne des Hôpitaux universitaires de Genève (HUG).

Cet audit a pour objectifs d'analyser la gouvernance de la fonction d'audit interne, principalement en ce qui concerne le positionnement du service d'audit interne, son périmètre d'intervention et son indépendance.

La Cour n'a en revanche pas inclus dans son analyse les points suivants :

- La revue qualité des audits effectués par les services d'audit interne ;
- La vérification de la pertinence de l'analyse des risques de l'organisation.

La présente mission de la Cour a été menée en parallèle auprès de six autres établissements publics autonomes :

- Les Services industriels de Genève (SIG) ;
- Genève Aéroport (GA) ;
- L'Hospice général (HG) ;
- L'Institution genevoise de maintien à domicile (imad) ;
- Les Transports publics genevois (TPG) et
- L'Université de Genève (UNIGE).

Souhaitant être la plus efficace possible dans ses travaux, la Cour examine lors de ses investigations l'ensemble des rapports d'audit préalables effectués par des tiers, tant internes qu'externes, portant sur les mêmes thématiques que le présent rapport. La Cour n'a pas identifié de rapport traitant des thématiques susmentionnées au sein des HUG.

¹ PL 11391 - *Projet de loi du Conseil d'État sur l'organisation des institutions de droit public (LOIDP)*.

2. MODALITÉS ET DÉROULEMENT DE L'AUDIT

La Cour a conduit cet audit sur la base des documents remis par les principaux acteurs concernés ainsi qu'en menant des entretiens ciblés avec les personnes suivantes :

- Le Président du Conseil d'administration (également Président du Comité d'audit) ;
- Le responsable de l'audit interne ;
- Le directeur général ;
- La directrice des finances.

Comme prévu par sa base légale, la Cour privilégie avec ses interlocuteurs une démarche constructive et participative visant à la **recherche de solutions améliorant le fonctionnement de l'administration publique**. C'est ainsi que la Cour a pu proposer aux intervenants rencontrés différentes possibilités d'amélioration de leur gestion, dont la faisabilité a pu être évaluée et la mise en œuvre appréciée sous l'angle du **principe de proportionnalité**.

La Cour a conduit ses travaux conformément à la Loi sur la surveillance de l'État, à sa charte éthique et à ses procédures internes. Celles-ci s'inspirent des normes professionnelles en vigueur (normes ISSAI, NAS, IIA, ISA, ISACA), dans la mesure où elles sont applicables et compatibles avec la nature particulière de la mission.

En pratique, la méthodologie de la Cour des comptes est la suivante :

1^{ère} phase : Planification

Cette phase consiste à définir et à mobiliser les ressources et les compétences les mieux adaptées à la mission, que ce soit auprès des collaborateurs de la Cour des comptes ou auprès de tiers, et à déterminer les outils méthodologiques à utiliser.

2^{ème} phase : Préparation de l'audit

Cette phase consiste à identifier auprès de l'entité auditée quels sont ses bases légales et ses intervenants-clés, à comprendre son organisation et son fonctionnement, à collecter des données chiffrées et à procéder à l'analyse des risques qui lui sont propres. À ce stade, un plan de mission est rédigé avec notamment les objectifs de la mission, les moyens à disposition, les travaux dévolus à chaque intervenant de la Cour et les délais impartis dans le déroulement de la mission.

3^{ème} phase : Récolte d'informations

Cette phase consiste à déterminer les sources de l'information pertinente, à savoir quelles sont les personnes-clés à contacter et quelles sont les informations qui sont nécessaires à l'atteinte des objectifs. Ensuite, les collaborateurs de la Cour et/ou les tiers mandatés procèdent à des entretiens et collectent les informations requises.

4^{ème} phase : Vérification et analyse de l'information

Cette phase consiste d'une part à s'assurer que les informations récoltées sont fiables, pertinentes, complètes et à jour et d'autre part à les analyser et à les restituer sous la forme de documents de travail.

5^{ème} phase : Proposition de recommandations

Cette phase consiste à établir les constatations significatives, à déterminer les risques qui en découlent et enfin à proposer des recommandations afin de rétablir la légalité des opérations, la régularité des comptes ou d'améliorer la structure ou le fonctionnement de l'organisation.

6^{ème} phase : Rédaction du rapport

Cette phase consiste à rédiger le rapport conformément aux documents de travail et à la structure adoptée par la Cour des comptes.

7^{ème} phase : Validation du rapport

Cette phase consiste à discuter le contenu du rapport avec l'entité auditée, avec pour objectif de passer en revue les éventuelles divergences de fond et de forme et de s'accorder sur les priorités et délais des recommandations.

Chaque thème développé dans ce rapport fait l'objet d'une mise en contexte, de constats, de risques découlant des constats et de recommandations (numérotées en référence aux constats) soumis aux observations de l'audité.

Les risques découlant des constats sont décrits et qualifiés en fonction de la **typologie des risques encourus**, telle que définie dans le Glossaire qui figure au chapitre 6.1.

Afin de faciliter le suivi des recommandations, la Cour a placé au chapitre 5 un tableau qui **synthétise les améliorations à apporter** et pour lequel l'entité auditée indique le niveau de **risque**, le **responsable** de leur mise en place ainsi que leur **délaï de réalisation**.

3. CONTEXTE GÉNÉRAL

3.1. Principes généraux en matière d'audit interne

Gouvernance

Le terme gouvernement d'entreprise (ou gouvernance) correspond à un large éventail de définitions selon les contextes structurels et culturels, ainsi que les cadres légaux. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne définissent la gouvernance comme étant « le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil d'administration afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs »².

Audit interne et service d'audit interne

L'audit interne est une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »³.

L'audit interne est généralement un service de l'entité qui peut être composé d'une ou de plusieurs personnes. Ce service est habituellement rattaché à un Comité d'audit émanant du Conseil d'administration de l'entité. Tout ou partie des activités de l'audit interne peuvent également être externalisées à des prestataires externes.

Les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne requièrent, entre autres, que l'auditeur :

- Fasse preuve d'intégrité, de compétence et de conscience professionnelle ;
- Soit objectif et libre de toute influence indue (indépendant) ;
- Soit en phase avec la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation ;
- Soit positionné de manière appropriée et dispose de ressources adéquates ;
- Communique de manière efficace ;
- Fournisse une assurance fondée sur une approche par les risques ;
- Soit perspicace, proactif et orienté vers le futur ;
- Encourage le progrès au sein de l'organisation.

Le service d'audit interne joue ainsi un rôle majeur dans la prévention ou la détection d'éventuels dysfonctionnements. Il contribue également à l'amélioration des performances de l'entité, tant au niveau de la qualité des prestations fournies qu'au niveau de leurs coûts.

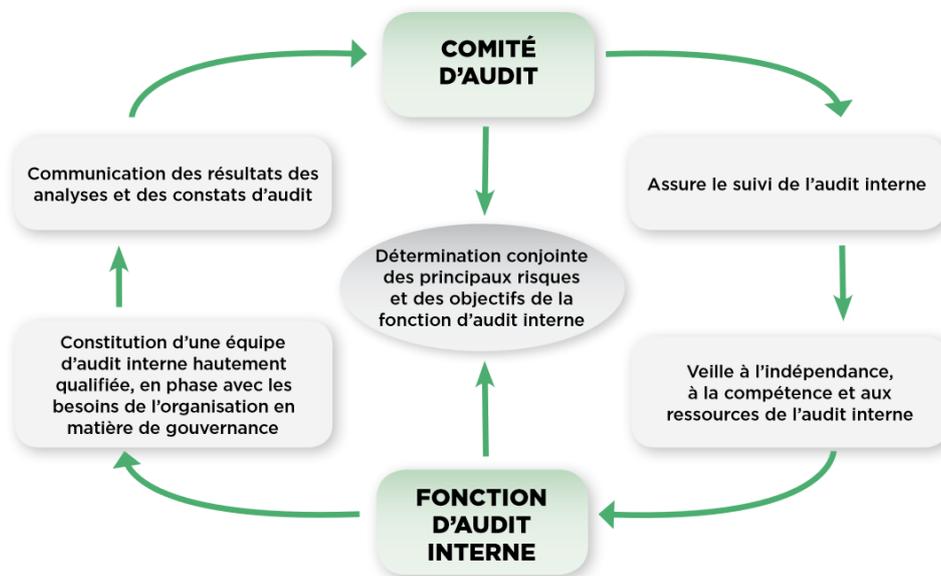
Comité d'audit

La fonction d'audit interne est généralement placée sous la surveillance d'un Comité d'audit, émanation du Conseil d'administration. Ce comité a pour mission de préciser le périmètre d'activités, de participer à la détermination des risques clés devant être audités, de définir le budget, de suivre ainsi que d'évaluer les activités de l'audit interne.

² Source : cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP).

³ Source : www.svir.ch. (site internet de l'ASAI).

Le schéma ci-dessous présente les principales interactions entre le Comité d'audit et la fonction d'audit interne⁴.



Au sein des HUG, il n'y a formellement pas de Comité d'audit. Dans les faits, les compétences du Comité d'audit sont assumées par le Bureau du Conseil d'administration. Cet élément a fait l'objet d'un constat dans un rapport précédent de la Cour des comptes⁵.

Par souci de clarté, le terme générique « Comité d'audit » est utilisé, dans le présent rapport, pour désigner le rôle de Comité d'audit endossé par le Bureau du Conseil d'administration.

Aux HUG, les rôles et responsabilités du Comité d'audit sont précisés dans la charte d'audit.

Systeme de controle interne

Un système de contrôle interne est un système de gestion qui concerne l'ensemble des activités et des collaborateurs d'une administration. Il vise les objectifs suivants⁶ :

- Le respect des bases légales en vigueur (action publique conforme au droit) ;
- La gestion efficace et efficiente des activités ;
- La protection des ressources et du patrimoine public ;
- La prévention et la détection des fraudes et des erreurs ;
- La fiabilité de l'information et la rapidité de sa communication.

En d'autres termes, par système de contrôle interne, on entend l'ensemble des structures et processus de contrôle qui, à tous les échelons de l'entité, constitue la base de son bon fonctionnement et participe à la réalisation de ses objectifs. Un système de contrôle interne doit être adapté à la taille de l'organisation.

⁴ Source : « interagir avec le Comité d'audit » (IIA research foundation, globale internal audit common body of knowledge).

⁵ [Rapport numéro 120 relatif à l'audit de gestion et de conformité portant sur la gouvernance des Hôpitaux universitaires de Genève, Chapitre 4.1, constat numéro 1.](#)

⁶ Source : manuel de contrôle interne de l'État de Genève (2006).

Certaines entités bénéficient d'une fonction de contrôle interne dont la mission est d'accompagner et de conseiller les directions et les services dans la mise en œuvre de leur système de contrôle interne⁷. Cette fonction intervient généralement au niveau de la deuxième ligne de maîtrise d'une organisation (voir ci-dessous). Elle contribue ainsi à la mise en place et au maintien du SCI de l'entité en vérifiant qu'il fonctionne comme prévu. Cette fonction ne doit pas être confondue avec le SCI, c'est-à-dire le système de gestion mis en place.

La fonction d'audit interne intervient quant à elle en troisième ligne afin d'offrir une assurance, fondée sur un plus haut degré d'indépendance organisationnelle et d'objectivité que celle offerte par les deux premières lignes, de l'efficacité et de l'efficience du SCI mis en place.

Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion « est un processus qui permet à un responsable de prévoir, suivre et analyser les réalisations d'un programme ou d'un service et de prendre d'éventuelles mesures correctives. Il vise à s'assurer de la pertinence des moyens alloués au regard des objectifs fixés, de l'efficience de l'utilisation des moyens par rapport aux réalisations, ainsi que de l'efficacité de ces dernières par rapport aux objectifs poursuivis »⁸. Le contrôle de gestion est une fonction distincte de l'audit interne. Le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction financière. Cette fonction intervient au niveau de la deuxième ligne de maîtrise d'une organisation (voir ci-dessous).

Gestion des risques

« La gestion des risques est une approche systématique et planifiée, constituée par un ensemble d'activités, de règles et d'outils utilisés par une organisation par rapport à ses risques financiers et non financiers. Le but ultime de la gestion des risques est de constituer un outil d'aide à la décision. Ses objectifs principaux sont de permettre à une organisation d'identifier et d'évaluer les risques ayant un impact sur sa mission et de l'aider à les gérer de manière conforme à son appétence »⁹.

S'agissant de bonne gouvernance, un Conseil d'administration doit savoir où se situent les risques au sein de son organisation et ce qui est entrepris pour les maîtriser. Pour ce faire, il doit établir le concept de gestion des risques applicable à l'entité et veiller à ce qu'il soit mis en œuvre de manière systématique et formalisée.

Certaines entités bénéficient d'une fonction de gestionnaire des risques. Cette fonction intervient au niveau de la deuxième ligne de maîtrise d'une organisation (voir ci-dessous).

⁷ Source : fiche métier de l'IFACI (contrôleur interne métier).

⁸ Source : manuel de contrôle interne de l'État de Genève (2006).

⁹ Source : concept de gestion des risques pour l'État de Genève.

Les trois lignes de maîtrise d'une organisation

Le schéma ci-dessous synthétise les trois lignes de maîtrise d'une entité¹⁰ :

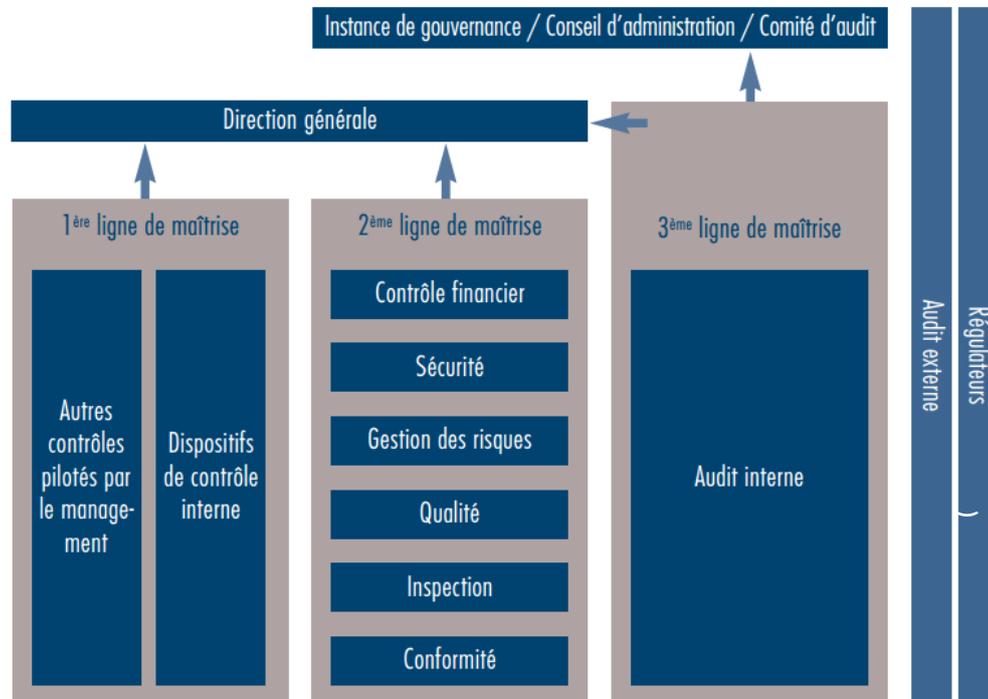


Schéma adapté à partir des lignes directrices ECIIA/FERMA sur la 8^e directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

() : dont p.ex. la Cour des comptes.*

La première ligne de maîtrise est de la responsabilité des directions et services opérationnels. La deuxième ligne est de la responsabilité des directions de support (finances, systèmes d'information, etc.), des fonctions de gestion des risques, de contrôle de gestion et de contrôle interne. La troisième ligne de maîtrise est assurée par l'audit interne.

Les vérifications effectuées par les deux premières lignes n'ont pas le même degré d'indépendance que les missions effectuées par le service d'audit interne, seule fonction interne à l'établissement à même de fournir régulièrement une assurance indépendante sur le bon fonctionnement de l'entité.

Le système de contrôle interne est intégré aux activités de la première ligne ainsi que de la deuxième ligne de maîtrise. Il s'agit des différents contrôles spécifiques mis en place, par exemple sur un processus opérationnel.

La Cour des comptes est chargée, entre autres, du contrôle indépendant et autonome de la gestion des établissements publics autonomes. Ses contrôles apportent donc un regard externe ponctuel et distinct aux trois lignes de maîtrise qui font, quant à elles, parties intégrantes de l'entité.

¹⁰ Source : prise de position de l'IIA sur les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficace (<https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Prise%20de%20position%20IIA%20-3-lignes-maitrise-2e-ed-fr.pdf>).

Le tableau ci-dessous présente les rôles fondamentaux des trois lignes¹¹ :

PREMIÈRE LIGNE DE MAÎTRISE	DEUXIÈME LIGNE DE MAÎTRISE	TROISIÈME LIGNE DE MAÎTRISE
Propriétaires des risques / Managers	Gestion des risques et conformité	Assurance globale relative à l'efficacité de la gestion des risques
<ul style="list-style-type: none"> • Management 	<ul style="list-style-type: none"> • Indépendance limitée • Rend compte principalement au management 	<ul style="list-style-type: none"> • Audit interne • Plus grande indépendance • Rend compte aux organes de gouvernance (direction générale et Conseil)

¹¹ Source : prise de position de l'IIA sur les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficace (<https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Prise%20de%20position%20IIA%20-3-lignes-maitrise-2e-ed-fr.pdf>).

3.2. Bases légales et référentiel de la fonction de l'audit interne

3.2.1. Bases légales

Au niveau suisse

Il n'existe pas en droit suisse d'obligation pour les entités de droit privé d'instaurer un audit interne, mis à part pour les banques, compagnies d'assurances et négociants en valeurs mobilières, qui sont soumis à des dispositions réglementaires et prudentielles particulières émanant de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA).

Au niveau cantonal

La Constitution de la République et canton de Genève prévoit que la loi définit les communes et les institutions de droit public qui doivent instituer un organe d'audit interne (art. 221 al. 3).

La Constitution de la République et canton de Genève prévoit que la loi définit les communes et les institutions de droit public qui doivent instituer un organe d'audit interne (art. 221 al. 3). À ce jour, les lois spéciales relatives aux établissements publics autonomes ne contiennent aucune référence à la fonction d'audit interne, tout comme la récente loi sur les institutions de droit public¹², hormis pour l'UNIGE¹³.

Au niveau réglementaire, le Conseil d'État a récemment émis un règlement d'application¹⁴ à la loi sur la surveillance¹⁵, entré en vigueur le 5 août 2017. L'article 2 du règlement précise que :

« ¹ Les institutions cantonales de droit public suivantes sont soumises à l'obligation d'instituer un service d'audit interne :

- a) Université de Genève ;
- b) Transports publics genevois ;
- c) Institution de maintien, d'aide et de soins à domicile ;
- d) Hôpitaux universitaires de Genève ;
- e) Services industriels de Genève.

² Les institutions cantonales de droit public non soumises à cette obligation, mais qui se sont néanmoins dotées d'un service d'audit interne, sont assimilées à celles qui ne disposent pas de leur propre entité d'audit interne au sens de l'article 10, alinéa 1, lettre b, de la loi.

³ Les services d'audit interne institués en application de l'alinéa 1 doivent appliquer les normes IIA ».

3.2.2. Les bonnes pratiques et les normes

De manière générale, la pratique de l'audit interne est régie par l'institut des auditeurs internes (Institute of Internal Auditors – IIA). Cet institut établit les standards professionnels de l'audit interne. Les normes obligatoires et les bonnes pratiques recommandées sont définies dans le Cadre de

¹² L 11391 du 22 septembre 2017, non entrée en vigueur à ce jour.

¹³ La loi sur l'Université précise à son article 23 alinéa 3 :

« L'université dispose d'un système de contrôle interne comprenant au moins un service d'audit interne et un contrôle de gestion, conforme aux normes et principes édictés par le Conseil d'État. Le service d'audit interne est rattaché administrativement au Rectorat et hiérarchiquement au Comité d'audit ».

¹⁴ RSurv (D 1 09.01).

¹⁵ LSurv (D 1 09).

Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP). En outre, l'IIA a également édité des référentiels et des guides pratiques, tels que le référentiel de compétences de l'audit interne qui définit les compétences requises pour répondre aux exigences du CRIPP ou le guide pratique pour définir un processus de gestion des compétences dans l'audit interne dans le secteur public.

Il n'existe pas de normes en matière d'audit interne spécifiquement élaborées pour la Suisse.

Toutefois, Économiesuisse (organisation faîtière des entreprises suisses) a publié, en 2002, un « Code suisse de bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise »¹⁶. Ce code s'adresse aux sociétés suisses ouvertes au public et a valeur de recommandation. Il préconise la mise en place d'un audit interne (révision interne) rendant des comptes au Comité d'audit (« Comité de contrôle ») ou au président du Conseil d'administration. Le code émet également des recommandations sur la composition d'un Comité d'audit et sur la nécessité pour ce dernier de se forger une opinion de l'efficacité de la révision externe et interne. Il recommande également que le Comité d'audit s'assure de la coopération entre la révision externe et interne.

3.3. La fonction d'audit interne au sein des EPA

La présente mission de la Cour a été menée en parallèle auprès de six autres établissements publics autonomes :

- Les services industriels de Genève (SIG) ;
- Genève Aéroport (GA) ;
- L'Hospice général (HG) ;
- L'Institution genevoise de maintien à domicile (imad) ;
- Les Transports publics genevois (TPG) et
- L'Université de Genève (UNIGE).

Sur la base de ses travaux, la Cour a pu réunir les informations suivantes relatives à la fonction d'audit interne des sept établissements publics autonomes concernés :

¹⁶ https://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/publications/economiesuisse_swisscode_f_web.pdf.

Entité	ETP de l'entité au 31.12.2016 (1)	Comité d'audit	Rattachement du service d'audit interne	ETP de l'audit interne (2)	ETP du contrôle de gestion au 31.12.2016	ETP de la gestion des risques au 31.12.2016	ETP du contrôle interne au 31.12.2016
GA	943.9	Commission audit et finances (CAF)	Hiérarchiquement au président du Conseil d'administration ; Relation étroite et continue avec la CAF	1.0	2.0	1.0	-
HG	893.7	Comité d'audit	Hiérarchiquement au président du Comité d'audit ; Administrativement à la direction générale	1.0	6.5		
HUG	9'832.8	Pas de Comité d'audit : le Bureau du Conseil d'administration traite toutes les affaires et assure le rôle de Comité d'audit	Au président du Conseil d'administration et au président du Comité de direction	5.8	8.8	-	-
IMAD	1'726.9	Comité d'audit	Hiérarchiquement au président du Conseil d'administration ; Administrativement à la direction générale	1.0	2	1	
SIG	1'600.5	Comité audit et risques (CAR)	Hiérarchiquement au président du Conseil d'administration ; Fonctionnellement au CAR	2.8 (+0.66 ETP externe)	18.0	1.0	1.0
TPG	1'837.5	Commission audit et finances (CAuFin)	Au président du Conseil d'administration	1.0 (+1 ETP en cours de recrutement)	4.0	1.0 (+ heures consacrées par certaines fonctions de manière décentralisée)	(pas de fonction dédiée, heures consacrées par certaines fonctions de manière décentralisée)
UNIGE	2'971.6	Comité d'audit	Hiérarchiquement au président du Comité d'audit ; Administrativement au secrétaire général	2.5	-	~0.75 (+ heures consacrées par certaines fonctions de manière décentralisée)	(pas de fonction dédiée, heures consacrées par certaines fonctions de manière décentralisée)

(1) Source : bilan social 2016 de l'État et des institutions autonomes.

(2) État au moment des travaux d'audit de la Cour des comptes.

Ce tableau illustre la diversité des solutions mises en place, au niveau de la deuxième et troisième ligne de maîtrise, par les différents établissements publics autonomes faisant partie du présent périmètre d'audit. Ces solutions jouent un rôle dans la notion d'appétence aux risques qui est développée au chapitre 4.2.2.

3.4. La fonction d'audit interne au sein des HUG

Les Hôpitaux Universitaires de Genève (HUG) sont un établissement médical de droit public au sens de l'article 174 de la Constitution genevoise. Leurs missions de soins ainsi que leur fonctionnement sont précisés dans la loi sur les établissements publics médicaux du 19 septembre 1980 (LEPM, K 2 05). Les HUG comprennent huit hôpitaux publics répartis sur quatre sites hospitaliers : Belle-Idée, Bellerive, Cluse-Roseraie et Loëx. Les HUG sont placés sous la surveillance du département de l'emploi, des affaires sociales et de la santé (DEAS).

Organisation

À la tête des HUG se trouve le Conseil d'administration qui exerce le pouvoir supérieur de l'établissement. En vertu de l'article 7 de la LEPM, le Conseil d'administration est investi des pouvoirs les plus étendus pour la gestion et la définition de la politique des soins, sous réserve des compétences du législatif (Grand Conseil) et de l'exécutif (Conseil d'État). Les HUG ne disposent pas d'un Comité d'audit en tant que tel : c'est en effet le Bureau du Conseil d'administration qui traite toutes les affaires liées à l'audit¹⁷ et assure dans les faits un rôle de Comité d'audit.

Le Comité de direction dirige et exécute les décisions du Conseil d'administration. Il prend les décisions de gestion et d'organisation sur les dossiers qui ne relèvent pas de la compétence du Conseil d'administration. Le Comité de direction est composé de neuf membres : le directeur général (président du Comité de direction), le directeur général adjoint, le directeur administratif et financier, le directeur de l'enseignement et de la recherche, le directeur médical, le directeur des ressources humaines, le directeur des soins ainsi que de deux chefs de département.

La fonction d'audit interne est cadrée par une charte d'audit interne qui a été approuvée par le Conseil d'administration des HUG le 15 septembre 2011¹⁸. Les grandes lignes des processus clés des activités de l'audit interne sont décrites dans la charte d'audit interne.

Le service d'audit interne est doté de 5.8 ETP. Il a publié 12 rapports en 2016 et émis 75 recommandations. Chaque année, le service adresse son rapport d'activité au président du Conseil d'administration.

¹⁷ Le fait que le Bureau du Conseil assume le rôle de Comité d'audit pour les HUG a fait l'objet d'un constat dans le rapport 120 de la Cour des comptes (chapitre 4.1, constat numéro 1). Les HUG se sont engagés à régler cette problématique d'ici au mois de mars 2018.

¹⁸ Une nouvelle version de la charte est en cours de finalisation.

Organigramme institutionnel

Mis à jour le 29.08.2017
DG-Instances dirigeantes

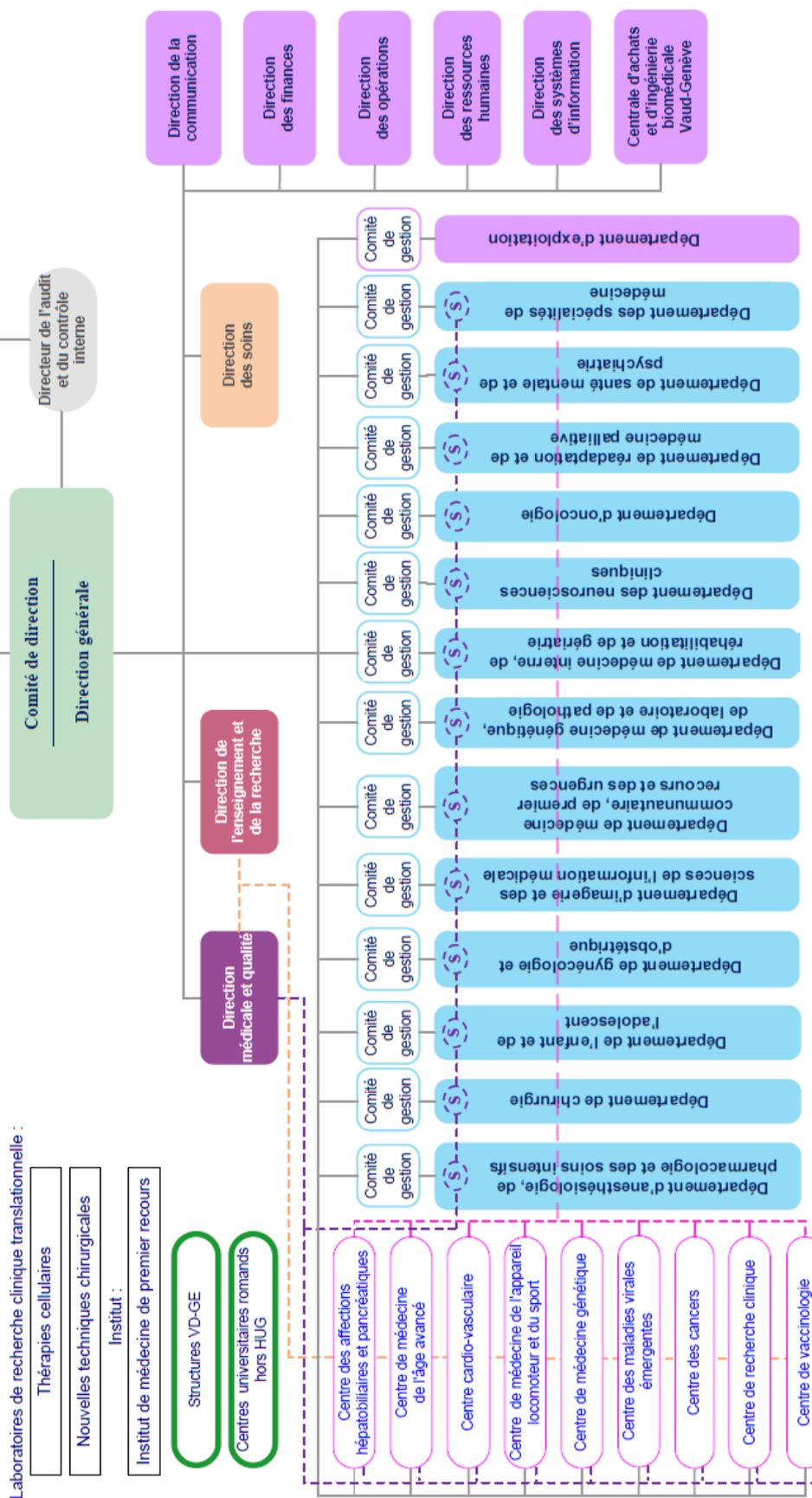


Laboratoires de recherche clinique translationnelle :

- Thérapies cellulaires
- Nouvelles techniques chirurgicales

Institut :

- Institut de médecine de premier recours
- Structures VD-GE
- Centres universitaires romands hors HUG



(S) Services médicaux

--- La responsabilité en matière de pratiques médicales incombe, sous l'autorité du Directeur médical, aux médecins chefs de services (art. 21 K.2.05)
 --- Le centre est affilié pour les questions de mandat et de financement au président du Comité de direction et pour la pratique médicale au Directeur médical.
 --- En matière de recherche et d'enseignement, le centre est rattaché à la direction médicale et qualité et à la direction de l'enseignement et de la recherche.

--- Le centre est une structure médicale transdépartementale regroupant des unités et/ou services médicaux.

4. ANALYSE

4.1. Positionnement, organisation et indépendance du service d'audit interne

4.1.1. Contexte

Charte d'audit

L'IIA définit la charte d'audit interne comme étant « un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. La charte définit le positionnement de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature du rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne au Conseil ; autorise l'accès aux données¹⁹, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation des missions ; définit le périmètre de l'audit interne [...] ».

La charte d'audit est donc un élément clé permettant d'asseoir formellement l'indépendance de l'audit interne en définissant les rôles et les responsabilités des différents acteurs impliqués, dont le Comité d'audit, ainsi qu'en précisant le périmètre des activités qui seront auditées.

Composition du Comité d'audit

L'IIA préconise dans son modèle de charte d'audit interne que le Comité d'audit soit composé de trois à six membres du Conseil d'administration, indépendants, et ayant des compétences dans le domaine financier, dont un expert en la matière.

Le Code suisse de bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise précise, entre autres, que les Comités d'audit doivent être composés de membres du Conseil d'administration non exécutifs et indépendants. La majorité des membres du Comité d'audit, dont le président, doivent posséder de solides connaissances financières et comptables. Dans des structures complexes, au moins un membre doit être un expert financier.

Ces bonnes pratiques posent donc les exigences minimales permettant de s'assurer que le Comité d'audit sera à même d'exercer ses compétences.

Compétences du Comité d'audit

Selon les exigences ressortant du guide de mise en œuvre de la norme 1110 de l'IIA, en termes d'organisation, l'indépendance est effectivement atteinte lorsque le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au Conseil. Le rattachement fonctionnel implique, par exemple, que le Conseil :

- « approuve la charte d'audit interne ;
- approuve le plan d'audit interne fondé sur une approche par les risques ;
- approuve le budget et les ressources prévisionnels de l'audit interne ;
- reçoive du responsable de l'audit interne des informations sur la réalisation du plan d'audit et tout autre sujet afférent à l'audit interne ;
- approuve la nomination et la révocation du responsable de l'audit interne ;
- approuve la rémunération du responsable de l'audit interne ;

¹⁹ Cette formulation générique signifie que le Comité d'audit définit dans la charte d'audit interne les informations auxquelles l'audit interne a accès.

- *demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne* ».

Le Comité d'audit joue ainsi un rôle fondamental dans l'établissement des conditions de travail de la fonction d'audit interne, telles que le niveau de rémunération et l'évaluation annuelle de la performance du responsable de l'audit interne, afin de garantir son efficacité et son indépendance.

Le Code suisse de bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise (voir chapitre 3.2.2) préconise, quant à lui, que le Comité d'audit :

- *« se forge son propre avis sur la révision interne et externe, le système de contrôle interne et les comptes annuels.*
- *se forge une image de l'efficacité de la révision externe (organe de révision) et de la révision interne ainsi que de leur coopération.*
- *évalue en outre le fonctionnement du système de contrôle interne en tenant compte de la gestion des risques ainsi que de l'observation des normes (« compliance ») dans la société [...]».*

Relation entre le Comité d'audit et le responsable de l'audit interne

Selon le guide de mise en œuvre de la norme 1111 de l'IIA, *« le responsable de l'audit interne a la possibilité de contacter le président ou l'un des membres du Conseil afin de leur faire part de sujets sensibles ou des problèmes auxquels l'audit interne ou l'organisation sont exposés. Généralement, et au moins une fois par an, une réunion à huis clos entre le Conseil et le responsable de l'audit interne (sans la présence de la Direction générale) est organisée dans le but de discuter formellement de ces problématiques. Il est également préférable que le responsable de l'audit interne participe périodiquement à des entretiens bilatéraux ou des réunions téléphoniques avec le Conseil ou le président du Comité d'audit, en amont des réunions ou de manière plus régulière en cours d'année, afin d'assurer une communication directe et ouverte [...]».*

Activités de conseil de l'audit interne

Le glossaire de l'IIA définit les missions de conseil comme suit : *« Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le périmètre d'intervention sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation ».*

La norme 1000 de l'IIA indique que *« la nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit interne ».*

Périmètre d'intervention de l'audit interne

Selon la norme 1000 de l'IIA, la charte d'audit interne *« définit le périmètre de l'audit interne ».* La norme 1110 de l'IIA précise que *« L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son périmètre ».*

La norme 1130 de l'IIA indique que *« si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise [...]».* Le guide de mise en œuvre de cette norme 1130 précise que *« parmi les atteintes à l'indépendance dans l'organisation et à l'objectivité individuelle, figurent [...] les limitations de périmètre ».*

De plus, selon le guide de mise en œuvre de la norme 2010 de l'IIA, « *Le plan d'audit interne vise à garantir que le périmètre de l'audit interne couvre de manière adéquate les domaines les plus exposés aux principaux risques susceptibles d'empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs* ».

L'audit interne doit ainsi pouvoir examiner l'ensemble des risques clés de l'entité, sans ingérence de la part de la direction générale.

4.1.2. Constats

Constat 1 : Règles formelles du Comité d'audit²⁰ ne garantissant pas la qualité des compétences

Indépendamment des profils académique et professionnel effectifs des membres du Comité d'audit, les critères de nomination en vigueur ne permettent pas de garantir que la majorité des membres du Comité dispose des compétences requises en matière de finance, de comptabilité ou de contrôle interne, ainsi que le prescrivent les bonnes pratiques. En effet, la charte d'audit interne ne mentionne pas les compétences requises pour siéger au Comité d'audit.

En cours d'audit, une nouvelle charte d'audit a été élaborée et validée par le Conseil d'administration dans sa séance du 18 décembre 2017. Cette nouvelle charte traite à satisfaction ce constat.

Constat 2 : Règles formelles insuffisantes quant à la récusation des membres du Comité d'audit

Les règles permettant d'identifier les éventuels liens d'intérêts et la façon de les gérer doivent être précisées. En effet, l'article 20, alinéa 1, de la loi cantonale sur les établissements publics médicaux (LEPM, K 2 05), précise que le Conseil d'administration est notamment formé de trois membres élus par le personnel de l'établissement. De plus, aucune règle interne n'interdit de nommer les membres représentants du personnel de siéger dans une des Commissions permanentes du Conseil d'administration. Ainsi, un membre du personnel siège au Comité d'audit. Bien que les compétences métiers dont il dispose puissent être une valeur ajoutée, l'absence de règles claires en matière de récusation des membres du Comité d'audit, a fortiori lorsqu'ils sont membres du personnel de l'établissement, augmente la difficulté de gérer les conflits d'intérêts de manière appropriée. Vu ce qui précède, il est difficile pour le Comité d'audit de s'assurer que les décisions sont prises en toute indépendance, ce qui peut avoir un impact sur la capacité de l'audit interne à couvrir les réels enjeux de l'entité

En cours d'audit, une nouvelle charte d'audit a été élaborée et validée par le Conseil d'administration dans sa séance du 18 décembre 2017. Cette nouvelle charte traite à satisfaction ce constat.

Constat 3 : Attributions insuffisantes du Comité d'audit vis-à-vis du responsable de l'audit interne

Les attributions du Comité d'audit doivent être renforcées sur certains aspects au regard des bonnes pratiques. En effet, la charte d'audit interne ne prévoit pas que le Comité d'audit réalise le recrutement, l'évaluation et la définition de la rémunération du responsable de l'audit interne. De plus, la charte prescrit que le cahier des charges des missions d'audit doit être élaboré et validé par le directeur général. Ces dispositions ne permettent pas de garantir l'indépendance du responsable de l'audit interne.

²⁰ Le Bureau du Conseil joue le rôle de Comité d'audit pour les HUG. Par souci de clarté, le terme générique « Comité d'audit » est utilisé, dans le présent rapport, pour désigner le rôle de Comité d'audit endossé par le Bureau du Conseil d'administration.

En cours d'audit, une nouvelle charte d'audit a été élaborée et validée par le Conseil d'administration dans sa séance du 18 décembre 2017. Cette nouvelle charte traite à satisfaction ce constat.

Constat 4 : Absence de séance à huis clos du Comité prévue dans les dispositions internes

Bien que le responsable de l'audit interne dispose d'un accès direct au président du Conseil d'administration ou du Comité d'audit, aucune séance à huis clos entre le responsable et le Comité d'audit n'est prévue dans un document interne, alors qu'une telle séance est recommandée par le guide de mise en œuvre 1111 de l'IIA.

En effet, certains sujets (p.ex. les notes de frais de la direction générale ou des suspicions de fraude à son encontre) doivent pouvoir être discutés avec l'ensemble du Comité d'audit et sont difficilement abordables en présence de personnes opérationnelles potentiellement concernées par la thématique de l'audit (par exemple, présence de la direction générale ou financière aux séances du Comité d'audit en tant qu'invité permanent).

En cours d'audit, une nouvelle charte d'audit a été élaborée et validée par le Conseil d'administration dans sa séance du 18 décembre 2017. Cette nouvelle charte traite à satisfaction ce constat.

Constat 5 : Périmètre et modalités des activités de conseil insuffisamment définies

Les normes d'audit prévoient la possibilité pour le service d'audit interne de réaliser des missions de conseil, et les bonnes pratiques prescrivent que les modalités de ces missions soient définies dans la charte d'audit.

Les missions de conseil ne doivent pas empiéter sur la capacité du service à couvrir les risques clés de l'entité. En effet, l'auditeur interne pourrait être amené à réaliser des missions d'audit sur des solutions qu'il aurait lui-même conseillé de mettre en place, se plaçant ainsi dans une situation de conflit d'intérêts. Par exemple, si le responsable participe aux choix et à la mise en place d'une application informatique particulière, il lui sera ensuite difficile de la critiquer si elle s'avère trop coûteuse ou ne répondant pas aux besoins. De plus, les ressources de l'audit interne étant limitées, un nombre de missions de conseil trop important prêterait la capacité du service à mener des missions d'audit. Or, la Cour observe que les règles délimitant les missions de conseil ne sont pas prévues dans la charte d'audit ou dans un autre document.

En cours d'audit, une nouvelle charte d'audit a été élaborée et validée par le Conseil d'administration dans sa séance du 18 décembre 2017. Cette nouvelle charte traite à satisfaction ce constat.

4.1.3. Risques

Les risques financiers, opérationnels, de contrôle et d'image tiennent notamment aux faiblesses observées au niveau des attributions du Comité d'audit et de la désignation de ses membres ainsi qu'aux règles délimitant les missions de conseil. Ils découlent également du potentiel manque d'indépendance de l'audit interne vis-à-vis de la direction générale.

Le **risque de conformité** découle du non-respect des bonnes pratiques en matière d'audit interne.

4.1.4. Recommandations

La charte d’audit validée par le Conseil d’administration dans sa séance du 18 décembre 2017 répond à l’ensemble des constats de ce chapitre de manière satisfaisante. Dès lors, ces constats ne font pas l’objet de recommandations.

4.2. Gestion des compétences du service d'audit interne

4.2.1. Contexte

Compétences attendues et positionnement de la fonction de responsable de l'audit interne

Responsable de l'audit interne

La fonction de « responsable de l'audit interne » peut se définir comme suit : « *une personne, occupant un poste hiérarchique de haut niveau, qui a la responsabilité de diriger efficacement la fonction d'audit interne conformément à la charte d'audit interne et aux dispositions obligatoires du Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne. Le responsable de l'audit interne ou des personnes qui lui sont rattachées de l'audit interne devront disposer des certifications et des qualifications professionnelles appropriées. [...] »²¹. L'intitulé exact de la fonction peut varier selon les organisations. Il s'agit donc d'une fonction essentielle puisque la personne l'assumant doit être à même d'effectuer des analyses complexes et d'amener une forte contribution à l'amélioration des prestations obtenues par rapport aux ressources à disposition.*

À cette fin, le référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA indique que le responsable de l'audit interne doit disposer des compétences lui permettant par exemple d'exercer les tâches suivantes :

- Garantir la bonne application des normes IIA (techniques, indépendance, objectivité, etc.) ;
- Gérer des informations parfois hautement confidentielles ;
- Mener efficacement des missions dans un contexte politique pouvant être complexe et avec de forts enjeux ;
- Effectuer des analyses de l'efficience et émettre des constats et recommandations qui amènent de la valeur ajoutée ;
- Présenter de manière claire et discuter en toute autonomie les constats et les recommandations d'audit avec tous les niveaux organisationnels de l'entité ;
- Établir des présentations ou des rapports clairs et concis sur des sujets techniques ;
- Traiter des problématiques difficiles et parfois dans un environnement conflictuel avec les collaborateurs et la haute direction ;
- Communiquer directement avec des membres du Conseil d'administration et du Comité d'audit.

Gestion des ressources de l'audit interne

Le Comité d'audit doit définir les ressources internes et externes permettant de contribuer à une maîtrise appropriée des risques. La définition de la dotation doit se baser sur une étude intégrant l'analyse des risques de la fonction d'audit interne, la tolérance aux risques du Comité d'audit et la fréquence à laquelle il estime que les risques clés doivent être audités.

Comparaisons des éléments de rémunérations de la direction élargie ou haute direction des EPA

Afin d'évaluer l'adéquation du positionnement de la fonction d'audit interne, la Cour a analysé le niveau hiérarchique de la fonction et la rémunération qui en découle. Le tableau suivant présente les éléments de rémunération, à savoir les classes de fonction et les minimum et maximum des classes de

²¹ Source : cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP).

fonction, des membres de la direction élargie de GA et de la haute direction de l'HG, des HUG, de imad, des SIG, des TPG et de l'UNIGE (hors directeur général ou secrétaire général), en comparaison des éléments de rémunération du responsable de l'audit interne de ces mêmes entités. Il s'agit des éléments liés à l'échelle de traitement de base de l'entité, c'est à dire avant prise en compte des salaires variables, primes, indemnités, etc. :

	GA		HG		HUG		IMAD		SIG		TPG		UNIGE	
	Classe	En F	Classe	En F	Classe	En F								
Min. classe du RAI	55	137 719	22	115 688	28	150 659	23	120 894	N	159 894	20 (2)	91 007	23	120 894
Max. classe du RAI		186 325		156 414		203 701		163 452		239 841		146 261		163 452
Min. classe direction élargie	59	176 900	27	144 171	29	157 439	29	157 439	Q	243 551	n/a (1)	205 080	26	137 962
Max. classe direction élargie	64	296 900	28	203 701	30	222 448	30	222 448	Q	253 850	n/a (1)	248 580	28	203 701

(1) : L'échelle de traitement existe pour les collaborateurs mais pas pour les membres du Collège de direction des TPG. À des fins comparatives, il a donc été repris le montant de rémunération minimal/maximal ressortant des certificats de salaires 2016 des membres du Collège de direction (position 1 du certificat).

(2) : Le RAI précédent était en classe 23, mais il est prévu d'engager les deux futurs co-responsables en classe 20.

Les éléments de ce tableau montrent que la classe de fonction de responsable de l'audit interne est positionnée à un niveau moindre que celles des membres de la direction élargie ou haute direction de chaque établissement. Toutefois, le positionnement de la fonction aux HUG est considéré comme approprié.

4.2.2. Constats

Constat 6 : Absence d'analyse formelle de la dotation des ressources du service d'audit interne

Le Comité d'audit n'a pas défini formellement les ressources nécessaires pour couvrir l'ensemble des risques clés selon une périodicité prédéfinie en tenant compte de son niveau d'acceptation des risques (appétence aux risques du Comité d'audit). Par exemple, si la sécurité d'un système d'information métier doit être auditée tous les ans selon l'appétence au risque du Comité d'audit et considérant les ressources dédiées aux deux lignes de maîtrise présentées au chapitre 3.1, l'audit interne dispose-t-il des ressources nécessaires pour le faire ? Ainsi, certains risques clés pourraient ne pas être audités aussi fréquemment que nécessaire.

4.2.3. Risques

Les **risques financiers, opérationnels, de contrôle et d'image** découlent des faiblesses constatées en matière d'analyse critique de la dotation en personnel du service d'audit interne qui augmentent la difficulté pour le Comité d'audit de s'assurer que les risques sont audités selon une fréquence suffisante.

Le **risque de conformité** découle du non-respect des bonnes pratiques en matière d'audit interne.

4.2.4. Recommandations

Recommandation 1 (cf. constat 6)

La Cour recommande au Comité d'audit d'identifier formellement les besoins de l'entité en matière de ressources et de compétences du service d'audit interne. Pour ce faire, il s'agira de définir son niveau d'appétence aux risques puis d'effectuer une analyse permettant d'identifier les écarts éventuels en matière de ressources et de compétences par rapport à un plan d'audit répondant à la prise en compte des risques majeurs selon une périodicité prédéfinie.

Dans ce cadre, il serait pertinent d'échanger avec des institutions aux métiers similaires (dans d'autres cantons par exemple) sur les évaluations des risques afin d'identifier d'éventuels autres risques majeurs inconnus à l'interne ou de remettre en question certaines hypothèses de travail. Il conviendra également de tenir compte des ressources nécessaires au service d'audit interne pour réaliser les activités annexes aux missions d'audit, par exemple la réalisation de son analyse des risques. Sur cette base, il s'agira de déterminer la nécessité de renforcer ou non le service, soit par l'externalisation ponctuelle ou non de certains travaux d'audit, soit par le renforcement de la dotation en personnel.

4.2.5. Observations de l'audité

Recommandation 1: acceptée refusée

1. Compétences des auditeurs

Les auditeurs du service d'audit et de contrôle interne des HUG(SACI) ont les compétences suivantes : financières et comptables, soignantes et médicales, informatiques, logistiques, gestion projets et processus, management. Une certification CIA est en cours pour une auditrice de l'équipe. Ces compétences, expériences et connaissances permettent au SACI de couvrir les audits utiles en fonction des risques institutionnels. Par ailleurs le Directeur du SACI a mis en place une organisation qui permet de couvrir l'ensemble des tâches confiées au SACI, à savoir : réaliser des audits, coordonner la gestion des risques et le système de contrôle interne des HUG, participer à la révision annuelle des comptes HUG, coordonner le suivi des audits réalisés par des instances externes (Cour des comptes, Service d'audit de l'Etat, ..).

Le SACI peut également faire appel à des sociétés de conseil pour réaliser des audits prioritaires si la charge de travail des auditeurs HUG est très importante. Cela a été le cas de l'audit sur la sécurité informatique. Enfin, pour des audits spécifiques, le SACI peut s'adjoindre un expert externe pour l'accompagner dans ses travaux d'audit (EX : audit incendie, audit de l'unité cyclotron, ...)

2. Évaluation des ressources du SACI

Dès 2017, le rapport d'activité du SACI contiendra un chapitre qui informera les instances sur la charge de travail des auditeurs et sur un éventuel besoin de renforcement du SACI en personnel.

4.3. Planification et gestion des risques

4.3.1. Contexte

Accès aux informations

La norme 1130 de l’IIA indique que « *si l’indépendance ou l’objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise [...]* ». Le guide de mise en œuvre de cette norme 1130 précise que « *parmi les atteintes à l’indépendance dans l’organisation et à l’objectivité individuelle, figurent [...] les restrictions d’accès aux données, aux personnes et aux biens* ».

Documentation interne

La norme 2040 de l’IIA indique que « *Le responsable de l’audit interne doit établir les règles et procédures pour guider l’audit interne* ». Le guide de mise en œuvre de cette norme 2040 précise que « *La forme et le contenu des règles et procédures dépendent de la taille, de la manière dont est structuré l’audit interne et de la complexité de ses travaux* » et que « *Pour établir les règles et les procédures qui régissent l’audit interne, le responsable de l’audit interne tient compte de plusieurs facteurs. En premier lieu, il s’assure que les règles et procédures de l’audit interne correspondent aux dispositions obligatoires du Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles (CRIPP). De plus, l’alignement avec la charte d’audit interne contribue à s’assurer de la prise en compte des attentes des parties prenantes. Le responsable de l’audit interne peut commencer à concevoir des règles et procédures en réunissant des informations, des exemples et des modèles tels que ceux disponibles auprès de l’IIA. Ces modèles sont à adapter à l’organisation et aux besoins propres à chaque fonction d’audit interne. Il est important que le responsable de l’audit interne veille à prendre en compte les stratégies, les politiques et procédures de l’organisation.* »

Plan de l’audit interne

La norme 2010 de l’IIA indique que « *Le responsable de l’audit interne doit établir un plan d’audit fondé sur une approche par les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l’organisation* » et que « *le plan d’audit interne doit s’appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an [...]* ». Le guide de mise en œuvre de cette norme 2010 précise notamment que le plan d’audit interne « *vise à garantir que le périmètre de l’audit interne couvre de manière adéquate les domaines les plus exposés aux principaux risques susceptibles d’empêcher l’organisation d’atteindre ses objectifs* ».

Selon le guide de mise en œuvre, le plan d’audit interne intègre généralement les éléments suivants :

- « *une liste des missions d’audit proposées (en précisant leur nature : assurance ou conseil) ;*
- *la raison pour laquelle chaque mission est proposée (par exemple, une cotation des risques, le temps écoulé depuis la dernière mission, un changement dans le management, etc.) ;*
- *les objectifs et le périmètre de chaque mission ;*
- *une liste d’initiatives ou de projets dressée à partir de la stratégie de l’audit interne, mais sans lien direct avec une mission d’audit particulière.* »

4.3.2. Constats

Constat 7 : Transmission insuffisante de l’information à l’attention de l’audit interne

La charte d’audit de l’entité prévoit de manière adéquate un accès aux documents permettant à l’auditeur interne de réaliser ses travaux. Cependant, le responsable de l’audit interne ne dispose pas systématiquement de toutes les informations utiles à l’établissement de son analyse des risques. En

effet, si le responsable de l'audit interne obtient sur demande les rapports d'audits externes pertinents, il ne peut évidemment solliciter ceux dont il n'a pas connaissance. Il n'est dès lors pas possible de s'assurer que l'ensemble des risques majeurs de l'entité soit audité selon une périodicité appropriée.

Constat 8 : Documentation interne insuffisante

Le processus d'établissement du plan d'audit annuel n'a pas été établi. Dès lors, le bon déroulement des étapes permettant d'établir un plan d'audit répondant aux risques et enjeux des HUG dépend fortement des collaborateurs du service d'audit interne et des membres du Comité d'audit, ce qui prétérite la capacité des HUG à s'assurer que les processus clés soient correctement audités voire poser des problèmes en cas d'absence prolongée.

4.3.3. Risques

Les risques **financiers, opérationnels, de contrôle et d'image** tiennent aux faiblesses constatées en matière d'accès aux informations ainsi qu'en matière d'établissement du plan d'audit annuel.

Le **risque de conformité** découle du non-respect des bonnes pratiques en matière d'audit interne.

4.3.4. Recommandations

Recommandation 2 (cf. constat 7)

La charte d'audit de l'entité prévoit de manière adéquate un accès aux documents permettant à l'auditeur interne de réaliser ses travaux. Cependant, il conviendra que le Comité d'audit requière que les différentes directions des HUG communiquent de manière systématique les mandats externes portant sur des éléments liés aux risques de fraude, de pertes financières ou de sécurité informatique. Il s'agira également pour le Comité d'audit de s'assurer que ces informations sont bien transmises au service d'audit interne.

Recommandation 3 (cf. constat 8)

La Cour recommande que le responsable de l'audit interne décrive les étapes clés, les livrables et les modalités de diffusion, ainsi que les rôles et les responsabilités du processus d'établissement du plan d'audit annuel.

4.3.5. Observations de l'audité

Recommandation 2: acceptée refusée

L'accès aux informations par le SACI est visé aux chapitres 4 et 6 de la nouvelle charte d'audit interne.

Recommandation 3: acceptée refusée

Un guide de l'auditeur interne est en cours de réalisation et sera disponible en janvier 2018.

4.4. Programme qualité du service d'audit interne

4.4.1. Contexte

Programme qualité

La norme 1300 de l'IIA indique que « *Le responsable de l'audit interne doit concevoir et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne* ». Le guide de mise en œuvre de cette norme 1300 précise qu'« *un programme d'assurance et d'amélioration qualité est conçu de façon à évaluer :*

- *la conformité de l'audit interne avec les Normes ;*
- *le respect du Code de déontologie par les auditeurs internes.*

Ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'audit interne et d'identifier les opportunités d'amélioration ».

La norme 1300 de l'IIA indique que « *Le programme d'amélioration et d'assurance doit comporter des évaluations tant internes qu'externes* ».

La norme 1311 de l'IIA indique que « *Les évaluations internes doivent comporter :*

- *une surveillance continue de la performance de l'audit interne ;*
- *des évaluations périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne* ».

4.4.2. Constats

Constat 9 : Programme qualité non établi

Le responsable de l'audit interne n'a pas établi de programme qualité qui définit, entre autres, les modalités relatives aux auto-évaluations et aux évaluations externes. Ceci augmente la difficulté d'effectuer un contrôle continu de l'efficacité globale du service.

4.4.3. Risques

Les risques opérationnels et de contrôle tiennent à l'absence de programme qualité.

Le risque de conformité découle du non-respect des bonnes pratiques en matière d'audit interne.

4.4.4. Recommandations

Recommandation 4 (cf. constat 9)

La Cour recommande de mettre en place un programme qualité qui fixe les modalités relatives aux auto-évaluations et aux évaluations externes du service d'audit interne (fréquence, étendue de l'évaluation, communication, traitement des non-conformités).

4.4.5. Observations de l'audité

Recommandation 4: acceptée refusée

Un programme d'assurance qualité a été mis en place fin 2016 et sera appliqué sur les audits 2017. Les résultats seront communiqués, entre autres, dans le rapport d'activité 2017 du SACI.

Par ailleurs le SACI a été certifié en 2017 par l'IFACI (rapport transmis à la CDC), la prochaine évaluation du SACI aura lieu en 2022 au plus tard comme le prévoit les normes d'audit (cf. le programme d'amélioration assurance qualité du service d'audit et de contrôle interne des HUG élaboré en 2016).

4.5. Conclusion

À l'issue de cet audit, la Cour prend acte de la réelle volonté du Président du Comité d'audit de jouer un rôle fort en tant que troisième ligne de maîtrise des activités de l'entité. Afin d'y parvenir pleinement, le cadre général de l'audit interne doit encore être renforcé, entre autres, quant à la désignation des membres du Comité d'audit et de l'établissement du plan d'audit annuel.

Il ressort également, en marge du périmètre du présent audit, la question plus générale de la mobilité des auditeurs internes au sein des HUG ainsi que de manière plus large au sein du « grand État ». Afin de favoriser un environnement de travail dynamique, les collaborateurs du service d'audit interne devraient faire l'objet d'une politique de mobilité interne proactive vers d'autres fonctions de l'entité qui tiennent compte des compétences et de l'excellente connaissance de l'organisation acquise par les auditeurs internes. Les établissements publics autonomes sont invités à faciliter la mobilité des auditeurs internes entre eux afin d'assurer une rotation optimale des ressources.

En outre, la Cour invite les différentes entités publiques autonomes à mutualiser leurs compétences et expériences respectives, par exemple en matière de méthodologie de gestion des risques ou de planification des cycles d'audit.

5. TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS ET ACTIONS

No 128 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne - HUG	Mise en place (selon indication de l'audit)			
Recommandation/Action	Risque ²²	Resp.	Délai au	Fait le
<p>Recommandation 1</p> <p>La Cour recommande au Comité d'audit d'identifier formellement les besoins de l'entité en matière de ressources et de compétences du service d'audit interne. Pour ce faire, il s'agira de définir son niveau d'appétence aux risques puis d'effectuer une analyse permettant d'identifier les écarts éventuels en matière de ressources et de compétences par rapport à un plan d'audit répondant à la prise en compte des risques majeurs selon une périodicité prédéfinie.</p> <p>Dans ce cadre, il serait pertinent d'échanger avec des institutions aux métiers similaires (dans d'autres cantons par exemple) sur les évaluations des risques afin d'identifier d'éventuels autres risques majeurs inconnus à l'interne ou de remettre en question certaines hypothèses de travail. Il conviendra également de tenir compte des ressources nécessaires au service d'audit interne pour réaliser les activités annexes aux missions d'audit, par exemple la réalisation de son analyse des risques. Sur cette base, il s'agira de déterminer la nécessité de renforcer ou non le service, soit par l'externalisation ponctuelle ou non de certains travaux d'audit, soit par le renforcement de la dotation en personnel.</p>	2 = Modéré	Président	30.06. 18	
<p>Recommandation 2</p> <p>La Cour recommande au Comité d'audit de prévoir dans la charte d'audit que la fonction d'audit interne dispose d'un accès aux informations nécessaires à la bonne exécution de ses travaux. À cette fin, il conviendra que le Comité d'audit requiert que les différentes directions des HUG communiquent de manière systématique les mandats externes portant sur des éléments liés aux risques de fraude, de pertes financières ou de sécurité informatique. Il s'agira également pour le Comité d'audit de s'assurer que ces informations sont bien transmises au service d'audit interne.</p>	1 = Mineur	Président	30.06. 18	
<p>Recommandation 3</p> <p>La Cour recommande que le responsable de l'audit interne décrive les étapes clés, les livrables et les modalités de diffusion, ainsi que les rôles et les responsabilités du processus d'établissement du plan d'audit annuel.</p>	2 = Modéré	Directeur d'audit	30.06. 18	

²² Niveaux de risques : 1 = Mineur, 2 = Modéré, 3 = Significatif, 4 = Majeur.

No 128 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne - HUG	Mise en place (selon indication de l'audit)			
Recommandation/Action	Risque ²²	Resp.	Délai au	Fait le
<p>Recommandation 4 La Cour recommande de mettre en place un programme qualité qui fixe les modalités relatives aux auto-évaluations et aux évaluations externes du service d'audit interne (fréquence, étendue de l'évaluation, communication, traitement des non-conformités).</p>	2 = Modéré	Directeur d'audit	30.06.18	

6. DIVERS

6.1. Glossaire des risques

Typologie des risques adaptée au secteur public et aux entreprises contrôlées par l'État

Afin de définir une **typologie des risques pertinente aux institutions et entreprises soumises au contrôle de la Cour des comptes**, celle-ci s'est référée à la littérature économique récente en matière de gestion des risques et de système de contrôle interne, relative tant aux entreprises privées qu'au secteur public. En outre, aux fins de cohésion terminologique pour les entités auditées, la Cour s'est également inspirée du « Manuel du contrôle interne, partie I » de l'État de Genève (version du 13 décembre 2006).

Dans un contexte économique, le **risque** représente la « possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs ». Ainsi, la Cour a identifié trois catégories de risques majeurs, à savoir ceux liés aux objectifs **opérationnels** (1), ceux liés aux objectifs **financiers** (2) et ceux liés aux objectifs de **conformité** (3).

1) Les risques liés aux objectifs opérationnels relèvent de constatations qui touchent à la structure, à l'organisation et au fonctionnement de l'État et de ses services ou entités, et dont les conséquences peuvent avoir une incidence notable sur la qualité des prestations fournies, sur l'activité courante, voire sur la poursuite de son activité.

Exemples :

- engagement de personnel dont les compétences ne sont pas en adéquation avec le cahier des charges ;
- mauvaise rédaction du cahier des charges débouchant sur l'engagement de personnel ;
- mesures de protection des données entrantes et sortantes insuffisantes débouchant sur leur utilisation par des personnes non autorisées ;
- mauvaise organisation de la conservation et de l'entretien du parc informatique, absence de contrat de maintenance (pannes), dépendances critiques ;
- accident, pollution, risques environnementaux.

2) Les risques liés aux objectifs financiers relèvent de constatations qui touchent aux flux financiers gérés par l'État et ses services et dont les conséquences peuvent avoir une incidence significative sur les comptes, sur la qualité de l'information financière, sur le patrimoine de l'entité ainsi que sur la collecte des recettes, le volume des charges et des investissements ou le volume et coût de financement.

Exemples :

- insuffisance de couverture d'assurance entraînant un décaissement de l'État en cas de survenance du risque mal couvert ;
- sous-dimensionnement d'un projet, surestimation de sa rentabilité entraînant l'approbation du projet.

3) Les risques liés aux objectifs de conformité (« compliance ») relèvent de constatations qui touchent au non-respect des dispositions légales, réglementaires, statutaires ou tout autre document de référence auquel l'entité est soumise et dont les conséquences peuvent avoir une incidence sur le plan juridique, financier ou opérationnel.

Exemples :

- dépassement de crédit d'investissement sans information aux instances prévues ;
- tenue de comptabilité et présentation des états financiers hors du cadre légal prescrit (comptabilité d'encaissement au lieu de comptabilité d'engagement, non-respect de normes comptables, etc.) ;
- absence de tenue d'un registre des actifs immobilisés ;
- paiement de factures sans les approbations requises, acquisition de matériel sans appliquer les procédures habituelles ;

À ces trois risques majeurs peuvent s'ajouter trois autres risques spécifiques qui sont les risques de **contrôle** (4), de **fraude** (5) et d'**image** (6).

4) Le risque de contrôle relève de constatations qui touchent à une utilisation inadéquate ou à l'absence de procédures et de documents de supervision et de contrôle ainsi que de fixation d'objectifs. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- absence de tableau de bord débouchant sur la consommation des moyens disponibles sans s'en apercevoir ;
- procédures de contrôle interne non appliquées débouchant sur des actions qui n'auraient pas dû être entreprises ;
- absence de décision, d'action, de sanction débouchant sur une paralysie ou des prestations de moindre qualité.

5) Le risque de fraude relève de constatations qui touchent aux vols, aux détournements, aux abus de confiance ou à la corruption. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- organisation mise en place ne permettant pas de détecter le vol d'argent ou de marchandises ;
- création d'emplois fictifs ;
- adjudications arbitraires liées à l'octroi d'avantages ou à des liens d'intérêt ;
- présentation d'informations financières sciemment erronées, par exemple sous-estimer les pertes, surestimer les recettes ou ignorer et ne pas signaler les dépassements de budget, en vue de maintenir ou obtenir des avantages personnels, dont le salaire.

6) Le risque d'image (également connu sous « risque de réputation ») relève de constatations qui touchent à la capacité de l'État et de ses services ou entités à être crédible et à mobiliser des ressources financières, humaines ou sociales. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- absence de contrôle sur les bénéficiaires de prestations de l'État ;
- bonne ou mauvaise réputation des acheteurs et impact sur les prix,
- porter à la connaissance du public la mauvaise utilisation de fonds entraînant la possible réduction ou la suppression de subventions et donations.

6.2. Remerciements

La Cour remercie l'ensemble des collaborateurs des et au Président du Conseil d'administration qui lui ont consacré du temps.

L'audit a été terminé en novembre 2017. Le rapport complet a été transmis au Président du Conseil d'administration en charge des HUG dont les observations remises le 19 décembre ont été dûment reproduites dans le rapport.

La synthèse a été rédigée après réception des observations de l'audit.

Genève, le 22 décembre 2017

Stanislas ZUIN
Président

Isabelle TERRIER
Magistrate titulaire

Myriam NICOLAZZI
Magistrat suppléant

Vous pouvez participer à l'amélioration de la gestion de l'État en prenant contact avec la Cour des comptes.

Toute personne, de même que les entités comprises dans son périmètre d'action, peuvent communiquer à la Cour des comptes des faits ou des pratiques qui pourraient être utiles à l'accomplissement des tâches de cette autorité.

La Cour des comptes garantit la confidentialité aux personnes qui lui transmettent des informations.

Vous pouvez prendre contact avec la Cour des comptes par téléphone, courrier postal ou courrier électronique.

Cour des comptes – Route de Chêne 54 - 1208 Genève
tél. 022 388 77 90
www.cdc-ge.ch
info@cdc-ge.ch

