

**COUR DES COMPTES**

*RAPPORT N°131*

*DECEMBRE 2017*

**AUDIT DE CONFORMITE**

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

**TRANSPORTS PUBLICS GENEVOIS**

## 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](mailto: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 TPG doit encore être renforcé, principalement sur les points suivants :

- **Désignation des membres du Comité d'audit:** indépendamment des profils effectifs des membres du Comité d'audit, les critères formels de nomination 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, ce qui est contraire aux bonnes pratiques en la matière.
- **Attributions du Comité d'audit :** les rôles et responsabilités du Comité d'audit doivent être renforcés afin d'améliorer l'indépendance de la fonction d'audit interne. La Cour observe à titre d'exemple que ni le règlement de gouvernance ni la charte d'audit interne ne prévoient les modalités relatives à l'évaluation ou au licenciement du responsable de l'audit interne.
- **Positionnement de la fonction d'audit interne:** le positionnement et le profil requis pour le poste de responsable de l'audit interne ne correspondent pas à une fonction de haut cadre au sein de l'entité. Il en découle, entre autres, que la politique de rémunération du responsable de l'audit interne n'est pas en adéquation avec un positionnement fort de la fonction. Cette inadéquation augmente la difficulté de garantir l'indépendance de l'audit interne face à des dirigeants expérimentés.
- **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 adéquate.
- **Établissement du plan d'audit annuel:** le plan d'audit, discuté annuellement, ne se fonde pas sur une analyse des risques à jour (cette dernière est revue tous les trois ans, ce qui est insuffisant). Il n'est dès lors pas possible de s'assurer que l'ensemble des risques majeurs de l'entité fasse l'objet d'audits planifiés selon une périodicité appropriée.

En conséquence, la Cour a émis 11 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 TPG 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 11 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 TPG.....	18
4. ANALYSE.....	19
4.1. Positionnement, organisation et indépendance du service d'audit interne .....	19
4.1.1. Contexte.....	19
4.1.2. Constats.....	21
4.1.3. Risques .....	22
4.1.4. Recommandations .....	22
4.1.5. Observations de l'audité.....	23
4.2. Gestion des compétences du service d'audit interne .....	24
4.2.1. Contexte.....	24
4.2.2. Const17ats .....	25
4.2.3. Risques .....	25
4.2.4. Recommandations .....	26
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.....	29
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 .....	32
4.4.4. Recommandations .....	32
4.4.5. Observations de l'audité.....	32
4.5. Conclusion .....	33
5. TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS ET ACTIONS.....	34
6. DIVERS.....	38
6.1. Glossaire des risques.....	38
6.2. Remerciements .....	40

## LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS UTILISÉES

ASAI	Association Suisse d’Audit interne
CAuFin	Commission Audit et Finances
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 cours<sup>1</sup> 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 la présidente du Conseil d'administration de sa décision de procéder à un audit de conformité portant sur la gouvernance du service d'audit interne des Transports publics genevois (TPG).

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) ;
- Les Hôpitaux universitaires de Genève (HUG) ;
- L'Institution genevoise de maintien à domicile (imad) 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 TPG.

---

<sup>1</sup> 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 :

- La présidente du Conseil d'administration ;
- Le président du Comité d'audit ;
- L'auditeur interne ;
- Le directeur général.

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<sup>ère</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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*»<sup>2</sup>.

#### **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*»<sup>3</sup>.

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**

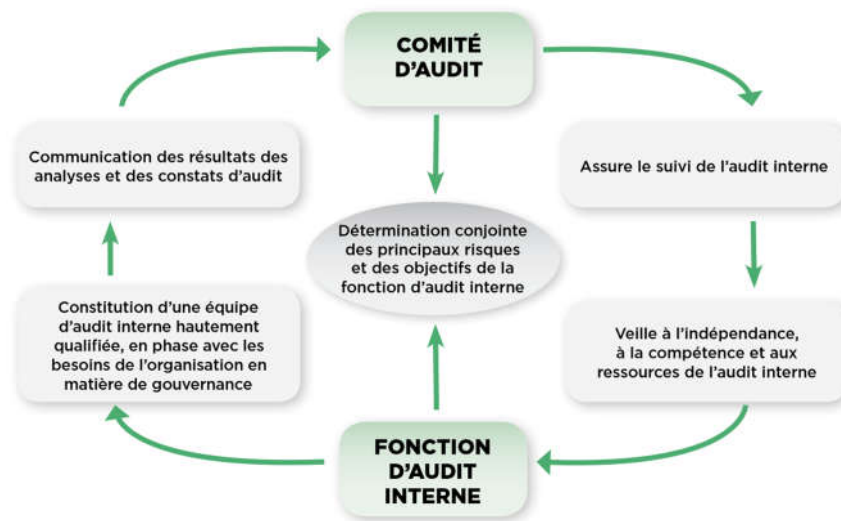
La fonction d'audit interne est généralement placée sous la surveillance d'un Comité d'audit, émanation du Conseil d'administration. Ce Comité a pour mission de préciser le périmètre d'activités, de participer à la détermination des risques clés devant être audités, de définir le budget, de suivre ainsi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

---

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

<sup>3</sup> Source : [www.svir.ch](http://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 interne<sup>4</sup>.



Au sein des TPG, le Comité d'audit est appelé « Commission Audit & Finances (CAuFin) ». Par souci de clarté, le terme générique « Comité d'audit » est utilisé pour désigner cette Commission dans le présent rapport.

Aux TPG, la composition, le rôle et l'organisation du Comité d'audit sont définis dans le règlement de gouvernance de l'entreprise.

### **Système de contrôle 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 suivants<sup>5</sup> :

- 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.

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 interne<sup>6</sup>. 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

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

<sup>5</sup> Source : manuel de contrôle interne de l'État de Genève (2006).

<sup>6</sup> Source : fiche métier de l'IFACI (contrôleur interne métier).

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»<sup>7</sup>. 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»<sup>8</sup>.

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).

---

<sup>7</sup> Source : manuel de contrôle interne de l'État de Genève (2006).

<sup>8</sup> 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 entité<sup>9</sup> :

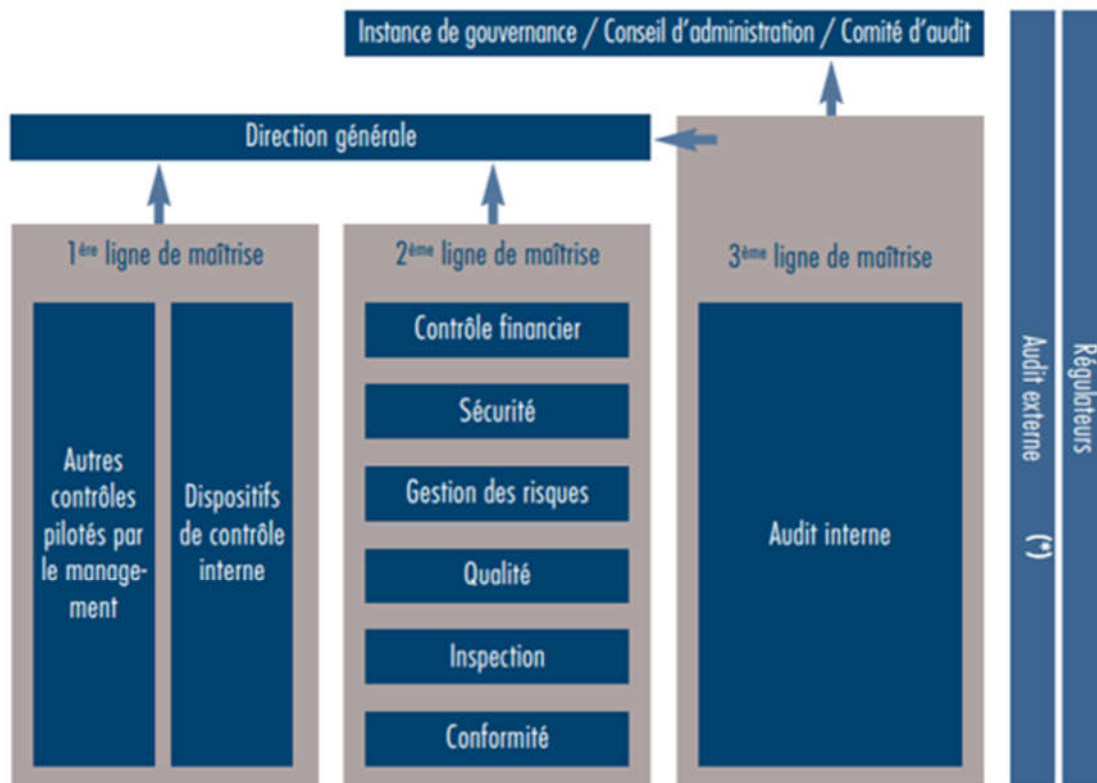


Schéma adapté à partir des lignes directrices ECIIA/FERMA sur la 8<sup>e</sup> directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

(\*) : 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.

<sup>9</sup> 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 lignes<sup>10</sup> :

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"> <li>• Management</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indépendance limitée</li> <li>• Rend compte principalement au management</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit interne</li> <li>• Plus grande indépendance</li> <li>• Rend compte aux organes de gouvernance (direction générale et Conseil)</li> </ul>

---

<sup>10</sup> 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 public<sup>11</sup>, hormis pour l'UNIGE<sup>12</sup>.

Au niveau réglementaire, le Conseil d'État a récemment émis un règlement d'application<sup>13</sup> à la loi sur la surveillance<sup>14</sup>, entré en vigueur le 5 août 2017. L'article 2 du règlement précise que :

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

- a) Université de Genève<sup>2</sup>;
- b) Transports publics genevois<sup>2</sup>;
- c) Institution de maintien, d'aide et de soins à domicile<sup>2</sup>;
- d) Hôpitaux universitaires de Genève<sup>2</sup>;
- e) Services industriels de Genève.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Les services d'audit interne institués en application de l'alinéa 1 doivent appliquer les normes IIA<sup>2</sup>».

### 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 Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP). En outre, l'IIA a

---

<sup>11</sup> L 11391 du 22 septembre 2017, non entrée en vigueur à ce jour.

<sup>12</sup> 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 ».

<sup>13</sup> RSurv (D 1 09.01).

<sup>14</sup> LSurv (D 1 09).

également édité des référentiels et des guides pratiques, tel 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»<sup>15</sup>. 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 :

- L'Hospice général (HG) ;
- Les Hôpitaux universitaires de Genève (HUG) ;
- L'Institution genevoise de maintien à domicile (imad) ;
- Les Services industriels de Genève (SIG) ;
- Genève Aéroport (GA) et
- L'Université de Genève (UNIGE).

---

<sup>15</sup> [https://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/publications/economiesuisse\\_swisscode\\_f\\_web.pdf](https://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/publications/economiesuisse_swisscode_f_web.pdf).



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 :

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 TPG

Les TPG sont un établissement de droit public régi par la loi sur les transports publics genevois (LTPG, H 1 55). Ils sont placés sous la surveillance du département de l'environnement, des transports et de l'agriculture (DETA) et de l'autorité fédérale compétente. Ils sont responsables de l'exploitation des transports publics du canton, soit des réseaux de tramways, d'autobus et de trolleybus. Ils ont pour mission de mettre à la disposition de la population un réseau de communications, exploitées régulièrement, pour le transport des voyageurs et de pratiquer une politique tarifaire incitative, ceci dans le cadre d'un contrat de prestations quadriennal.

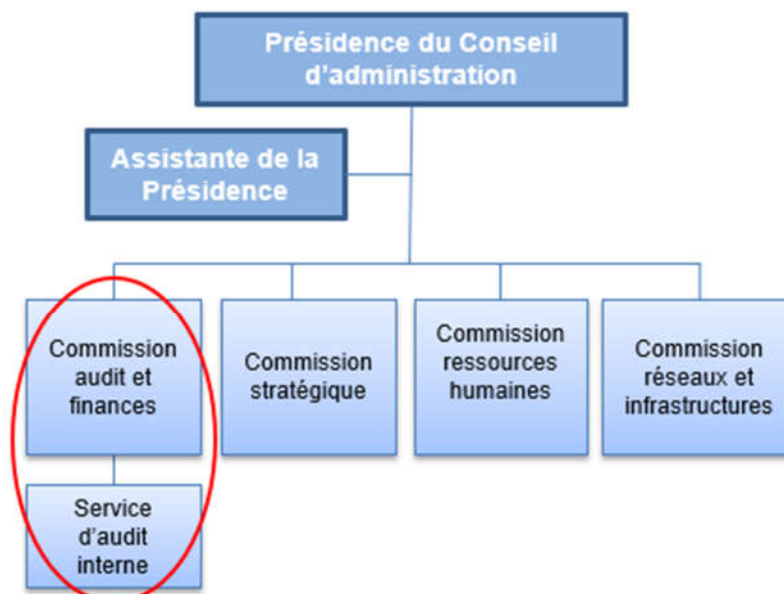
#### Organisation

Le Conseil d'administration établit la stratégie de l'entreprise, élabore et négocie le contrat de prestations avec l'État, nomme les directeurs, valide les orientations sociales et budgétaires. Il émane du Conseil d'administration quatre Commissions permanentes, dont la Commission audit et finances (CAuFin).

La mission de la direction générale consiste à réaliser les visions stratégiques du Conseil d'administration et les enjeux du contrat de prestations, tout en tenant compte du rythme propre de l'entreprise ainsi que des possibilités de chaque domaine d'activité. La direction générale est composée de huit membres : le directeur général, le directeur ventes, marketing et promotion, le directeur développement et infrastructures, le directeur exploitation, le directeur système d'information et télécommunications, le directeur finances et gestion, le directeur ressources humaines ainsi que le directeur technique.

La fonction d'audit interne est cadrée par une charte d'audit interne qui a été révisée et approuvée dans sa version actuelle par le Comité d'audit des TPG le 26 septembre 2016. Le service d'audit interne est actuellement doté d'un ETP et un second poste fait l'objet d'une procédure de recrutement. Dans l'attente de l'arrivée du second collaborateur, la réalisation de certaines missions d'audit prévues dans le plan d'audit 2017 a été externalisée. En outre, le service dispose d'une documentation interne couvrant ses principales activités. En 2016, quatre rapports d'audit et deux notes d'audit ont été émis selon le rapport d'activités du service.

L'organigramme des TPG est le suivant :



## 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 données<sup>16</sup>, 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 ;*
- *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. »*

---

<sup>16</sup> Cette formulation générique signifie que le Comité d'audit définit dans la charte d'audit interne les informations auxquelles l'audit interne a accès.

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, «<sup>2</sup>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 : «<sup>2</sup>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 «<sup>2</sup>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 1000 de l'IIA, la charte d'audit interne «<sup>2</sup>définit le périmètre de l'audit interne». La norme 1110 de l'IIA précise que «<sup>2</sup>L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son périmètre».

La norme 1130 de l'IIA indique que «<sup>2</sup>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 «<sup>2</sup>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, «<sup>2</sup>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, entre autres.

## 4.1.2. Constats

### **Constat 1 : Règles formelles du Comité d'audit 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, le règlement du Comité d'audit prévoit que ses membres « possèdent de bonnes connaissances de l'entreprise et, si possible, au moins un des membres possède des compétences particulières en matière d'établissement des états financiers selon le référentiel applicable aux TPG ». Ainsi, il n'exige pas, contrairement au Code suisse de bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise, que la majorité des membres ait les compétences requises pour assurer leur mission.

### **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, selon l'article 9, alinéa 1, de la loi cantonale sur les Transports publics genevois (LTPG, H 1 55), le Conseil d'administration est notamment formé de trois membres faisant partie du personnel de l'établissement. De plus, aucune règle interne n'interdit aux membres représentants du personnel de siéger dans une des Commissions permanentes du Conseil d'administration. Ainsi, un représentant du personnel siège actuellement au Comité d'audit des TPG. 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 les gérer de manière appropriée. Vu ce qui précède, il est difficile pour le Comité 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.

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

Les attributions du Comité d'audit doivent être renforcées sur certains aspects au regard des bonnes pratiques. En effet, le règlement de gouvernance des TPG précise que l'audit interne « est administrativement rattaché au président » et que « La Commission d'audit est notamment chargée d'étudier et de préavis, à l'intention du Conseil d'administration, sur les objets suivants : [...] engagement d'un auditeur interne ». Cependant, ni le règlement de gouvernance ni la charte d'audit interne ne prévoient les modalités relatives au licenciement, à l'évaluation ou à la définition de la rémunération du responsable de l'audit interne. Bien que, dans la pratique, un éventuel licenciement soit traité par le Comité d'audit et que l'évaluation soit réalisée par la présidente du Conseil d'administration, les dispositions actuelles ne permettent pas de garantir l'indépendance de l'audit interne.

### **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 à la présidente 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, en cas de présence de la direction générale ou financière aux séances du Comité d'audit en tant qu'invité permanent).

### **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 la charte ne prévoit pas de modalités permettant de limiter les risques précités, telle que l'incapacité à réaliser une mission d'audit sur un projet que le responsable de l'audit interne aurait lui-même piloté.

#### **4.1.3. Risques**

Les risques financiers, opérationnels, de contrôle et d'image tiennent notamment aux insuffisances de règles formelles 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**

##### **Recommandation 1 (cf. constat 1)**

La Cour recommande d'ancrer les compétences clés requises des membres du Comité d'audit dans un document afin de se conformer aux bonnes pratiques. Il s'agira de préciser que la majorité des membres du Comité d'audit dispose de connaissances avérées en matière financière, comptable ou de contrôle interne.

##### **Recommandation 2 (cf. constat 2)**

La Cour recommande au Comité d'audit de prévoir, dans un document, les conditions et les modalités de récusation de ses membres.

##### **Recommandation 3 (cf. constat 3)**

La Cour recommande aux TPG de prévoir, dans les dispositions internes, que le Comité d'audit a la responsabilité du recrutement, de l'évaluation et de la définition de la rémunération du responsable de l'audit interne. Il s'agira de s'assurer que la norme professionnelle 1110 est respectée afin d'éviter toute remise en cause de l'indépendance de la fonction d'audit interne.

#### **Recommandation 4 (cf. constat 4)**

Afin de favoriser la communication et d'éviter de potentielles situations de conflits d'intérêts, la Cour recommande de prévoir formellement au moins une séance à huis clos par année entre le Comité d'audit et le responsable de l'audit interne. Il s'agira également de prévoir la possibilité de requérir rapidement un huis clos si une situation particulière devait l'exiger.

#### **Recommandation 5 (cf. constat 5)**

Dans le cas où le Comité d'audit souhaite maintenir la possibilité d'effectuer des activités de conseil, il s'agira de préciser le périmètre et les modalités de ces activités dans la charte d'audit. Dans le cadre de la surveillance des activités de l'audit interne, le Comité d'audit devra apporter une attention particulière aux missions de conseil, en matière de gestion des conflits d'intérêts, afin de s'assurer que l'indépendance et l'objectivité des auditeurs ne sont pas remises en cause. En outre, le cadre régissant les missions de conseil devra également permettre de garantir que ces dernières ne prétèrent pas la capacité du service d'audit interne à couvrir les risques majeurs de l'entité.

### **4.1.5. Observations de l'audité**

Recommandation 1 :  acceptée  refusée

*Le Comité d'audit décrira les compétences clés requises des membres du Comité. À terme, la Commission d'audit sera composée en majorité des membres ayant des connaissances avérées en matière financière, comptable ou de contrôle interne. Les membres du Conseil d'Administration sont nommés par le CE et le GC sur proposition des partis politiques.*

Recommandation 2 :  acceptée  refusée

*Les conditions de récusation seront définies dans un document.*

Recommandation 3 :  acceptée  refusée

*Les documents relatifs au fonctionnement du Comité d'audit seront adaptés pour préciser : la responsabilité du Comité pour le recrutement, l'évaluation et la rémunération du responsable de l'audit interne.*

Recommandation 4 :  acceptée  refusée

*Une séance formelle par année de huis clos entre le Comité et le responsable d'AI sera organisée. Un huis clos est déjà prévu à la fin de chaque séance du Comité, ce qui permet au Comité de réagir rapidement si nécessaire.*

Recommandation 5 :  acceptée  refusée

*La charte d'audit prévoit des activités de conseil, séparées des activités d'audit interne. Le Comité d'audit précisera mieux le périmètre de ces activités, et veillera à l'indépendance et l'objectivité des auditeurs pour éviter les conflits d'intérêts.*

## 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**

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. [...] »<sup>17</sup>. 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'efficacité 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 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

---

<sup>17</sup> Source : cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP).



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	Classe	En F	Classe	En F	Classe	En F	Classe	En F
Min. classe du RAI		137 719		115 688		150 659		120 894		159 894		91 007		120 894
Max. classe du RAI	55	186 325	22	156 414	28	203 701	23	163 452	N	239 841	20 (2)	146 261	23	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.

## 4.2.2. Constats

### **Constat 6 : Positionnement inadapté de la fonction de responsable de l'audit interne**

Le positionnement et le profil requis pour le poste de responsable de l'audit interne ne correspondent pas à une fonction de haut cadre au sein de l'entité. Il en découle, entre autres, que la politique de rémunération du responsable d'audit interne n'est pas en adéquation avec un positionnement fort de la fonction et ne permet ainsi pas d'attirer des candidatures en adéquation avec les risques et enjeux de l'entité. Dès lors, il est d'autant plus difficile de garantir l'indépendance de l'auditeur interne face à des dirigeants expérimentés ou la contribution de la fonction à l'amélioration de la performance de l'entité.

### **Constat 7 : 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 du positionnement et du profil requis pour le poste de responsable de l'audit interne ne permettant pas à l'entité de s'assurer de l'indépendance et de la valeur ajoutée amenées par la fonction. En outre, les faiblesses constatées en matière d'analyse critique de la dotation en personnel du service d'audit interne 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 6 (cf. constat 6)**

La Cour recommande de revoir le positionnement et le profil de la fonction de responsable de l'audit interne afin qu'elle corresponde à celle d'un haut cadre de l'entité. Le cahier des charges et la rémunération y afférente devront ainsi également être adaptés. Il s'agira, dans ce cadre, d'examiner les actions à réaliser en matière de ressources humaines (p.ex. formation, période de transition, nouveaux recrutements), sans exclure une réaffectation (mobilité interne) ou une remise en cause des rapports de travail avec les personnes dont le profil ne permet pas de répondre à une fonction de haut cadre. Dans le cadre de ces réflexions, il s'agira également d'examiner la possibilité d'externaliser tout ou partie de la fonction d'audit interne.

De plus, la Cour recommande que le responsable dispose :

- D'une certification professionnelle reconnue en matière d'audit (par exemple : CIA, CISA, CGAP, CFSA, CFE) ;
- Des années d'expérience requises par rapport au poste occupé et aux risques et aux enjeux de l'entité concernée.

##### **Recommandation 7 (cf. constat 7)**

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 6:  acceptée  refusée

*Le positionnement et le profil de l'auditeur interne seront analysés et comparés à ceux des autres régies. Des ajustements de ces paramètres seront effectués après examen par la Commission d'audit d'autres alternatives mentionnées dans la recommandation.*

Recommandation 7:  acceptée  refusée

*Les TPG sont conscients des besoins en matière de ressources et de compétences. Un effort a été fait en 2017 pour engager un deuxième auditeur interne. Les limitations budgétaires et le manque d'intérêt d'un des deux candidats qualifiés ont empêché ce processus d'aboutir. Le processus d'engager un deuxième auditeur interne sera certainement relancé en 2018. La Présidence et le président du Comité d'audit constatent que l'auditeur interne travaille étroitement avec l'analyste de risque de l'entreprise, et l'auditeur interne constitue sa propre analyse de risques en vue de produire un plan d'audit sur 3 ans. Cet univers d'audit est revu régulièrement, particulièrement en détail tous les deux ans.*

## 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 8 : 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 9 : Documentation interne insuffisante**

Le processus d'établissement du plan d'audit annuel n'a pas été établi. Par ailleurs, le périmètre d'intervention de l'audit interne n'est pas précisé dans la charte d'audit interne. Dès lors, le bon déroulement des activités de l'audit interne ne repose pas sur un cadre suffisant et dépend fortement, des collaborateurs du service d'audit interne et des membres du Comité d'audit, ce qui prétérite la capacité des TPG à s'assurer que les processus clés soient correctement audités voire poser des problèmes en cas d'absence prolongée.

#### **Constat 10 : Processus d'établissement du plan d'audit non conforme**

Le processus d'établissement du plan d'audit n'est pas suffisamment proche des normes professionnelles de l'audit interne. En effet, bien que le responsable de l'audit interne ait effectué une analyse des risques, cette dernière n'est pas revue annuellement (la périodicité prévue est de 3 ans) ce qui est insuffisant. Ainsi, bien que le plan d'audit soit discuté annuellement, ce dernier ne se fonde pas sur une analyse des risques à jour. Par ailleurs, certaines missions effectuées par l'audit interne n'apparaissent pas au plan d'audit.

### 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 8 (cf. constat 8)**

La Cour recommande au Comité d'audit de prévoir dans la charte d'audit que l'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 TPG 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 9 (cf. constat 9)**

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.

De plus, le Comité d'audit devra préciser le périmètre d'intervention du service d'audit interne dans la charte d'audit.

### **Recommandation 10 (cf. constat 10)**

Le plan d'audit annuel doit être fondé sur une approche par les risques évalués et retenus par le responsable de l'audit interne. Cette démarche doit être formalisée et doit permettre de faire le lien entre le plan d'audit annuel et l'analyse des risques. Le plan d'audit annuel doit être une déclinaison d'une vision pluriannuelle des risques de l'entité et de la nécessité de les auditer selon une périodicité définie.

Afin d'assurer la pertinence de la démarche dans le temps, la Cour recommande au responsable de l'audit interne d'effectuer une mise à jour annuelle et formelle de son évaluation des risques. Cette mise à jour permettra de revoir le niveau de criticité associé à chaque risque (conséquences et probabilité de survenance) et donc la pertinence du plan d'audit. À cette fin, le responsable de l'audit interne doit se baser sur les analyses des risques internes à l'entité.

## **4.3.5. Observations de l'audité**

*Recommandation 8*:  acceptée  refusée

*La charte d'audit sera révisée pour définir l'accès systématique de l'auditeur interne aux informations des directeurs de domaines des TPG concernant les mandats externes qui peuvent représenter un risque pour l'entreprise, et le Comité d'audit veillera à ce que ce flux d'informations soit effectué.*

*Recommandation 9*:  acceptée  refusée

*L'auditeur interne décrit systématiquement les étapes clés, les livrables et les modalités de diffusion, dans le cadre du plan d'audit annuel et pluriannuel. La charte d'audit précise le périmètre d'intervention du service d'AI. Les documents en question seront présentés au Comité d'audit pour revue et seront mis à la disposition des membres du CA.*

*Recommandation 10*:  acceptée  refusée

*Comme mentionné plus haut, l'auditeur interne travaille en étroite collaboration avec le service d'analyse de risques de l'entreprise. Dans ce cadre, le Comité d'audit veillera à ce que l'auditeur interne établisse une mise à jour formelle, annuelle et pluriannuelle, de son évaluation des risques.*

## 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* ».

#### **Indicateurs clés de performance**

Le guide de mise en œuvre de la norme 1311 prévoit notamment que « *parmi les autres mécanismes couramment utilisés aux fins de surveillance continue figurent [...]* :

- *Les indicateurs clés de performance des auditeurs internes et de la mission tels que le taux d'auditeurs internes certifiés, le nombre d'années d'expérience en audit interne, le nombre d'heures de développement professionnel effectuées au cours de l'année, le respect des délais et la satisfaction des parties prenantes.*
- *D'autres mesures peuvent servir à déterminer l'efficience et l'efficacité de l'activité d'audit interne. Par exemple, des indicateurs et des systèmes de suivi des budgets prévisionnels par projet, des temps passés et de la réalisation du plan d'audit peuvent aider à déterminer si le temps consacré à tous les aspects de la mission d'audit est adapté. L'écart prévisionnel réalisé peut également constituer une mesure utile pour déterminer l'efficience et l'efficacité de l'audit interne* ».

### 4.4.2. Constats

#### **Constat 11 : Évaluations insuffisantes de la performance de l'audit interne**

La Cour observe que le service d'audit interne a élaboré de nombreux indicateurs de performance, dont certains ont une utilité très limitée, du point de vue de la mesure de la performance. Le service d'audit interne suit des indicateurs tels que le taux de participation et de préparation à des Commissions ou le nombre moyen d'années d'expérience en audit interne auprès des TPG. Ceci génère un travail de mise à jour et de communication au Comité d'audit trop important compte tenu des besoins en matière de pilotage.

### 4.4.3. Risques

Les risques opérationnels, de contrôle et de conformité tiennent à des évaluations jugées insuffisantes de la performance de l'audit interne et au non-respect des bonnes pratiques en matière d'audit interne.

### 4.4.4. Recommandations

#### **Recommandation 11 (cf. constat 11)**

La Cour recommande au Comité d'audit de mettre en place un suivi et un pilotage appropriés des activités du service d'audit interne, en établissant un tableau de bord synthétique ainsi qu'en réduisant le nombre d'indicateurs suivis par le responsable de l'audit interne. Il s'agirait en particulier de suivre : le temps passé sur les différentes activités de l'audit interne, le nombre de recommandations dont le délai de mise en œuvre est dépassé, le taux de réalisation du plan d'audit, ou encore le potentiel d'économie proposée.

### 4.4.5. Observations de l'audit

*Recommandation 11*:  acceptée  refusée

*Les indicateurs mentionnés dans cette recommandation sont présentés au Comité d'audit dans des notes mensuelles et en plus de détail dans le rapport annuel de l'AI, présenté au CA. Le nombre d'indicateurs sera diminué et les tableaux de suivi seront passés en revue par le Comité d'audit.*



## 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.

La Cour a également observé que la fonction de responsable de l'audit interne ne correspond pas à une fonction de haut cadre de l'entité. Cette faiblesse organisationnelle prétérite la capacité de l'audit interne à amener une véritable valeur ajoutée à l'entité et donc à contribuer au meilleur usage possible des deniers publics.

Il ressort également, en marge du périmètre du présent audit, la question plus générale de la mobilité des auditeurs internes au sein des TPG 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 131 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne - TPG	Mise en place (selon indication de l'audité)			
Recommandation/Action	Risque <sup>18</sup>	Resp.	Délai au	Fait le
<p><b>Recommandation 1</b></p> <p>La Cour recommande d'ancrer les compétences clés requises des membres du Comité d'audit dans un document afin de se conformer aux bonnes pratiques. Il s'agira de préciser que la majorité des membres du Comité d'audit dispose de connaissances avérées en matière financière, comptable ou de contrôle interne.</p>	1 = Mineur	CAuFin	31.03.18	
<p><b>Recommandation 2</b></p> <p>La Cour recommande au Comité d'audit de prévoir, dans un document, les conditions et les modalités de récusation de ses membres.</p>	1 = Mineur	CAuFin	31.03.18	
<p><b>Recommandation 3</b></p> <p>La Cour recommande aux TPG de prévoir, dans les dispositions internes, que le Comité d'audit a la responsabilité du recrutement, de l'évaluation et de la définition de la rémunération du responsable de l'audit interne. Il s'agira de s'assurer que la norme professionnelle 1110 est respectée afin d'éviter toute remise en cause de l'indépendance de la fonction d'audit interne.</p>	1 = Mineur	CAuFin	30.06.18	
<p><b>Recommandation 4</b></p> <p>Afin de favoriser la communication et d'éviter de potentielles situations de conflits d'intérêts, la Cour recommande de prévoir formellement au moins une séance à huis clos par année entre le Comité d'audit et le responsable de l'audit interne. Il s'agira également de prévoir la possibilité de requérir rapidement un huis clos si une situation particulière devait l'exiger.</p>	1 = Mineur	CAuFin	31.03.18	
<p><b>Recommandation 5</b></p> <p>Dans le cas où le Comité d'audit souhaite maintenir la possibilité d'effectuer des activités de conseil, il s'agira de préciser le périmètre et les modalités de ces activités dans la charte d'audit. Dans le cadre de la surveillance des activités de l'audit interne, le Comité d'audit devra apporter une attention particulière aux missions de conseil, en matière de gestion des conflits d'intérêts, afin de s'assurer que l'indépendance et l'objectivité des auditeurs ne sont pas remises en cause. En outre, le cadre régissant les missions de conseil devra également permettre de garantir que ces dernières ne prétèrent pas la capacité du service d'audit interne à couvrir les risques majeurs de l'entité.</p>	2 = Modéré	CAuFin	31.03.18	

<sup>18</sup> Niveaux de risques : 1 = Mineur, 2 = Modéré, 3 = Significatif, 4 = Majeur.

No 131 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne - TPG	Mise en place (selon indication de l'audit)			
Recommandation/Action	Risque <sup>18</sup>	Resp.	Délai au	Fait le
<p><b>Recommandation 6</b></p> <p>La Cour recommande de revoir le positionnement et le profil de la fonction de responsable de l'audit interne afin qu'elle corresponde à celle d'un haut cadre de l'entité. Le cahier des charges et la rémunération y afférente devront ainsi également être adaptés. Il s'agira, dans ce cadre, d'examiner les actions à réaliser en matière de ressources humaines (p.ex. formation, période de transition, nouveaux recrutements), sans exclure une réaffectation (mobilité interne) ou une remise en cause des rapports de travail avec les personnes dont le profil ne permet pas de répondre à une fonction de haut cadre. Dans le cadre de ces réflexions, il s'agira également d'examiner la possibilité d'externaliser tout ou partie de la fonction d'audit interne.</p> <p>De plus, la Cour recommande que le responsable dispose :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• D'une certification professionnelle reconnue en matière d'audit (par exemple : CIA, CISA, CGAP, CFSA, CFE) ;</li> <li>• Des années d'expérience requises par rapport au poste occupé et aux risques et aux enjeux de l'entité concernée.</li> </ul>	2 = Modéré	CAuFin	30.06. 18	
<p><b>Recommandation 7</b></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 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>	1 = Mineur	CAuFin	30.06. 18	

No 131 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne – TPG	Mise en place (selon indication de l'audité)			
Recommandation/Action	Risque <sup>18</sup>	Resp.	Délai au	Fait le
<p><b>Recommandation 8</b></p> <p>La Cour recommande au Comité d'audit de prévoir dans la charte d'audit que l'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 TPG 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>	2 = Modéré	Caufin	30.06. 18	
<p><b>Recommandation 9</b></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> <p>De plus, le Comité d'audit devra préciser le périmètre d'intervention du service d'audit interne dans la charte d'audit.</p>	1 = Mineur	Caufin/AI CA	31.03. 18	Sera contrôlé par Caufin
<p><b>Recommandation 10</b></p> <p>Le plan d'audit annuel doit être fondé sur une approche par les risques évalués et retenus par le responsable de l'audit interne. Cette démarche doit être formalisée et doit permettre de faire le lien entre le plan d'audit annuel et l'analyse des risques. Le plan d'audit annuel doit être une déclinaison d'une vision pluriannuelle des risques de l'entité et de la nécessité de les auditer selon une périodicité définie.</p> <p>Afin d'assurer la pertinence de la démarche dans le temps, la Cour recommande au responsable de l'audit interne d'effectuer une mise à jour annuelle et formelle de son évaluation des risques. Cette mise à jour permettra de revoir le niveau de criticité associé à chaque risque (conséquences et probabilité de survenance) et donc la pertinence du plan d'audit. À cette fin, le responsable de l'audit interne doit se baser sur les analyses des risques internes à l'entité.</p>	2 = Modéré	Caufin/AI Resp. risques	31.03. 18	Sera contrôlé par Caufin

No 131 Audit de gouvernance de la fonction d'audit interne - TPG	Mise en place (selon indication de l'audit)			
Recommandation/Action	Risque <sup>18</sup>	Resp.	Délai au	Fait le
<p><b>Recommandation 11</b></p> <p>La Cour recommande au Comité d'audit de mettre en place un suivi et un pilotage appropriés des activités du service d'audit interne, en établissant un tableau de bord synthétique ainsi qu'en réduisant le nombre d'indicateurs suivis par le responsable de l'audit interne. Il s'agirait en particulier de suivre: le temps passé sur les différentes activités de l'audit interne, le nombre de recommandations dont le délai de mise en œuvre est dépassé, le taux de réalisation du plan d'audit, ou encore le potentiel d'économie proposée.</p>	2 = Modéré	Caufin/AI CA	31.03. 18	<i>Sera contrôlé par Caufin</i>

## 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 de TPG et membres du Conseil d'administration qui lui ont consacré du temps.

L'audit a été terminé en novembre 2017. Le rapport complet a été transmis à la présidente du Conseil d'administration des TPG dont les observations remises le 12 décembre 2017 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](http://www.cdc-ge.ch)  
[info@cdc-ge.ch](mailto:info@cdc-ge.ch)

