



République d'Haïti

GUIDE PRATIQUE DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

« Le contrôle des finances publiques est indispensable pour l'administration publique, car la gestion des ressources publiques est une question de confiance. La responsabilité de gérer les ressources publiques aux fins prévues est confiée à une entité ou à une personne qui agit au nom des citoyens. Le contrôle des finances publiques renforce la confiance des utilisateurs présumés, car il permet de fournir des informations, ainsi que des évaluations indépendantes et objectives concernant les écarts par rapport aux normes acceptées ou aux principes de bonne gouvernance. »

INTOSAI, ISSAI 100 – « Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques », Paragraphe 24 (édition 2013)



CSCCA

COUR SUPERIEURE DES COMPTES
ET DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

Décembre 2024

**COUR SUPÉRIEURE DES COMPTES
ET DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF**

Rue de la Réunion
Port-au-Prince, Haïti
Tél.: (509) 2817-2004

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ommu Luelles La.' with a flourish underneath.

Omni-Trust

TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES ACRONYMES.....	5
CHAPITRE 1 – PRÉSENTATION DU GUIDE ET DE LA CSCCA.....	7
1.1. PRESENTATION DU GUIDE.....	7
1.1.1. Objectifs du guide	7
1.1.2. Structure du guide.....	7
1.2. PRESENTATION DE LA CSCCA	7
1.2.1. Histoire de la CSCCA.....	7
1.2.2. Missions de la CSCCA	8
CHAPITRE 2 – CADRE GÉNÉRAL DES AUDITS DE CONFORMITÉ	9
2.1. AUDIT DE CONFORMITE : DEFINITION, TYPOLOGIE ET OBJECTIFS.....	9
2.1.1. Définition	9
2.1.2. Typologie	9
2.1.3. Objectifs de l'audit de conformité	10
2.2. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITE	11
2.2.1. Textes législatifs, réglementaires et principes de bonne gestion applicables	11
2.2.2. Sujet considéré.....	13
2.2.3. Trois intervenants.....	13
2.2.4. Assertions d'un audit de conformité associé à un audit d'états financiers	14
2.3. PRINCIPES DE L'AUDIT DE CONFORMITE.....	16
2.3.1. Jugement professionnel et esprit critique	17
2.3.2. Contrôle qualité	17
2.3.3. Gestion et compétences de l'équipe d'audit	17
2.3.4. Risque d'audit.....	18
2.3.5. Caractère significatif	18
2.3.6. Documentation	18
2.3.7. Communication	19
CHAPITRE 3 – PLANIFICATION D'UN AUDIT DE CONFORMITÉ.....	20
3.1. CONSIDERATIONS PRELIMINAIRES POUR LA PLANIFICATION.....	21
3.1.1. Considérations d'ordre déontologique	21
3.1.2. Contrôle de la qualité	21
3.1.3. Autres considérations préliminaires.....	21
3.2. APPROFONDIR LA COMPREHENSION DU SUJET D'AUDIT	25
3.2.1. Les éléments de compréhension du sujet d'audit	25
3.2.2. La démarche de compréhension du sujet d'audit choisi	26
3.3. CONNAISSANCE DE L'ENVIRONNEMENT ET DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE.....	28
3.4. DEFINIR LES OBJECTIFS ET LES QUESTIONS D'AUDIT	29
3.4.1. La définition des objectifs d'audit de conformité	29
3.4.2. La formulation des questions d'audit	30
3.5. DEFINIR L'ETENDUE DE L'AUDIT.....	30
3.6. DETERMINATION DES CRITERES DE L'AUDIT.....	32
3.6.1. Principes et caractéristiques des critères de l'audit	32
3.6.2. La formulation des critères d'audit	33
3.7. SELECTIONNER LES METHODES PERMETTANT DE RASSEMBLER LES DONNEES PROBANTES D'AUDIT.....	33
3.7.1. Rassembler les données probantes d'audit	33
3.7.2. Le plan d'audit de conformité	34
3.8. ÉLABORATION D'UN PROGRAMME D'AUDIT DE CONFORMITE	36

3.8.1. Chaine logique de la phase d'exécution d'un audit de conformité	36
3.8.2. La structure des programmes d'audit (voir appendice 3.9)	38
3.9. APPENDICES	38
3.9.1. Modèle de programme d'audit.....	38
3.9.2. Modèle de feuille de travail pour le recensement des documents pertinents à l'audit	40
3.9.3. Modèle d'identification les risques majeurs de non-conformité relatifs au sujet d'audit	40
3.9.4. Modèle de programme d'audit.....	41
3.9.5. Modèle de feuille de travail d'approche d'audit	41
3.9.6. Modèle de plan d'audit de conformité	42
CHAPITRE 4 – EXECUTION D'UNE MISSION D'AUDIT DE CONFORMITE.....	46
4.1. COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS	46
4.2. NATURE DES ELEMENTS PROBANTS.....	48
4.3. LES SOURCES DES ELEMENTS PROBANTS.....	49
4.4. METHODES DE COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS.....	49
4.5. ANALYSE DES ELEMENTS PROBANTS.....	53
4.5.1. Dimension qualitative des éléments probants	53
4.5.2. Dimension quantitative des éléments probants.....	54
4.6. COMPILATION D'UNE MATRICE DE CONSTATATIONS	55
4.7. REUNION DE CLOTURE AVEC L'(ES) ENTITE(S) CONCERNEE(S) PAR L'AUDIT DE CONFORMITE	56
4.8. APPENDICE SUR LA MATRICE DE CONSTATATIONS ET PLAN DE CONDUITE D'UNE REUNION DE CLOTURE	57
4.8.1 Modèle de matrice de constatations	57
4.8.2. Modèle de guide pour les réunions de clôture	57
CHAPITRE 5 – ÉLABORATION ET COMMUNICATION DU RAPPORT D'AUDIT DE CONFORMITE	58
5.1. LE PROCESSUS D'ELABORATION D'UN RAPPORT D'AUDIT DE CONFORMITE.....	58
5.1.1. Le rapport provisoire.....	59
5.1.2. La procédure contradictoire	59
5.1.3. Rapport d'audit de conformité définitif.....	60
5.2. LE CONTENU D'UN RAPPORT D'AUDIT DE CONFORMITE	60
5.2.1. La structure d'un rapport d'audit de conformité	60
5.2.2. La rédaction des observations et des recommandations de l'audit	60
5.3. ÉLABORATION D'UNE OBSERVATION	61
5.3.1. Exemples d'observations tirées des rapports d'audit de conformité	61
5.3.2. Les recommandations.....	62
5.3.3. Exemples de recommandations tirées des rapports d'audit de conformité.....	63
5.4. LES CARACTERISTIQUES D'UN RAPPORT D'AUDIT DE CONFORMITE.....	64

Liste des acronymes

CSCCA	Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif
GFP	Gestion des finances publiques
IFAC	Fédération Internationale des Comptables
IGF	Inspection Générale des Finances
INTOSAI	Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
ISC	Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques
ISSAI	Normes Internationales des ISC
MEF	Ministère de l'Économie et des Finances
MENFP	Ministère de l'éducation nationale et de la formation professionnelle
MJSP	Ministère de la Justice et de la Sécurité Publique
MSPP	Ministère de la sante publique et de la population
MTPTC	Ministère des travaux publics transports, et communication
MPCE	Ministère de la planification et de la coopération externe
RSFPEDP	Rapport sur la Situation Financière du Pays et sur l'Efficacité des Dépenses Publiques
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
TOFE	Tableau des opérations financières de l'État
UCP	Unité de Coordination des Projets
USAID	Agence des États-Unis pour le développement international

Omni-Trust

Chapitre 1 – Présentation du Guide et de la CSCCA

1. Le présent chapitre présente les objectifs, la structure et l'utilisation du guide d'une part et d'autre part présente l'organisation et le fonctionnement de la CSCCA.

Présentation du Guide

Objectifs du guide

2. Le guide d'audit de conformité est élaboré en vue d'aider le personnel de vérification de la CSCCA à réaliser des audits de conformité de qualité élevée.
3. Inspiré des ISSAI en audit de conformité (ISSAI 400 et 4000), le guide présente le cadre général et le processus à mettre en œuvre pour effectuer des audits de conformité en conformité avec le cadre réglementaire.
4. Il contient des illustrations pour faciliter la compréhension et des modèles qui peuvent être utilisés dans le cadre des audits de conformité.

Structure du guide

5. Le guide est constitué de cinq chapitres :
 - Chapitre I : Présentation du guide et de la CSCCA
 - Chapitre II : Cadre général de l'audit de conformité effectué par la CSCCA
 - Chapitre III : Planification d'un audit de conformité
 - Chapitre IV : Exécution d'une mission d'audit de conformité
 - Chapitre V : Rapport d'audit de conformité

Présentation de la CSCCA

Histoire de la CSCCA

6. La Cour des comptes, antérieurement chambre des comptes, est l'une des institutions les plus anciennes de la République d'Haïti, créée en 1823 avec pour mission de contrôler *a posteriori* les dépenses publiques et investie dès 1824 de la fonction de contrôle *a priori* des recettes publiques. Sa compétence fut ultérieurement étendue à l'apurement des comptes des comptables publics, au contrôle de gestion publique, à la certification des comptes de l'État et à l'évaluation des politiques publiques. Son mandat fut élargi au contentieux administratif par le décret du 23 septembre 1957. Mais sa dénomination prendra acte de ce changement par la Constitution de 1983. C'est par cette même Constitution que la nouvelle Cour supérieure des comptes et du contentieux administratif fut érigée en institution indépendante. Actuellement, elle est principalement organisée par un décret du 23 novembre 2005, qui a révisé partiellement certaines dispositions de son précédent décret du 4 novembre 1983.

7. La Cour est à la fois une juridiction administrative à compétence générale (lorsqu'elle connaît du contentieux administratif) et une cour des comptes (lorsqu'elle apure les comptes). Elle présente pour originalité de voir ses formations de jugement composées de conseillers, magistrats non professionnels, investis de la qualité de juge administratif ou des comptes durant leur mandat de 10 ans. Elle est également une structure d'expertise financière à équidistance entre le Gouvernement et le Parlement, assistant ce dernier dans le contrôle de l'exécution des lois de finances par la production de rapports sur l'efficacité des dépenses publiques et éclairant l'adoption de la loi de règlement.

Missions de la CSCCA

8. La CSCCA d'Haïti dispose d'un large mandat dans des champs de compétences pluridisciplinaires. Elle est notamment une juridiction financière chargée de juger les comptes des ordonnateurs et comptables de l'État et des Collectivités territoriales. Elle est également une juridiction administrative qui statue sur les litiges opposant « l'État et les Collectivités territoriales, l'Administration et les fonctionnaires publics, les services publics et les administrés ». La CSCCA est l'Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques (ISC) du pays et à ce titre est tenue au respect des normes d'audit édictées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI).
9. La CSCCA est dirigée par un Conseil composé de dix membres élus par le Sénat de la République. Ces Conseillers élisent parmi leurs pairs un Président et un Vice-Président.
10. Les membres du Conseil sont assistés par un personnel administratif comprenant des fonctionnaires (dont l'effectif en 2024 est de 549) et des contractuels. La Cour peut également faire appel à des experts externes pour des tâches spécifiques.
11. La mission juridictionnelle de la CSCCA s'exerce à travers des Chambres financières et des Chambres administratives. Celles-ci sont assistées de l'Auditorat et du Greffe. Le premier est l'équivalent du Parquet. Il se compose d'auditeurs (commissaires au droit) et est dirigé par un Auditeur en Chef. Le Greffe, de son côté, est composé de greffiers et est dirigé par un Greffier en Chef. Il compte aussi des huissiers, des documentalistes et d'autres ressources humaines.

Chapitre 2 – Cadre général des audits de conformité

2.1. Audit de conformité : définition, typologie et objectifs

2.1.1. Définition

12. Selon l'ISSAI 400.12, l'audit de conformité consiste à évaluer de façon indépendante si un sujet considéré donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables qui servent de critères. Un audit de conformité consiste à évaluer si les activités, les transactions financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée.
13. Dans un audit de conformité, les auditeurs recherchent les dérives ou écarts importants par rapport aux critères établis pouvant découler des lois et règlements, ou des principes de bonne gestion financière ou de bonne administration.
14. L'audit de conformité consiste donc à évaluer, de façon indépendante et ordonnée, le degré de respect par une entité des lois, règlements et principes de bonne gestion.
15. En accomplissant des missions d'audit de conformité, l'ISC vise à :
 - évaluer si les activités des entités du secteur public sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent ; et
 - prononcer des jugements et infliger éventuellement des sanctions aux personnes responsables de la gestion des fonds publics (pour les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels).
16. Ce chapitre présente le cadre général des audits de conformité en précisant la définition, les objectifs et les éléments constitutifs de l'audit de conformité.

2.1.2. Typologie

17. Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation ou des missions d'appréciation directe, ou les deux à la fois.
18. Chaque mission d'audit est une mission d'attestation ou bien une mission d'appréciation directe. La mission d'appréciation directe et la mission d'attestation diffèrent en fonction de la personne qui prépare et mesure/évalue le sujet considéré. Le sujet considéré peut être fixé par les attributions ou sélectionné par l'ISC. (ISSAI 4000.31).
19. Lors des missions d'attestation, la partie responsable mesure le sujet considéré en fonction des critères et présente les informations afférentes à ce sujet. L'auditeur collecte ensuite des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations,

afin de formuler une conclusion raisonnablement étayée.

20. Lors des missions d'appréciation directe, c'est l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet considéré en fonction des critères. L'auditeur sélectionne le sujet considéré et les critères en tenant compte du risque et du caractère significatif. Le résultat de la mesure du sujet considéré en fonction des critères est présenté dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion. L'audit du sujet considéré peut également permettre de fournir de nouvelles informations, analyses ou indications.
21. En outre il convient de noter que l'audit de conformité peut être mis en œuvre dans trois (03) contextes. **Selon ISSAI 400.20, les audits de conformité peuvent faire partie d'un audit combiné qui peut également comporter d'autres aspects. Bien que d'autres possibilités existent, l'audit de conformité est généralement :**
- a. associé à un audit d'états, ou
 - b. dissocié des audits d'états financiers, ou
 - c. associé à un audit de la performance.
22. Le tableau suivant précise, pour chaque contexte, l'objet de l'audit et les normes applicables.

Tableau 2.1. Différents contextes de mise en œuvre de l'audit de conformité

CONTEXTE DE REALISATION DE L'AUDIT	OBJET
Audits de conformité associés à un audit d'états financiers	L'audit de conformité vise l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. L'audit des états financiers vise à déterminer s'ils ont été établis conformément à un référentiel d'information financière acceptable.
Audits de conformité associés à un audit de performance	La conformité est considérée comme l'un des aspects de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités. Les auditeurs doivent déterminer entre la performance et la conformité celle qui est prioritaire pour l'audit.
Audits de conformité dissociés de tout autre type d'audit	Les audits de conformité sont dissociés des audits d'états financiers et des audits de la performance. Ainsi, les audits visent uniquement l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables.

2.1.3. Objectifs de l'audit de conformité

Promouvoir la responsabilité et l'obligation de rendre compte

23. L'audit vise à promouvoir la responsabilité et l'obligation de reddition de compte des gestionnaires publics et la transparence.

24. L'audit de conformité a également un rôle dissuasif, notamment dans des situations où les contrôles internes ne sont pas effectifs. Dès lors, l'audit de conformité permet à la CSCCA de s'assurer que les activités des entités du secteur public Haïtien sont conformes aux normes.

Évaluer le respect des normes et pratiques

25. L'audit de conformité permet de mettre en évidence les cas de non-conformité à la réglementation et les faiblesses dans sa mise en œuvre, ainsi que les limites de certaines règles appelées ainsi à être modifiées.
26. L'audit de conformité a pour but de révéler les écarts par rapport à un ensemble de normes préétablies et de corpus juridiques afin d'en apporter les correctifs nécessaires pour limiter les violations ultérieures et, au besoin, sanctionner les responsables de telles violations.
27. Le guide pratique d'audit de conformité est élaboré en vue d'aider le personnel de vérification de la CSCCA à réaliser des audits de conformité de qualité élevée.

2.2. Éléments constitutifs de l'audit de conformité

28. Les éléments constitutifs de l'audit de conformité sont relatifs aux textes législatifs, réglementaires et principes de bonne gestion applicable, le sujet considéré et les trois intervenants.

2.2.1. Textes législatifs, réglementaires et principes de bonne gestion applicables

Textes législatifs et réglementaires

29. Les textes législatifs et réglementaires sont les intrants primordiaux de l'audit de conformité puisqu'ils fournissent les critères sur lesquels les auditeurs vont se fonder pour juger de la régularité des actes et des opérations menés au sein de l'entité.
30. Les critères peuvent être tirés de la Constitution, des lois, des décrets, arrêtés, instructions, manuels de procédures, etc. ainsi que des principes généraux régissant le secteur public et le comportement des gestionnaires publics et des fonctionnaires.
31. Pour juger de la conformité à la législation dans le secteur public, l'auditeur doit avoir une bonne connaissance et une bonne maîtrise du cadre juridique de l'entité à auditer puisque la réglementation est la source des critères utilisés dans le cadre de l'audit de conformité.

Critères

32. Les critères sont les **éléments de référence émanant de textes législatifs et réglementaires, qui sont utilisés pour évaluer le sujet considéré de façon cohérente**

et raisonnable.

33. Les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux et provenir de différentes sources, y compris de lois, de règlements, de normes, de principes sains et de meilleures pratiques.
34. En audit de conformité, contrairement à l'audit financier, les critères peuvent varier considérablement d'un audit à l'autre. L'auditeur doit définir clairement les critères dans le rapport d'audit de conformité, afin que ses utilisateurs comprennent les référentiels qui ont permis d'établir les constats et de formuler des conclusions.
35. L'auditeur doit mettre à la disposition des utilisateurs présumés les critères choisis, afin qu'ils puissent comprendre comment le sujet considéré a été évalué ou mesuré. En l'absence de cadre de référence constitué de critères appropriés, toute conclusion est susceptible de faire l'objet d'interprétations différentes et d'être mal comprise.
36. D'après les ISSAI, deux types de critères sont requis par les normes de conformité: (a) ceux fondées sur les textes législatifs et réglementaires définis et (b) ceux prenant en compte les aspects relatifs à la bonne administration.
37. Selon l'**ISSAI 400.13, la bonne administration désigne « le respect des principes généraux qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires ».**

Encadré 2.1
Exemples de de principes de bonne administration des entités publiques
<ol style="list-style-type: none">1. L'entité dispose d'un manuel de procédures diffusé à l'interne;2. Le manuel de procédures est validé par le Conseil d'administration;3. Les personnels sont recrutés suite à un appel à candidatures;4. La réforme des biens de l'entité est portée à la connaissance de tous les agents;5. L'entité a élaboré un plan stratégique de développement.

38. Dans le domaine des marchés publics, les principes de bonne administration peuvent être les suivants :
 - le principe de concurrence;
 - le libre accès de toute entreprise à la commande publique par la publicité;
 - l'égalité de traitement des candidats lors de la mise en concurrence;
 - le principe d'économie et d'efficacité du processus d'acquisition;
 - le principe de transparence.
39. L'auditeur doit alors vérifier si l'entité auditée a appliqué correctement les principes de bonne gestion financière.

2.2.2. Sujet considéré

40. Selon l'ISSAI 100.26 « Le sujet considéré désigne l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères. Il peut prendre différentes formes et avoir diverses caractéristiques, selon l'objectif d'audit. Pour être approprié, un sujet considéré doit pouvoir être défini. Il faut également qu'il puisse être évalué ou mesuré de façon cohérente en fonction de critères, afin qu'il puisse faire l'objet de procédures destinées à collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'opinion ou la conclusion d'audit ».
41. Le sujet considéré dépend du mandat de l'ISC, des textes législatifs et réglementaires applicables et de l'étendue de l'audit. Par conséquent, le sujet considéré peut varier fortement en fonction du contenu et de l'étendue de l'audit de conformité.
42. Le sujet considéré est donc l'objet sur lequel porte l'audit de conformité. Il peut s'agir de l'audit de toutes les activités d'une entité ou porter sur un aspect particulier, comme la gestion du personnel, la perception des recettes, l'exécution des dépenses de l'entité. Il peut porter aussi sur une thématique, comme les dépenses des agences d'exécution.
43. Le sujet considéré peut prendre plusieurs formes et présenter des caractéristiques diverses en fonction de l'objectif et de l'étendue de l'audit. Ainsi, le sujet considéré peut désigner l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée au regard de certains critères.
44. Les informations afférentes au sujet considéré constituent le résultat de l'évaluation ou de la mesure de ce dernier en fonction des critères.

2.2.3. Trois intervenants

45. Les trois intervenants dans un audit de conformité sont l'auditeur, la partie responsable et les utilisateurs présumés.
46. L'**auditeur** renvoie à la CSCCA, aux Conseillers, Présidents des Chambres et personnel de vérification qui ont la charge de conduire les travaux d'audit.
47. La **partie responsable** est constituée par l'Exécutif, les administrations, les entreprises publiques, les établissements et les autres structures publiques de Haïti chargées de la gestion des ressources publiques et de l'exercice des attributions prévues par la réglementation.
48. Dans le cadre de l'audit de conformité, la partie responsable a en charge la gestion de tout ce qui est lié au sujet considéré.
49. Les **utilisateurs présumés** peuvent être les gestionnaires, l'Exécutif, le Senat le Parlement, les partenaires techniques et financiers, c'est-à-dire toutes personnes

physiques ou morales pour lesquels l'auditeur établit le rapport.

2.2.4. Assertions d'un audit de conformité associé à un audit d'états financiers

50. Tel que précisé au Tableau 2.1. Différents contextes de mise en œuvre de l'audit de conformité (ci-avant), les audits de conformité peuvent être associés à un audit d'états financiers ou des opérations budgétaires. Dans le cadre de la réalisation de ce type spécifique de mission, Il est important que l'auditeur comprenne le lien entre l'évaluation des risques et les assertions d'audit. Selon le Manuel de Mise en œuvre des ISSAI en audit financier, l'auditeur identifie les risques susceptibles d'entraîner des inexactitudes significatives dans les états financiers. La Direction de l'entité fait plusieurs assertions lors de la préparation des états financiers, qui sont appelés « assertions d'états financiers ». Par conséquent, l'auditeur doit s'assurer que le risque identifié est pertinent pour la ou les assertions. Après avoir identifié le risque, l'auditeur doit évaluer « ce qui pourrait mal tourner » au niveau des assertions à la suite de ce risque.
51. Les assertions sont des critères retenus par la Direction de l'entité dans la préparation des états financiers. La Commission d'audit, tout au long de sa mission, doit s'assurer que les transactions et les éléments qui constituent les comptes répondent à une ou plusieurs assertions d'audit précisées au Tableau 2.2 ci-après.

Tableau 2.2. Importance des différentes assertions

A Assertions sur les catégories d'opération et d'événements concernant la période		
No.	Assertion	Description
1	Survenance	Les opérations et les événements qui ont été enregistrés ou révélés ont eu lieu et concernent l'entité.
2	Exhaustivité	Toutes les opérations et les événements qui auraient dû être enregistrés ont été enregistrés, et toutes les informations connexes qui auraient dû être incluses dans les états financiers ont été incluses.
3	Exactitude	Les montants et les autres données relatives aux opérations et aux événements enregistrés ont été enregistrés de manière appropriée, et les informations à fournir connexes ont été évaluées et décrites de manière appropriée.
4	Coupure de l'exercice	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans la période comptable correcte.
5	Catégorisation	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.
6	Présentation	Les opérations et les événements sont correctement agrégés ou désagrégés et clairement décrits, et les informations à fournir connexes sont pertinentes et compréhensibles dans le contexte des exigences du référentiel d'information financière applicable.
7	Conformité	Les opérations et les événements ont été effectués conformément à la loi, à la réglementation ou à une autre autorisation.

B. Assertions relatives aux soldes des comptes et informations à fournir connexes à la fin de la période		
No.	Assertion	Description
1	Existence	Des actifs, des passifs et une participation existent.
2	Droits et obligations	L'entité détient ou contrôle le droit des actifs, et les passifs constituent une obligation de l'entité.
3	Exhaustivité	Tous les actifs, passifs et participations qui auraient dû être enregistrés ont été enregistrés et toutes les informations à fournir connexes qui auraient dû être incluses dans les états financiers ont été incluses.
4	Exactitude, évaluation et répartition	Les actifs, les passifs et les titres de participation ont été inclus dans les états financiers à des montants appropriés et tous les ajustements d'évaluation ou de répartition y résultant sont enregistrés de manière appropriée, et les informations à fournir connexes ont été évaluées et décrites de manière appropriée.
5	Catégorisation	Les actifs, les passifs et les participations ont été comptabilisés.
6	Présentation	Les actifs, les passifs et les participations sont correctement agrégés ou désagrégés et clairement décrits, et les informations à fournir connexes sont pertinents et compréhensibles dans le contexte des exigences du référentiel d'information applicable

Source : INTOSAI – IDI : Manuel de Mise en œuvre des ISSAI en Vérification financière, p. 50

Tableau 2.3. Exemples d'assertion d'états financiers

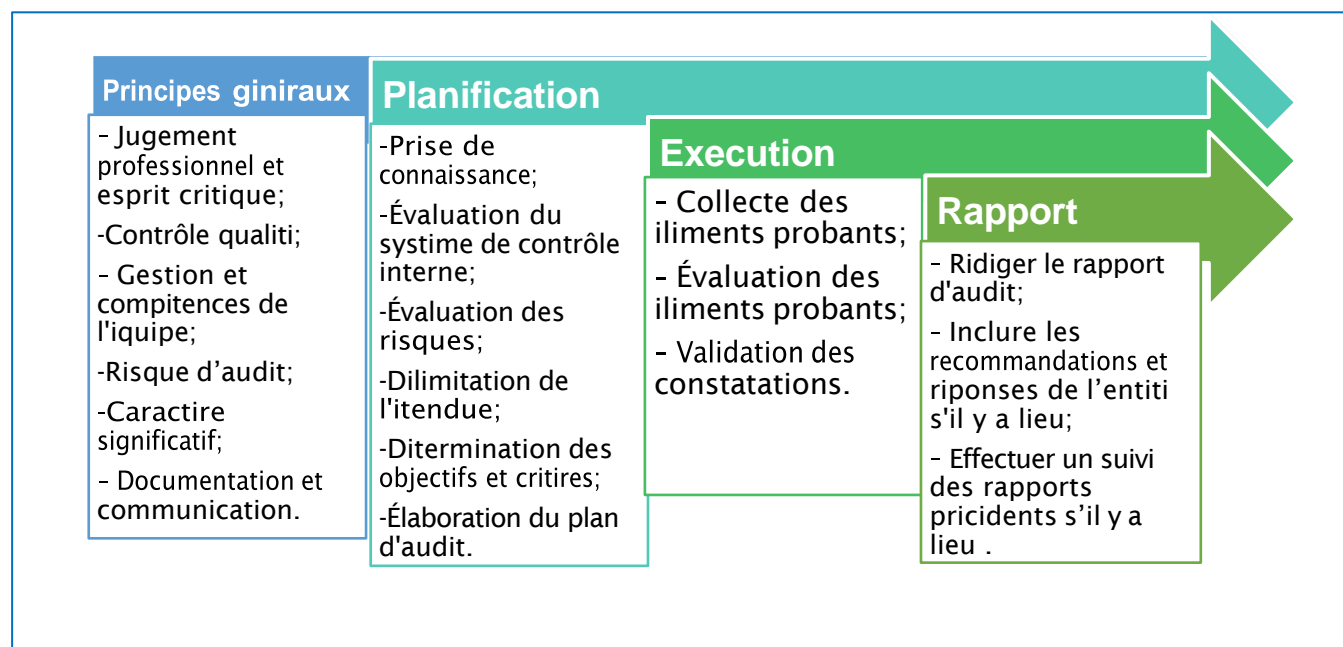
Opérations et événements	
Pour une opération telle que l'achat d'équipement de bureau, la Direction de l'entreprise publique audité affirme dans les états financiers que:	<p>Réalité : L'achat a vraiment eu lieu.</p> <p>Exhaustivité : Toutes les opérations d'achat sont incluses dans les états financiers.</p> <p>Exactitude : Les quantités et les prix sont correctement indiqués.</p> <p>Limite de période : L'opération a été traitée à la période comptable correcte.</p> <p>Catégorisation : Il s'agit vraiment d'un achat d'équipement, et non d'un coût salarial ou de celui d'un véhicule automobile et il a été comptabilisé en conséquence.</p>
Soldes de compte en fin d'année	
Pour les soldes de comptes en fin d'année, les assertions sont légèrement différentes, car les choses sur lesquelles les assertions sont faites sont différentes:	<p>Existence</p> <ul style="list-style-type: none"> • Est-ce que tous ces véhicules à moteur, équipement de bureau, terrains et bâtiments, stocks sont réels? Est-ce qu'ils existent? • Est-ce que ces créances commerciales sont réelles? Est-ce que nous leur avons vendu quelque chose pour lequel ils nous doivent de l'argent? • Quelque chose a-t-il effectivement été acheté de ces comptes fournisseurs et donc leur devons-nous vraiment de l'argent?

	<p>Droits et obligations</p> <ul style="list-style-type: none"> • Possédons-nous l'usine? La voiture? L'ordinateur? • Les créances commerciales peuvent exister, mais les avons-nous factorisées ou avons-nous autrement transféré nos droits à leur égard? <p>Exactitude, évaluation et répartition</p> <ul style="list-style-type: none"> • Est-ce que l'amortissement a été calculé correctement sur les actifs non courants? • Est-ce que les débiteurs vont nous payer? • Est-ce que le stock est endommagé, difficile à écouler ou obsolète?
--	---

2.3. Principes de l'audit de conformité

52. L'audit de conformité étant un processus itératif et cumulatif, l'auditeur doit tenir compte de ces principes avant de commencer tout audit mais également à différents stades du processus d'audit, c'est-à-dire lors de la phase de planification et de conception, lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants et lors de l'établissement du rapport.
53. Le graphique ci- après précise pour chaque phase du processus d'audit de conformité les activités à mettre en œuvre.

Graphique 2.1. Processus d'audit de conformité



54. Les principes généraux définis par l'ISSAI 400 portent sur les éléments suivants :

2.3.1. Jugement professionnel et esprit critique

55. Les auditeurs doivent programmer et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en exerçant leur jugement professionnel pendant tout le processus d'audit (ISSAI 400.43).

56. Par « jugement professionnel », il faut entendre l'application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées, dans le contexte fourni par les normes d'audit, pour que des décisions fondées soient prises concernant les actions adéquates à mener dans le cadre de l'audit. Il s'agit de la façon dont un auditeur perçoit des contextes et des situations différentes sous des angles ou des perspectives variés selon son expérience et ses connaissances.

57. Par esprit critique, il faut entendre le maintien d'une vigilance, ainsi que d'une attitude critique lors de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus au cours de l'audit. L'auditeur doit conserver un esprit critique jusqu'à avoir obtenu une certaine assurance quant à l'exactitude des faits avancés.

2.3.2. Contrôle qualité

58. Les auditeurs sont responsables de la qualité d'ensemble de l'audit. (ISSAI 400.44).

59. Le contrôle qualité désigne les procédures destinées à examiner la qualité générale d'un audit de conformité afin de garantir qu'il est conforme aux normes applicables et que le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion sont appropriés aux circonstances.

60. L'auditeur est responsable de la réalisation de l'audit et doit mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité pendant tout le processus d'audit. Ces procédures doivent viser à assurer que l'audit est conforme aux normes applicables et que la conclusion, l'opinion ou le rapport d'audit sont appropriés en la circonstance.

2.3.3. Gestion et compétences de l'équipe d'audit

61. Les auditeurs doivent avoir accès aux compétences nécessaires. (ISSAI 400.45).

62. La Commission d'audit doit posséder collectivement les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'audit.

63. Ses membres doivent donc disposer d'une connaissance et d'une expérience pratique du type d'audit entrepris, être au fait des normes et des textes législatifs et réglementaires applicables, connaître les opérations de l'entité auditée, ainsi que posséder la capacité et l'expérience pour exercer un jugement professionnel.

2.3.4. Risque d'audit

64. Les auditeurs doivent tenir compte du risque d'audit pendant tout le processus d'audit. (ISSAI 400.46).
65. Le risque d'audit désigne le risque que le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion de l'auditeur soient inappropriés.
66. Un audit de conformité doit être réalisé de manière à maintenir le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable au regard des circonstances.
67. Les trois composantes du risque d'audit sont le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non-détection.

2.3.5. Caractère significatif

68. Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'audit. (ISSAI 400.47).
69. Un problème peut être considéré comme significatif si sa connaissance serait susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés.
70. Par exemple, le non-respect des termes et conditions d'un projet financé par un bailleur doit être considéré comme significatif s'il peut donner lieu à l'interruption du financement par le bailleur, ou à l'établissement de contrôles plus stricts comme au maintien du financement.
71. Le caractère significatif **peut concerner** un élément ou un groupe d'éléments pris dans leur ensemble. Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un problème significatif de par sa nature même.
72. Un problème peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il survient.

2.3.6. Documentation

73. Les auditeurs doivent constituer une documentation d'audit suffisante. (ISSAI 400.48).
74. Une documentation d'audit suffisante est importante à toutes les étapes de l'audit de conformité.
75. C'est la garantie que toutes les mesures et les décisions prises pendant l'audit sont dûment justifiées et documentées, de sorte qu'un auditeur inexpérimenté, qui n'a aucune connaissance ou aucun lien préalable avec la revue d'audit précédente ou la documentation d'audit, peut comprendre l'audit mené.

2.3.7. Communication

76. Les auditeurs doivent maintenir une communication efficace pendant tout le processus d'audit. (ISSAI 400.49).
77. La communication a lieu à toutes les étapes de l'audit : avant que l'audit commence, pendant la planification initiale, la collecte et l'évaluation d'éléments probants, ainsi que lors de la phase d'établissement du rapport. Il est essentiel que l'entité auditée soit informée de tout ce qui concerne l'audit, de même que l'ISC.
78. Pendant toute la mission, la communication doit consister à obtenir des informations sur l'audit, ainsi qu'à faire part, en temps opportun, d'observations et de constatations à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance.
79. Il convient de noter que les principes ci-avant sont fondamentaux pour la conduite d'un audit de conformité et interviennent à toutes les étapes du processus.

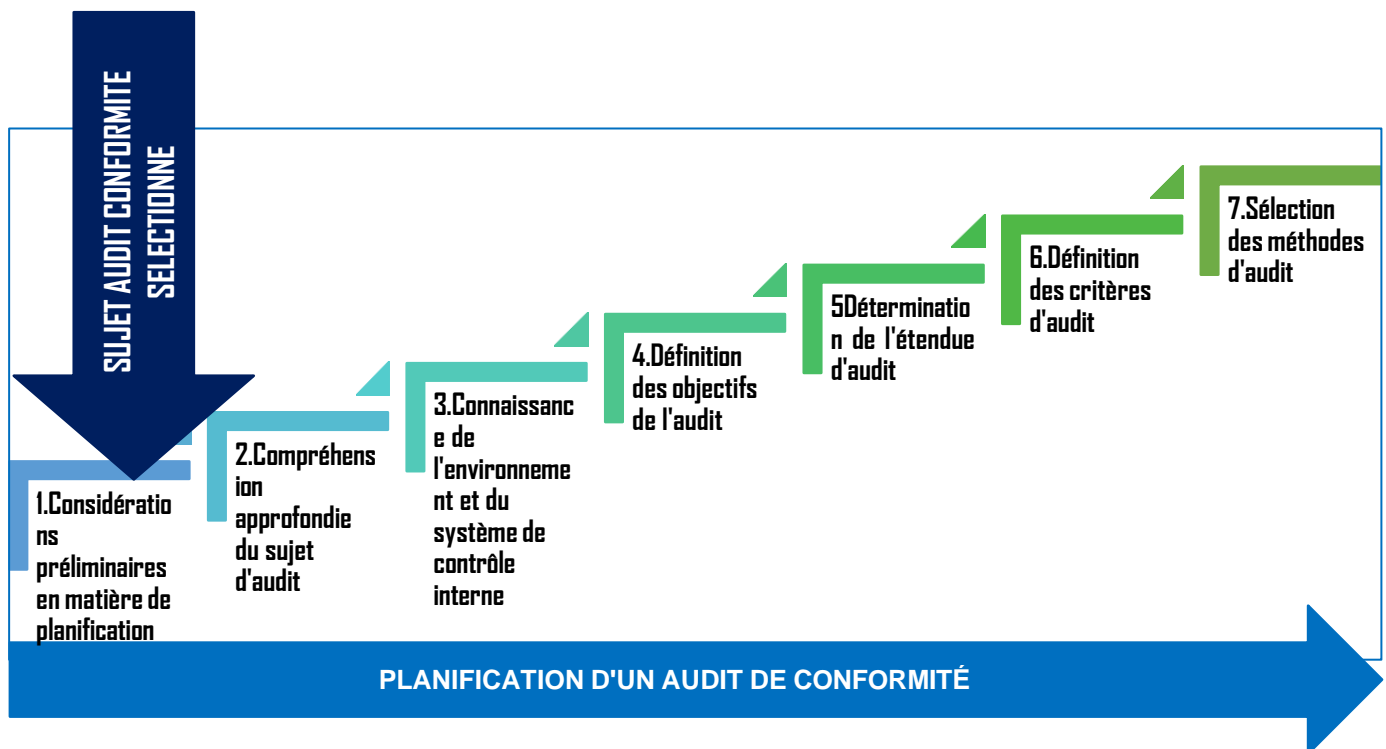
Chapitre 3 – Planification d'un audit de conformité

80. Ce chapitre traite de la planification d'une mission d'audit de conformité. Il porte sur les aspects suivants :

- Considérations préliminaires en matière de planification ;
- Compréhension approfondie du sujet d'audit ;
- Connaissance de l'environnement et du système de contrôle interne ;
- Définition des objectifs de l'audit ;
- Détermination de l'étendue d'audit ;
- Définition des critères d'audit ;
- Sélection des méthodes d'audit.

81. Le graphique ci-dessous représente les différentes composantes de la planification d'un audit de conformité.

Graphique 3.1 : Planification d'un audit de conformité



3.1. Considérations préliminaires pour la planification

82. Avant de commencer la planification de son audit, la Commission d'audit doit d'abord examiner les considérations préliminaires qui sont :

3.1.1. Considérations d'ordre déontologique

83. Elles portent sur les principes d'indépendance de la CSCCA, d'intégrité des auditeurs, les mesures prises pour éviter tout conflit d'intérêts entre les auditeurs et l'entité auditée, ainsi que les obligations, pour l'auditeur et pour la Chambre de disposer des compétences requises pour effectuer l'audit.

84. La CSCCA doit également prendre les mesures appropriées pour atténuer les risques liés à la mission. Ces mesures peuvent porter sur le choix approprié des membres de l'équipe d'audit, la réaffectation du personnel chargé de l'audit, l'organisation de formations supplémentaires ou le recours à des experts.

3.1.2. Contrôle de la qualité

85. La CSCCA doit prévoir des processus et des procédures afin de s'assurer que les missions qu'elle réalisent sont d'une qualité suffisante, que les membres de la Commission d'audit disposent collectivement des compétences et aptitudes nécessaires.

86. Elle doit également s'assurer que les travaux des Commissions sont dirigés et supervisés d'une façon adéquate à tous les niveaux (Chambre, Conseil, etc.).

3.1.3. Autres considérations préliminaires

87. Les autres considérations préliminaires ayant une incidence sur la planification sont :

- la définition du sujet considéré ;
- la détermination du niveau d'assurance à fournir ;
- la prise en compte du risque d'audit et la détermination de son impact sur l'assurance.

Sujet considéré

88. Selon l'SSAI 4000.107: Lorsque l'ISC a le pouvoir discrétionnaire de choisir la couverture des audits de conformité, l'auditeur doit définir le sujet à mesurer ou à évaluer par rapport aux critères.

89. L'auditeur détermine le sujet considéré et les informations y afférentes. Le sujet considéré désigne l'information, la condition, ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères.

Détermination du niveau d'assurance à fournir

90. Selon l'ISSAI 4000.121 : En fonction du mandat de l'ISC des caractéristiques du sujet considéré et des besoins du ou des utilisateurs présumés, l'auditeur doit fournir une assurance raisonnable ou limitée.
91. Dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, l'auditeur indique dans son rapport qu'à son avis, l'objet considéré est ou n'est pas conforme, à tous égards importants, aux critères énoncés alors que pour l'assurance limitée, l'état de ses diligences le conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères.
92. **L'assurance raisonnable est élevée mais n'est pas absolue. La conclusion de l'audit exprime, selon l'opinion de l'auditeur, la conformité ou la non-conformité du sujet considéré dans tous ses aspects significatifs, ou, le cas échéant, que les informations sur le sujet considéré présentent une image véridique et fidèle, en conformité avec les critères applicables (ISSAI 4000.33).**
93. **Lorsqu'elle fournit une assurance limitée, la conclusion de l'audit indique que, eu égard les contrôles effectués, l'auditeur n'a eu connaissance d'aucune information qui le conduirait à croire que le sujet considéré n'est pas en conformité avec les critères applicables. Cependant, si l'auditeur estime que le sujet considéré n'est pas en conformité avec les critères, il/elle doit réaliser des contrôles limités pour déterminer si le sujet considéré est en conformité avec les critères ou pas. (ISSAI 4000.35).**
94. Le niveau d'assurance à fournir lors d'un audit doit être pris en compte lors de l'identification de la portée et du sujet de l'audit. La conduite d'une mission d'audit avec un niveau d'assurance limité ou raisonnable est une décision stratégique qui doit être prise au niveau du Conseil de la CSCCA, après avoir pris en considération ce qui suit:
- Les besoins de l'utilisateur prévu.
 - L'état de l'environnement de contrôle interne et des systèmes de contrôle de l'entité auditée.
 - La disponibilité et l'accès aux informations.
 - Les compétences existantes des auditeurs.
 - La disponibilité des ressources.

Tableau 3.1 : Comment apprécier le niveau d'assurance

Facteurs	Assurance raisonnable	Assurance limitée
Étendue de l'audit	Un nombre large d'opérations à auditer	Un nombre très large d'opérations à auditer

Facteurs	Assurance raisonnable	Assurance limitée
Besoins de l'utilisateur présumé	Processus de prise de décision faisant appel à des informations complexes sur le sujet considéré et son fonctionnement	Utilisateurs intéressés par les constatations et non par la connaissance des systèmes et des contrôles. Utilisateurs ayant besoin ou demandant des résultats d'audit immédiats
Disponibilité des informations et de l'accès à celles-ci	Accès aux systèmes et processus utilisés par le sujet considéré	Accès restreint à l'information
Compétences actuelles des auditeurs	Maîtrise de l'échantillonnage statistique, Appréciation par l'auditeur des systèmes et des processus reliés au sujet considéré par la réalisation d'une évaluation des contrôles internes	Objectif de l'audit étant d'obtenir un niveau d'assurance ayant du sens pour les utilisateurs présumés, au regard de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit
Disponibilité des ressources	ISC disposant de ressources suffisantes	ISC disposant de ressources limitées

Source : Adapté de : INTOSAI-IDI, Manuel de mise en œuvre des ISSAI-Audit de conformité, pp 53- 54

Prise en compte du risque d'audit et détermination de son impact sur l'assurance

95. Selon l'ISSAI 4000.52 : **l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures visant à réduire à un niveau acceptable le risque de produire des conclusions incorrectes.**

96. Le risque d'audit est le risque que le rapport d'audit, ou plus spécifiquement la conclusion ou l'opinion de l'auditeur, soit inapproprié en la circonstance.
97. La prise en considération du risque d'audit est pertinente à la fois dans les missions d'attestation et dans les missions d'appréciation directe.
98. La Commission d'audit doit tenir compte de trois différentes composantes du risque d'audit - à savoir le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non-détection - au regard du sujet considéré et du type de rapport.

Risque inhérent (RI)

99. **Le risque inhérent** est le risque, lié à la nature des activités, des opérations et des structures de gestion, que la non-conformité se produise qui, si elle n'est pas empêchée ou détectée et corrigée par le contrôle interne, aura pour résultat que l'entité n'atteindra pas ses objectifs en termes de fiabilité et de légalité/régularité.
100. Le risque inhérent est estimé par l'auditeur sur la base de sa compréhension des activités de l'entité. Parmi les risques inhérents recensés, l'auditeur détermine ceux qui nécessitent une attention particulière (risques significatifs), et pour lesquels il devra évaluer la conception des contrôles y afférents. De plus, il devra vérifier, au

moyen de tests, l'efficacité et la continuité de ces derniers, tout au long de la période visée.

Risque de non-contrôle (RNC)

101. **Le risque de non-contrôle (RNC)** est : « le risque que les contrôles internes pertinents associés aux risques inhérents ne sont pas appropriés ou ne fonctionnent pas correctement » et que les dispositifs de contrôle interne ne parviennent pas à empêcher une non-conformité importante ou à les déceler et à les corriger en temps utile.
102. Le risque de non-contrôle est évalué par l'auditeur en fonction de son évaluation du contrôle interne de l'entité.
103. Lorsque le risque de non-contrôle est susceptible d'être élevé, c'est-à-dire qu'il n'existe aucun contrôle ou qu'il existe des contrôles limités, l'auditeur doit obtenir l'assurance requise en mettant en œuvre des tests de corroboration.
104. L'évaluation préliminaire du risque de non-contrôle exige que l'auditeur considère les cinq composantes du contrôle interne. Cependant, la principale considération de l'auditeur est de savoir si et comment un contrôle spécifique empêche ou décèle et corrige les non-conformités, plutôt que sa classification en tant que composante particulière. Si un contrôle prévu n'existe pas, les auditeurs doivent s'informer des éventuels contrôles compensatoires en place susceptibles d'avoir le même effet.
105. L'évaluation du risque de non-contrôle par l'auditeur peut être: pas de contrôle, contrôle insuffisant, contrôle décent ou contrôle fort.

Risque de non-détection (RND)

106. Selon l'ISSAI 4000.54, le risque de non-détection (RND) est « le risque que les procédures réalisées par l'auditeur conduisent à une conclusion/opinion incorrecte.

107. Le risque de non-détection est le risque que la Commission d'audit ne détecte pas des écarts significatifs qui se sont produits sans que le système de contrôle interne ait permis de les prévenir, ou de les détecter et corriger à temps.

3.2. Approfondir la compréhension du sujet d'audit

108. Tout exercice de planification d'un audit de conformité nécessite une compréhension solide du sujet considéré ("ce qui est audité") et des risques et défis de conformité qui y sont associés. La mission de la Commission d'audit est de recueillir le maximum d'informations sur le sujet d'audit, dans un minimum de temps. La prise de connaissance doit, de ce fait, être allégée, avec comme finalité de connaître les particularités et les risques importants sous-jacents au sujet d'audit, et de mettre en place une stratégie d'audit adaptée.
109. La compréhension du sujet d'audit considéré constitue par conséquent une étape fondamentale de la planification, dans la mesure où une bonne compréhension du sujet à auditer permet, entre autres, à l'équipe de vérification de bien cibler les domaines à vérifier et de concevoir la mission de manière à réduire le risque de faire des constatations erronées, de tirer des conclusions fausses et de faire des recommandations inappropriées dans le rapport d'audit. Elle contribue également à assurer que la vérification sera planifiée de façon ordonnée, efficiente et efficace par rapport aux coûts.
110. Il est donc important que l'auditeur utilise son jugement professionnel pour identifier les informations dont il a besoin, les sources ainsi que les techniques de collecte.

3.2.1. Les éléments de compréhension du sujet d'audit

111. En fonction du sujet d'audit retenu, la Commission d'audit devra rechercher un ensemble d'informations pertinentes sur ledit sujet. Ces informations peuvent porter sur :
- **Les acteurs institutionnels responsables de la thématique ou du domaine objet du sujet d'audit retenu** : En s'intéressant à ces acteurs, la Commission d'audit cherchera à comprendre et à établir de manière suffisamment claire et précise les rôles et responsabilités de chacun dans la gestion de la problématique et/ou du domaine objet du sujet d'audit retenu. Cette bonne compréhension des rôles et responsabilités est importante pour permettre à la Commission d'audit d'identifier les parties responsables à l'audit de conformité ;
 - **Les dispositions juridiques et réglementaires pertinentes qui s'appliquent à la thématique ou au domaine objet du sujet d'audit retenu** : En déterminant ces dispositions, la Commission d'audit cherchera à comprendre comment est régi le domaine objet du sujet d'audit et aura un commencement d'idée sur les cas de non-conformité qui peuvent survenir. L'information sur les dispositions juridiques et réglementaires pertinentes lui permettra également de dégager des zones juridiques qui lui paraissent incomprises dans l'optique de nourrir sa compréhension du sujet d'audit à travers des entretiens auprès des administrations chargées d'appliquer lesdites dispositions ;

- **Les systèmes et pratiques de gestion mises en place par les administrations responsables pour prendre en charge le domaine ou la thématique objet du sujet d'audit retenu ;**
- **Les activités et opérations de terrain mises en œuvre par les administrations responsables et se rapportant au domaine du secteur en lien avec le sujet d'audit retenu.**
- **Les enjeux de non-conformité** qui découlent du domaine du secteur en lien avec le sujet d'audit, ou encore les situations de non-conformité réelles qui ont dans le passé émaillé ce domaine.

3.2.2. La démarche de compréhension du sujet d'audit choisi

112. La collecte des données au cours de la planification vise principalement à réunir suffisamment d'informations sur les éléments de compréhension du sujet d'audit du secteur choisi, dans le but de pouvoir apprécier l'ensemble des problèmes et/ou des risques de non-conformité associés au sujet d'audit.
113. Plusieurs procédures et techniques peuvent ainsi être utilisées pour réunir les informations nécessaires à la compréhension du sujet d'audit considéré, notamment : la revue documentaire, les entretiens et les visites in situ.
114. Il est conseillé aux auditeurs de commencer par la revue documentaire ou de la combiner avec les autres techniques. L'entretien et les visites devront permettre à l'équipe de recouper des informations collectées lors de la revue documentaire et de couvrir les questions auxquelles cette dernière n'a pas pu donner des éléments de réponses.
115. La prise de connaissance est un processus itératif et continu qui permet à la Commission d'audit de constituer son dossier courant.

La revue documentaire

116. Pour comprendre le sujet d'audit considéré, la Commission d'audit pourra de manière concrète procéder à :
- l'examen des textes législatifs et réglementaires, des politiques, des lignes directrices, des documents de référence de l'industrie, notamment ceux qui s'applique au sujet audité, etc. ;
 - l'examen des documents de planification stratégique, des rapports d'activités ou sur la performance de Ministères et organismes en charge du domaine de l'industrie faisant l'objet de l'audit ;
 - l'examen des rapports de gestion et redditionnels sur la thématique auditée ;
 - une analyse sommaire des principaux systèmes et procédures de contrôle internes mis en place par les ministères et organismes en charge du domaine ou de la thématique de l'industrie faisant l'objet de l'audit ;

- l'évaluation des risques inhérents aux domaines ou à la thématique de l'industrie faisant l'objet de l'audit ;
- une évaluation des risques de non-conformité auxquels sont exposés les Ministères et Organismes en charge du domaine de l'industrie faisant l'objet de l'audit
- la consultation des experts et d'organismes externes afin d'identifier les pratiques exemplaires et les possibilités d'amélioration ;
- la consultation des résultats d'audit et d'études antérieures (enquêtes, ...) menés par d'autres parties sur le sujet du secteur faisant l'objet de l'audit ;
- l'analyse des outils technologiques éventuels mis en place par les Ministères et organismes en charge du domaine de l'industrie faisant l'objet de l'audit, etc.

117. La Commission d'audit pourra également consulter :

- des études réalisées par le gouvernement, par les professionnels ou des groupes d'intérêts dans le secteur du sujet de l'audit;
- les résultats des travaux de recherche menés par des universitaires ou des organismes de recherche de référence dans le secteur du sujet de l'audit et traitant de la problématique sous-jacente au sujet d'audit ;
- les couvertures, articles de presse ou dénonciations des citoyens (nes) sur des possibles déficiences dans le domaine du secteur du sujet faisant l'objet de l'audit de conformité.

118. L'efficacité de la revue documentaire dépend de la pertinence des documents collectés pour examen et de l'usage que la Commission d'audit fera de l'information ainsi collectée.

119. Puisque la Commission d'audit ne dispose pas d'un temps infini pour la collecte et l'analyse des documents, il va être indispensable qu'elle identifie de façon précise, autant que possible, les documents pertinents qui sont en lien avec le sujet d'audit considéré.

120. La revue de ces documents devra être documentée pour éviter une dilution/perte des informations qui en découle et permettre par la suite une exploitation aisée de celles-ci. Il est ainsi recommandé à la Commission d'audit d'élaborer des fiches d'analyse de la documentation qui seront partagées avec l'ensemble des membres de la Commission d'audit, pour éviter toute asymétrie d'information sur le sujet d'audit considéré entre les membres de l'équipe.

Les entretiens

121. Tout au long du processus d'audit, la Commission sera tenue, lorsque cela s'avère nécessaire, d'organiser des entretiens avec les acteurs du secteur du sujet de l'audit, en rapport avec le sujet d'audit retenu.

122. En outre, il faut noter que les acteurs dans le secteur du sujet de l'audit sont multiples et de nature différente, et l'auditeur doit, à travers la revue documentaire et les entretiens, chercher à les identifier et à comprendre les rôles et responsabilités de

chaque acteur, en rapport avec le sujet d'audit retenu.

123. Globalement, il convient de distinguer les acteurs du secteur public des autres acteurs du secteur privé et de la société civile.
124. S'agissant des acteurs privés et de la société civile, l'auditeur doit prévoir d'organiser des entretiens ciblés avec les autres parties prenantes du secteur privé et de la société civile.
125. Tous les entretiens devront être orientés vers le sujet d'audit déjà identifié. Il convient, cependant, de préciser qu'à l'issue de l'entretien, la Commission d'audit peut approfondir son sujet d'audit en fonction des informations collectées durant cette phase de prise de connaissance.

Les visites in situ

126. Certains sujets peuvent conduire la Commission d'audit à descendre sur le terrain pour collecter quelques informations. C'est le cas notamment des informations en rapport avec la sauvegarde environnementale et sociale, localisation géographique, les moyens techniques (équipements, expertise, effectif...) dont disposent les services techniques en charge de la surveillance du secteur du sujet de l'audit, etc.
127. Les visites de sites sont essentielles pour comprendre la manière dont les choses fonctionnent concrètement. Elles donnent aux auditeurs l'occasion de rencontrer de nombreuses personnes ayant une connaissance directe des principaux processus et d'observer par eux-mêmes le fonctionnement des systèmes importants. Ces visites doivent être programmées, et peuvent continuer durant les phases d'exécution et de rapport. De même, il est requis que ces visites soient conduites par les vérificateurs expérimentés, qui peuvent poser des questions orientées vers le sujet et identifier les facteurs et zones à risque.

3.3. Connaissance de l'environnement et du système de contrôle interne

128. Un système de contrôle interne est composé de règles, de structures, de procédures, de processus et de missions qui aident les administrations responsables (entités auditées) à répondre de manière appropriée aux risques de non-conformité.
129. Un système efficace protège les actifs de l'entité auditée, facilite la communication interne et externe, et aide l'entité auditée à se conformer à tous les textes et normes pertinents faisant autorité.
130. Un bon système de contrôle interne doit être établi, afin de réduire le risque de non-conformité à tous les niveaux. En effet, la Commission d'audit doit vérifier que les administrations responsables ont mis en place un système efficace de gestion du secteur devant lui permettre de s'assurer de la conformité aux lois et règlements ainsi que la permanence de leur application.

131. Compte tenu de l'importance de ces contrôles pour atteindre cet objectif, les auditeurs doivent avoir une compréhension de toutes les composantes du système de contrôle interne en place dans le secteur du sujet de l'audit, notamment : l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation du risque de l'entité, le système d'information, les activités de contrôle pertinentes pour l'audit et le suivi du contrôle pertinent pour l'audit.
132. Ils doivent utiliser leur jugement professionnel pour apprécier l'efficacité de ce système, notamment en rapport avec la conception et le fonctionnement, afin de déceler les principales faiblesses susceptibles d'affecter le sujet d'audit et de constituer des facteurs de risques.
133. Pour ce faire, les auditeurs peuvent recourir aux méthodes et outils d'évaluation du contrôle interne utilisés souvent dans le cadre de l'audit financier, tests de conformité, tests de permanence incluant check-list, questionnaires de contrôle interne, organigrammes.

3.4. Définir les objectifs et les questions d'audit

3.4.1. La définition des objectifs d'audit de conformité

134. Un objectif d'audit est l'hypothèse qui sera vérifiée par la collecte et l'analyse des éléments probants. Il correspond à ce que vise la Commission d'audit en entreprenant l'audit de conformité. Le résultat auquel elle veut parvenir est étroitement lié à l'objectif ou aux objectifs qu'elle s'est fixée.
135. L'objectif de l'audit détermine ce à quoi l'auditeur cherche à répondre lors de l'audit. Les auditeurs veillent à l'objectivité dans la formulation des objectifs d'audit, y compris l'identification des critères. Les conclusions de l'audit dépendent entièrement des objectifs de l'audit, et les conclusions sont complètes dans la mesure où les objectifs de l'audit sont satisfaits. L'objectif d'audit doit pouvoir être répondu et doit identifier l'objet de l'audit, l'entité ou les activités faisant l'objet de l'audit. Source : Manuel de mise en œuvre des ISSAI-Audit de conformité de l'INTOSAI-HDI, p 54,
136. L'objectif de l'audit doit être déterminé en fonction des questions auxquelles la Commission d'audit cherche à répondre par rapport au sujet considéré et des conclusions qui sont attendues de la mise en œuvre de l'audit, et aussi en fonction du mandat de l'ISC.
137. La Commission d'audit peut déterminer un ou plusieurs objectifs, chaque objectif peut traiter d'un ou plusieurs points relatifs au sujet considéré.
138. Dans la pratique, la définition des objectifs dépend de plusieurs facteurs, notamment le sujet d'audit, les attentes des parties prenantes sur le sujet d'audit, le contexte du sujet d'audit, les risques évalués, etc.

139. Un objectif d'audit bien défini doit être clair, concis, réaliste et atteignable et doit être formulé avec des verbes d'actions (s'assurer, vérifier, etc.) et être de nature à permettre à l'auditeur de collecter les éléments probants nécessaires pour étayer ses conclusions et donner assez d'informations aux acteurs (entité auditée et parties prenantes) sur l'objet de l'audit.
140. L'auditeur doit formuler son objectif en toute indépendance et en faisant preuve d'objectivité. L'objectif doit être formulé sous forme déclaratif et avec le moins de mot possible sans pour autant en occulter le sens. Il convient de préciser dans l'objectif, le nom de (ou des) l'entité (s) concernée (s) par le contrôle.

3.4.2. La formulation des questions d'audit

141. Un objectif d'audit est l'hypothèse qui sera vérifiée par la collecte et l'analyse des éléments probants. Il correspond à ce que vise la Commission d'audit en entreprenant l'audit de conformité. Le résultat auquel elle veut parvenir est étroitement lié à l'objectif ou aux objectifs qu'elle s'est fixée.
142. A l'objectif d'audit peut être associée une question d'audit. La question d'audit peut être déclinée en sous-questions.
143. La bonne formulation des questions d'audit est essentielle à la réussite de l'audit, car elle aura des implications sur les décisions concernant le type de données à collecter, la manière dont la collecte sera effectuée, l'analyse qui sera réalisée et les conclusions qui en seront tirées.
144. Lors de l'élaboration des questions d'audit, les aspects suivants doivent être pris en compte :
- clarté et précision ;
 - utilisation de termes pouvant être définis et mesurés ;
 - faisabilité du travail d'enquête (possibilité d'apporter des réponses) ;
 - articulation et cohérence (l'ensemble de questions doit permettre de clarifier les problèmes d'audit identifiés précédemment).
145. Pour chacune de ces questions spécifiques, la Commission d'audit devra définir plus tard les critères d'audit.

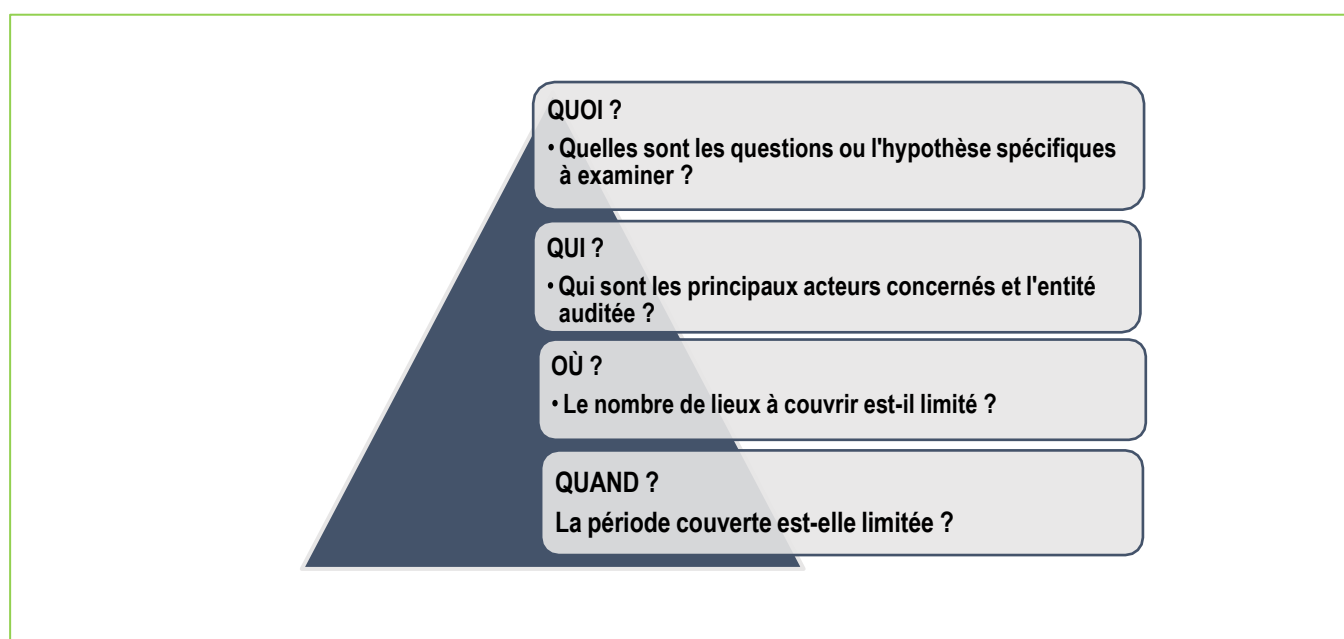
3.5. Définir l'étendue de l'audit

146. Définir l'étendue d'un audit de conformité, c'est répondre au questionnement suivant : **« quoi et jusqu'où vérifier »**.
147. L'étendue de l'audit doit être déterminée de manière à permettre à l'auditeur d'établir un rapport constructif.
148. La détermination de l'étendue peut être influencée par un certain nombre

d'éléments comme les lois et règlements, les constats formulés au cours des audits précédents réalisés dans l'entité notamment les cas de non-conformité détectés précédemment dans l'entité auditée, les résultats d'audits financiers ou de performance précédents, les dénonciations effectuées par les citoyens, etc.

149. Il faut noter que lorsqu'il est porté à la connaissance de l'auditeur, au cours de l'audit, des informations importantes, celui-ci peut modifier l'étendue de l'audit si cette modification est pertinente et apportera une valeur ajoutée au rapport d'audit.
150. Pour déterminer aisément l'étendue ou portée de l'audit, la Commission d'audit doit répondre aux questions contenues dans le graphique ci-après :

Graphique 3.2 : Facteurs déterminant l'étendue de l'audit



3.6. Détermination des critères de l'audit

3.6.1. Principes et caractéristiques des critères de l'audit

151. Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré de façon cohérente et raisonnable. Ils sont déterminés sur la base des textes législatifs et réglementaires qui encadrent le secteur du sujet de l'audit (législation de base, règlements publiés en vertu d'une législation cadre, autres lois, règlements et conventions applicables, y compris les lois budgétaires), qui constituent les sources de critères.
152. Pour rappel, l'auditeur doit avec discrétion et en exerçant son jugement professionnel, définir des critères d'audit appropriés (**pertinents, fiables, exhaustifs, objectifs, compréhensibles, utiles comparables, acceptables, disponibles**).
153. Il lui incombe aussi de les définir clairement dans le rapport d'audit de conformité pour permettre aux utilisateurs présumés la compréhension des travaux et conclusions de l'audit.

Tableau 3.3 Caractéristiques des critères d'audit appropriés

CARACTÉRISTIQUES	EXPLICATIONS
Pertinence	Les critères pertinents donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui aident à la prise de décision par le(s) utilisateur(s) ciblé(s).
Fiabilité	Les critères fiables donnent lieu à des conclusions cohérentes lorsqu'ils sont utilisés et examinés de la même manière, par un autre auditeur, dans des circonstances similaires.
Exhaustivité	Les critères sont exhaustifs quand les informations portant sur le sujet considéré, préparées conformément à ceux-ci, n'omet pas de facteurs pertinents qui pourraient raisonnablement affecter des décisions de(s) utilisateur(s).
Neutralité ou objectivité	Les critères neutres donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui sont exempts de tout parti pris comme il se doit dans les circonstances de la mission.
Intelligibilité ou Compréhensibilité	Les critères intelligibles donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui peuvent être comprises par le(s) utilisateur(s) ciblé(s).
Utilité	Les critères utiles donnent lieu à des observations et à des conclusions qui répondent aux besoins en matière d'information de(s) utilisateur(s).
Comparabilité	Les critères comparables sont en cohérence avec ceux qui sont utilisés dans les audits de conformité d'autres agences ou activités similaires et avec ceux qui ont été utilisés dans des audits de conformité précédents de l'entité auditée.

CARACTÉRISTIQUES	EXPLICATIONS
Acceptabilité	Les critères acceptables sont ceux qui sont acceptés par les experts indépendants dans le domaine, les entités auditées, le législateur, les médias, et le grand public.
Disponibilité	Les critères sont disponibles pour le(s) utilisateur(s) ciblé(s) de sorte qu'ils comprennent la nature du travail d'audit réalisé et les fondements du rapport d'audit.

Source : ISSAI 4000/118

3.6.2. La formulation des critères d'audit

154. La Commission d'audit doit mettre à profit la revue documentaire et utiliser ses connaissances du secteur, en rapport avec le sujet et les objectifs de l'audit, pour identifier les critères appropriés. Les observations de l'auditeur doivent porter sur l'évaluation du respect ou du non-respect des critères.
155. La formulation des critères doit tenir compte de la détermination du ou des objectifs de l'audit et de l'identification des sources de critères.
156. Une fois l'objectif ou les objectifs d'audit déterminé(s), ainsi que les sources de critères d'audit répertoriées, la Commission d'audit suivra la démarche suivante pour formuler ses critères :
- Déterminer une question principale pour chaque objectif d'audit : chaque objectif d'audit peut être associé à une question principale ou question d'audit.
 - Déterminer pour chaque question principale des sous-questions ;
 - Définir des critères à partir de chaque sous-question.

3.7. Sélectionner les méthodes permettant de rassembler les données probantes d'audit

157. Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré de façon cohérente et raisonnable. Ils sont déterminés sur la base des textes législatifs et réglementaires qui encadrent le secteur du sujet de l'audit (législation de base, règlements publiés en vertu d'une législation cadre, autres lois, règlements et conventions applicables, y compris les lois budgétaires), qui constituent les sources de critères.

3.7.1. Rassembler les données probantes d'audit

158. Pendant la planification, la Commission d'audit doit concevoir les procédures d'audit à utiliser pour rassembler des données probantes d'audit suffisantes et appropriées pour formuler une conclusion avec le niveau d'assurance sélectionné. (ISSAI 4000/144)
159. Après avoir déterminé les critères d'audit, la Commission d'audit doit finaliser la

conception méthodologique en définissant les techniques de collecte de données qui seront utilisées tout au long de la phase d'examen.

160. L'objectif du choix des méthodes est de se concentrer spécifiquement sur ce que l'équipe a besoin de savoir pour répondre aux questions d'audit et aux critères, sur l'endroit où elle peut obtenir les informations et sur la manière de les obtenir.
161. Plusieurs formes de données probantes d'audit peuvent être obtenues en utilisant différentes méthodes de collecte des données, comme l'illustre le tableau ci-dessous.

Tableau 3. 4. Lien entre type de données probantes et différentes méthodes

Types de données probantes	Méthodes de collecte des données
Données probantes fondées sur des témoignages qui doivent tenir compte de la représentativité de chaque groupe (homme-femmes)	<ul style="list-style-type: none"> • Entretiens • Sondages • Questionnaires • Groupes Témoins • Groupes de comparaison
Données probantes documentaires	<ul style="list-style-type: none"> • Examens des documents • Examens des dossiers • Utilisation de statistiques existantes • Utilisation de bases de données existantes
Données probantes physiques	<ul style="list-style-type: none"> • Observation physique (du milieu, des personnes ou d'un processus en cours) • Inspection des objets ou des processus • Visite des lieux ou descente sur site • Prélèvement d'échantillon et test
Données probantes analytiques	<ul style="list-style-type: none"> • Revue analytique • Re- calcul ou réexécution • Comparaison ou analyse comparative

162. Finalement, toutes les étapes ci-dessus relatives à la conception méthodologique de l'audit de conformité doivent conduire à l'élaboration d'un plan d'audit de conformité.

3.7.2. Le plan d'audit de conformité

163. Le plan d'audit est un outil destiné à déterminer ce sur quoi l'audit va porter et la manière de procéder. Il définit les diligences requises et les procédures nécessaires à la mise en œuvre des objectifs de l'audit et à la formulation d'appréciations par rapport aux critères d'audit. Ses principaux objectifs sont :

- établir une relation claire entre objectifs d'audit, méthodologie d'audit et travail de terrain prévu ;
- identifier et documenter les procédures devant être mises en œuvre, et
- faciliter la réalisation, la supervision et le contrôle.

164. Dans le plan d'audit, la Commission doit renseigner les rubriques suivantes :

- **un aperçu de l'entité** ou du sujet à auditer et de l'environnement du contrôle ;
- **les objectifs d'audit** ;
- **les critères d'audit** et leurs sources ;
- **l'étendue de l'audit** (les périodes à couvrir et les lieux à visiter; comme pour les audits de conformité, plus les systèmes de contrôle à tester et l'échantillon à auditer) ;
- **une évaluation préliminaire des risques de non-conformité** identifiés ;
- **l'approche d'audit**, y compris les procédures d'audit à mettre en œuvre en vue de fournir les informations probantes nécessaires ;
- **l'organisation des travaux d'audit** : ressources (y compris l'utilisation des travaux d'autres auditeurs et experts), calendrier (y compris les objectifs concernant l'établissement de rapports), budget et documentation de support à l'audit de l'ISC ;
- **les dispositions en matière de contrôle qualité** concernant la direction, la surveillance et la révision du travail d'audit. Ce plan d'enquête doit être approuvé par le management de l'ISC.

165. Il est important de noter que l'approche d'audit pourra faire l'objet d'un appendice au plan d'audit. Ce document permet de décrire comment chaque question d'audit sera abordée, ainsi que les résultats attendus. Il a pour objectif de clarifier la possibilité de parvenir à une conclusion sur l'objectif d'audit, et d'assurer une chaîne logique de raisonnement et d'analyse depuis l'objectif d'audit jusqu'aux critères d'audit et aux méthodes utilisées.

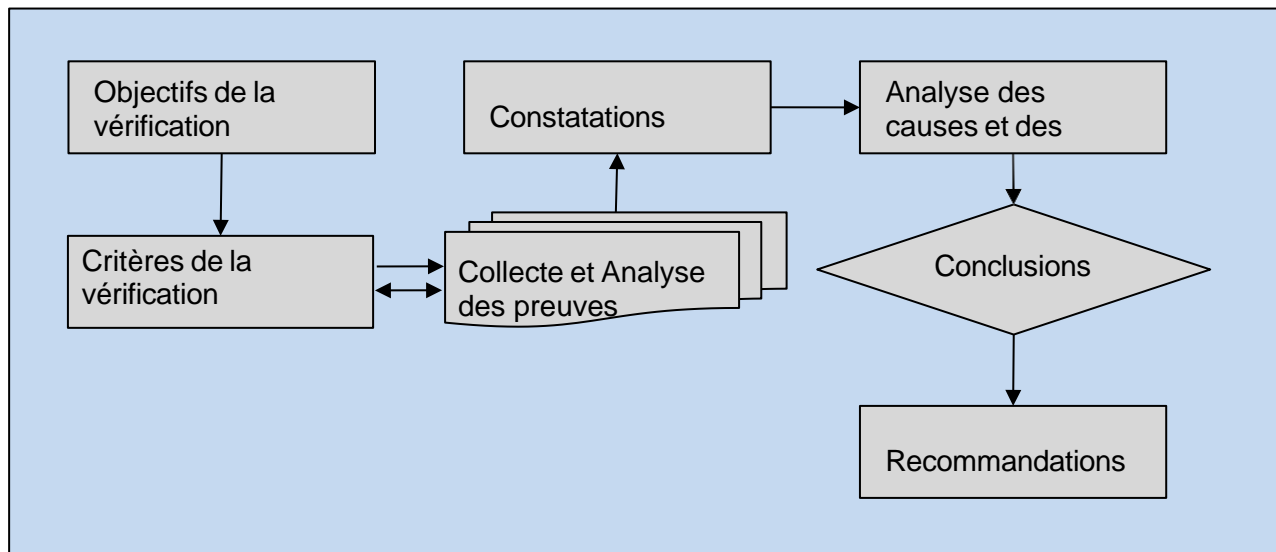
3.8. Élaboration d'un programme d'audit de conformité

166. Dans la déclinaison des tâches de l'auditeur afférentes à la planification, cette session présente les modalités du programme d'audit notamment les instructions détaillées des procédures d'audit arrêtées à la phase de planification avant la collecte des éléments de preuve, ainsi que la compilation d'une matrice de constatations.
167. Cette phase traite des points suivants :
- Chaîne logique de la phase d'exécution d'un audit de conformité ;
 - La structure des programmes d'audit.

3.8.1. Chaîne logique de la phase d'exécution d'un audit de conformité

168. A la fin de la phase de planification de l'audit de conformité, la Commission d'audit dispose d'un plan d'audit, dans lequel l'on retrouve **l'approche d'audit**, y compris les procédures d'audit à mettre en œuvre en vue de fournir les informations probantes nécessaires.
169. Après avoir obtenu les approbations nécessaires pour la mise en œuvre de la stratégie d'audit ainsi définie, la Commission doit élaborer des programmes d'audit et procéder à l'examen proprement dit. Cette phase consiste donc en :
- la collecte et l'analyse de l'information probante ;
 - la rédaction des conclusions, constatations et recommandations de l'audit ;
 - la préparation de la matrice des constatations.
170. Le graphique ci-dessous décrit le processus logique de la phase d'examen d'un audit de conformité :

Graphique 3.3 : Processus de la phase d'examen



171. Le but de la phase d'examen est de réunir des informations probantes appropriés et suffisantes, pour permettre à l'auditeur de répondre aux questions d'audit et d'étayer toutes les observations formulées dans le rapport final.
172. Une fois réunies, les informations probantes sont évaluées en fonction des critères d'audit retenus, en vue de déduire des constatations d'audit. Les causes et les effets de ces dernières sont ensuite examinés, afin d'identifier des recommandations appropriées.
173. A cet effet, lors de la phase d'examen, la Commission finalise certains aspects de l'audit contenus dans le plan d'audit de conformité au travers des programmes d'audit. Ces derniers lui permettent de planifier et de mener les activités de collecte des preuves et informations nécessaires, au meilleur coût possible.
174. Le programme d'audit définit **les procédés détaillés qui permettront d'atteindre les objectifs d'audit et d'étayer les conclusions et recommandations contenues dans le rapport final avec une information probante adéquate et suffisante.**
175. Il constitue le pont entre la phase de planification et la phase d'examen. A ce titre, il vise à :
- **répondre aux questions de la vérification de façon ordonnée et structurée;**
 - **recueillir des preuves adéquates et suffisantes; et**
 - **permettre d'étayer les constatations et les conclusions de l'audit.**

3.8.2. La structure des programmes d'audit (voir appendice 3.9)

176. La Commission d'audit de conformité élabore en principe, **un programme pour chaque question à vérifier ou question d'audit**. Il s'agit de préciser l'information contenue dans l'approche de mise en œuvre de l'audit (**Appendice 3.9**), les données requises, leurs sources ainsi que les méthodes de collecte et d'analyse. De ce fait, un programme d'audit pourrait être structuré comme suit :
- **la première partie** présente le projet de vérification, les directives générales du superviseur, l'objectif d'audit, la question d'audit et le critère d'audit ;
 - **la deuxième partie** présente les instructions détaillées qui permettront aux vérificateurs de réunir les informations nécessaires pour conclure sur le (ou les) critère(s) de vérification, avec leur source et la référence des feuilles de travail.
177. Un programme d'audit devrait préciser les éléments suivants :
- les objectifs d'audit ;
 - les questions d'audit ;
 - les critères d'audit ;
 - les tâches de l'auditeur dans la collecte de l'information ;
 - l'information requise à obtenir ;
 - les sources de cette information ;
 - les techniques de collecte d'information et d'analyse de cette information ;
 - les messages potentiels découlant de l'audit.

3.9. Appendices

3.9.1. Modèle de programme d'audit

APPENDICE 3.9.1. MODÈLE DE PROGRAMME D'AUDIT

Projet d'audit de conformité :			
Objectif d'audit :			
Directives du superviseur :			
Question d'audit # 1 : <i>Énoncer la question d'audit</i>			
Critère # 1.1 : <i>Énoncer le critère d'audit qui se rapporte à la question d'audit</i>			
Procédés de vérification	Description détaillée des tests de contrôle ou des tâches d'audit à exécuter par l'auditeur	Sources d'information	Réf. Feuille de travail
<i>Énoncer les techniques de collecte des éléments probants qui ont été définies dans le plan d'audit de conformité pour chaque critère</i>	<i>Décrire de façon détaillée et précise ce que l'auditeur devra faire (diligences/tâches d'audit) pour appliquer le procédé d'audit retenu et aboutir à la collecte des éléments probants envisagés</i>		FT 1.1.1
<i>Énoncer les techniques de collecte des éléments probants qui ont été définies dans le plan d'audit de conformité pour chaque critère</i>	<i>Décrire de façon détaillée et précise ce que l'auditeur devra faire (diligences/tâches d'audit) pour appliquer le procédé d'audit retenu et aboutir à la collecte des éléments probants envisagés</i>		FT 1.1.2
Conclusion :	<i>Énoncer le potentiel message de non-conformité découlant du critère</i>		-----
Question d'audit # 2 : <i>Énoncer la question d'audit</i>			
Critère # 2.1 : <i>Énoncer le critère d'audit qui se rapporte à la question d'audit</i>			
Procédés de vérification	Description détaillée des tests de contrôle ou des tâches d'audit à exécuter par l'auditeur	Sources d'information	Réf. Feuille de travail
<i>Énoncer les techniques de collecte des éléments probants qui ont été définies dans le plan d'audit de conformité pour chaque critère</i>	<i>Décrire de façon détaillée et précise ce que l'auditeur devra faire (diligences/tâches d'audit) pour appliquer le procédé d'audit retenu et aboutir à la collecte des éléments probants envisagés</i>		FT 2.1.1
<i>Énoncer les techniques de collecte des éléments probants qui ont été définies dans le plan</i>	<i>Décrire de façon détaillée et précise ce que l'auditeur devra faire (diligences/tâches d'audit) pour appliquer le procédé d'audit retenu et aboutir à la collecte des éléments probants envisagés</i>		FT 2.1.2



d'audit de conformité pour chaque critère			
-----	-----		-----
-----	-----		-----
-----	-----		-----
Conclusion :	Énoncer le potentiel message de non-conformité découlant du critère		-----
Commentaires de l'auditeur :			

3.9.2. Modèle de feuille de travail pour le recensement des documents pertinents à l'audit

APPENDICE 3.9.2. MODÈLE DE FEUILLE DE TRAVAIL DE RECENSEMENT DES DOCUMENTS PERTINENTS À L'AUDIT

INTITULE DU DOCUMENT	NATURE (Loi, Décret, Arrêté, Article de presse, Rapport, Enquête, ... ?)	SOURCE	INTERET POUR L'AUDIT
1			
2			
...			

3.9.3. Modèle d'identification les risques majeurs de non-conformité relatifs au sujet d'audit

APPENDICE 3.9.3. MODÈLE D'IDENTIFICATION DES RISQUES MAJEURS DE NON-CONFORMITÉ RELATIFS AU SUJET D'AUDIT

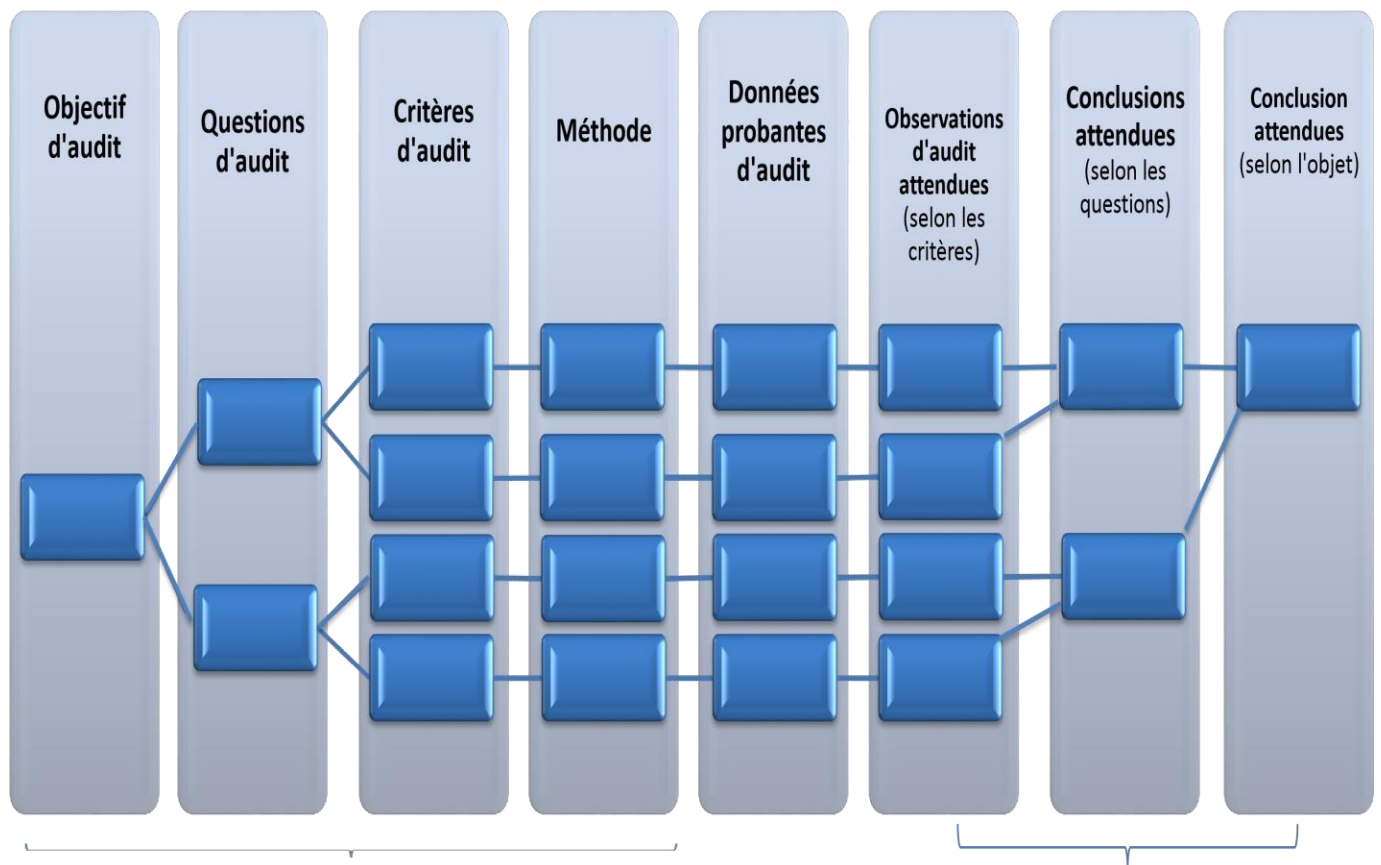
Domaines/axes d'audit	Risques majeurs	Justification
ATTRIBUTION DES PERMIS	R1.	
	R2.	
RENOUVELLEMENT DES PERMIS	R3.	
	R4.	
TRANSACTIONS DES PERMIS	R5.	
	R6.	

3.9.4. Modèle de programme d'audit

APPENDICE 3.9.4. MODÈLE DE FEUILLE DE TRAVAIL DE FORMULATION DES OBJECTIFS, QUESTIONS ET CRITÈRES D'AUDIT

DOMAINES/AXES D'AUDIT	RISQUES DE NON-CONFORMITÉ IDENTIFIÉS	OBJECTIF(S) D'AUDIT	QUESTION(S) D'AUDIT	CRITÈRES D'AUDIT	SOURCES CRITÈRES	METHODE DE COLLECTE DES DONNEES
ATTRIBUTION DES PERMIS	Risque 1. Libellé	Objectif 1	Question 1.			
	Risque 2. Libellé		Question 2.			
RENOUVELLEMENT DES PERMIS	Risque 3. Libellé	Objectif 2	Question 1.			
	Risque 4. Libellé		Question 2.			
TRANSACTIONS DES PERMIS	Risque 5. Libellé	Objectif 3	Question 1.			
	Risque 6. Libellé		Question 2.			

3.9.5. Modèle de feuille de travail d'approche d'audit



3.9.6. Modèle de plan d'audit de conformité

APPENDICE 3.9.6. MODÈLE DE PLAN D'AUDIT DE CONFORMITÉ

TITRE : AUDIT DE CONFORMITE DE L'ATTRIBUTION, DU RENOUVELLEMENT ET DES TRANSACTIONS DES PERMIS DE RECHERCHE

Aperçu du sujet d'audit

Cette section présente de façon succincte les résultats de la prise de connaissance du sujet d'audit de conformité du secteur du sujet de l'audit choisi et des entités qui en sont responsables. On y retrouve l'information la plus pertinente au sujet des éléments non exhaustifs suivants :

- Description du domaine ou de la thématique du secteur du sujet de l'audit concerné par l'audit de conformité ;
- Une présentation des éléments principaux du cadre légal applicable à ce domaine ou au sujet de l'audit concerné par l'audit de conformité (lois, décrets, arrêtés, etc.) ;
- la mission et les objectifs des entités responsables du domaine du secteur objet de l'audit, ainsi que le contexte dans lequel elles évoluent ;
- les secteurs, les programmes ou/et les activités principales concernés par le sujet audité ;
- les déficiences antérieures ou faiblesses connues et les principaux risques de non-conformité concernant le sujet du secteur concerné par l'audit ;
- les principaux mécanismes de contrôle et de reddition de comptes existant et qui s'appliquent au domaine du secteur concerné par l'audit.

La portée de l'audit

FACTEURS	RÉSULTATS
Période couverte par l'audit ?	
Sur quoi porte l'audit?	
Sur quoi ne porte pas l'audit?	
Qui est concerné par l'audit	

Objectifs, questions et critères d'audit

Dans le but de mieux cerner le sujet d'audit des questions d'audit ont été élaborées pour chaque objectif. Ces questions d'audit ont été développées à travers des critères.

OBJECTIFS D'AUDIT	QUESTIONS D'AUDIT	CRITERES	SOURCES
Objectif 1 :	Q1.1.	C 1.1.1	
		C 1.1.2	
		C 1.1.3	
	Q 1.2.	C1.2.1.	
Objectif 2 :	Q2.1	C2.1.1	
	Q2 .2.	C 2.2.1	
Objectif 3 :	Q3 .1	C 3.1.1	
	Q3 .2	C 3.2.1	

Les méthodes de collecte et d'analyse des données probantes

Le tableau ci-dessous présente les données probantes et les techniques de collecte à utiliser par objectifs d'audit.

Objectifs d'audit	Informations requises et sources	Techniques de collecte et d'analyse à utiliser

Les conclusions attendues (selon les questions d'audit)

Les conclusions potentielles par question d'audit se présentent comme suit :

QUESTIONS D'AUDIT	CONCLUSIONS POTENTIELLES
Q1.1.	
Q 1.2.	
Q2.1	

QUESTIONS D'AUDIT	CONCLUSIONS POTENTIELLES
Q2 .2.	
Q3 .1	
Q3 .2	

La conclusion attendue (selon les objectifs d'audit)

Les conclusions potentielles par objectif d'audit se présentent comme suit :

OBJECTIFS D'AUDIT	CONCLUSIONS POTENTIELLES
Objectif 1 :	
Objectif 2 :	
Objectif 3 :	

L'équipe d'audit :

Calendrier/ échéancier des travaux d'audit

Étapes	Période/ Date prévue
Début des travaux de terrain	
Examen <ul style="list-style-type: none"> • Collecte des éléments probants • Evaluation des éléments probants et élaboration de la matrice de constatations • Réunion de restitution avec les entités auditées 	
Rédaction du projet de rapport provisoire	
Soumission de rapport au contrôle qualité interne de la CSCCA	
Transmission du rapport aux entités auditées responsables du domaine du secteur de l'audit (période de contradiction)	
Intégration des Réponses/commentaires des entités auditées et soumission au processus de validation interne de l'ISC	
Finalisation du Rapport d'audit de performance définitif	

Transmis au Président de la Chambre par le	Approuvé par le
Vérificateur	Président de la Chambre
Date :	Date :

Annexe : approche d'audit

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'Ommu Luulfaa', written in a cursive style.

Chapitre 4 – Exécution d'une mission d'audit de conformité

178. Les programmes d'audit mis au point au début de la phase d'examen d'un audit de conformité dans le secteur du sujet de l'audit donnent un aperçu des éléments probants requis et de la façon dont ils seront recueillis, testés et analysés.
179. Au cours de l'étape de l'examen proprement dite, la Commission d'audit met en œuvre ces programmes.
180. Avant d'achever l'étape de l'examen, la Commission d'audit doit s'assurer que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour tirer une conclusion.
181. Selon l'ISSAI (ISSAI 4000.93), les auditeurs conçoivent et appliquent des procédures d'audit appropriées afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés leur permettant de formuler une conclusion ou une opinion indiquant si le sujet considéré est conforme, dans tous les aspects significatifs, aux critères établis.
182. Les étapes suivantes vont être suivies durant cette phase :
- Collecte des éléments probants ;
 - Analyse des éléments probants ;
 - Compilation d'une matrice des constatations ;
 - Réunion de clôture avec l'(es) entité(s) concernée(s) par l'audit de conformité

4.1. Collecte des éléments probants

183. Le travail de terrain consiste à exécuter les programmes d'audit. Le type de données à collecter, les techniques d'analyse et les sources de ces données dépendent de la stratégie méthodologique retenue.
184. La phase de terrain est souvent considérée comme une tâche rébarbative et comme la partie la moins intéressante de l'audit. Il s'agit toutefois d'une activité importante, qui prend beaucoup de temps et nécessite beaucoup d'efforts.
185. L'encadré qui suit présente des astuces pour mieux réussir les travaux de terrain d'un audit de conformité portant sur un sujet d'audit.

Encadré 4.1. Conseils et astuces pour les travaux de terrain

PREPAREZ TOUT CE DONT VOUS AUREZ BESOIN SUR LE TERRAIN PENDANT LA PHASE DE PLANIFICATION

➤ N'oubliez pas de :

- programmer les visites et autres entretiens
- réserver vos billets et vos hôtels ;
- définir la manière dont vous vous déplacerez lors du travail sur le terrain ainsi que le fournisseur de votre moyen de déplacement ;
- communiquer à votre supérieur et les autres membres de l'équipe les numéros de téléphone utiles
- préparer les feuilles de travail nécessaires (*questionnaires, guides relatifs aux entretiens, aux discussions de groupe et aux travaux d'observation directe, noms, adresses, numéros de téléphone, adresses électroniques de toutes les personnes auxquelles vous rendrez visite sur le terrain*) ;
- préparer des lettres de présentation.

➤ Lors de la programmation d'activités sur le terrain (entretiens, groupe cible, etc.) :

- Tenez compte du temps nécessaire pour aller d'un endroit à un autre et des retards probables de chaque activité ;
- Ne vous fiez pas exclusivement aux appareils électroniques (enregistreurs, smartphones, ordinateurs, etc.).
- Prenez quelques notes essentielles.
- Commencez à remplir la matrice des constatations (causes, effets et recommandations) pendant que vous êtes sur le terrain, chaque fois que vous avez des informations suffisantes pour le faire.
- Le travail de terrain prend du temps. Ne vous attendez pas à disposer de temps pour traiter les tâches qui vous attendent au bureau.
- Veillez à réunir tous les éléments dont vous avez besoin. Certaines informations peuvent s'avérer difficiles à réunir après le travail sur le terrain.
- **Portez une tenue appropriée** : Vous représentez votre bureau. Lorsque vous vous adressez à des autorités et des cadres, ne portez pas une tenue décontractée (à moins d'être sûr que ce sera également le cas de vos interlocuteurs). Vous allez aussi parler à des bénéficiaires (surtout à des personnes ayant un niveau d'instruction peu élevé) ; une tenue formelle peut les intimider et vous ne pourrez pas établir de bonnes relations et obtenir des informations fiables.

186. Il importe que la Commission d'audit de conformité réunisse les meilleures informations possibles (faits, opinions, arguments et réflexions), à partir de différentes sources, et qu'elle sollicite l'aide de spécialistes, en cas de besoin.

187. L'auditeur doit rechercher les informations probantes nécessaires pour répondre aux questions d'audit et prendre garde de dévier du mandat ou de recueillir de grandes quantités d'informations souvent inutiles et dénuées d'intérêt.

188. La collecte des données est un compromis entre idéal et réalisme. Un projet d'audit très ambitieux en matière de collecte de données, qui prévoit une forme de collecte

parfaitement complète, précise et exacte, peut entraver l'audit. Les auditeurs doivent donc s'efforcer d'être pragmatiques dans leurs efforts pour recueillir, interpréter et analyser les éléments probants.

189. Ils doivent également avoir à l'esprit de redimensionner leurs éléments probants à collecter, en cas de besoin, pour atteindre les objectifs de vérification ou les critères d'audit.

4.2. Nature des éléments probants

190. Les éléments probants désignent l'ensemble des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions et, le cas échéant, formuler une opinion d'audit. Ces informations probantes ou preuves peuvent être de plusieurs natures. Les éléments probants peuvent être classés en quatre catégories :

Physiques - Éléments probants obtenus par l'observation de personnes et d'événements ou l'examen de biens.

191. Ces éléments probants peuvent revêtir la forme de photographies, de tableaux, de cartes, de graphiques ou d'autres représentations graphiques. La photographie d'une situation dangereuse est bien plus convaincante qu'une description écrite. Lorsque l'observation d'une situation physique est essentielle à la réalisation des objectifs de l'audit, elle doit être corroborée ;

Testimoniaux- Déclarations obtenues par le biais de questionnaires ou d'entretiens.

192. Ces éléments probants peuvent provenir de différentes parties prenantes (employés de l'entité audité, bénéficiaires et clients du programme soumis à l'audit, experts et consultants contactés, membres du grand public, etc.). La corroboration d'informations recueillies oralement est nécessaire si celles-ci doivent être utilisées comme des éléments probants plutôt que comme de simples informations contextuelles ;

Documentaires - La plus courante des formes d'éléments probants.

193. Ils peuvent être disponibles sur support physique ou électronique. Elle peut comprendre des lettres, des contrats, des documents comptables, des factures, des notes internes, des rapports, des statistiques, des informations de la direction sur la performance. La fiabilité et la pertinence des informations documentaires doivent être appréciées au regard des objectifs de l'audit.
194. Par exemple, l'existence d'un manuel de procédure ne constitue pas une preuve de l'application effective du manuel. Comme dans le cas des éléments probants recueillis oralement, la position, les connaissances et l'expertise de l'auteur ou de la personne qui a approuvé le document doivent être appréciées ;

Analytiques - Comprennent les calculs, comparaisons, analyses de ratios, tendances et pratiques, ainsi que la séparation d'informations en composantes.

195. L'analyse est généralement numérique et prend en considération, par exemple, des ratios de produits par rapport aux ressources ou la proportion du budget qui est dépensée. Elle peut également être non-numérique, comme dans le cas de l'observation d'une tendance régulière dans la nature des plaintes formulées à l'encontre d'une entité.

4.3. Les sources des éléments probants

196. Les preuves d'audit peuvent être classées en prenant en considération les sources ci-après :

- les connaissances personnelles de l'auditeur ;
- les preuves externes obtenues des tiers (externe) ;
- les preuves internes obtenues auprès des membres de l'entité vérifiée (interne).

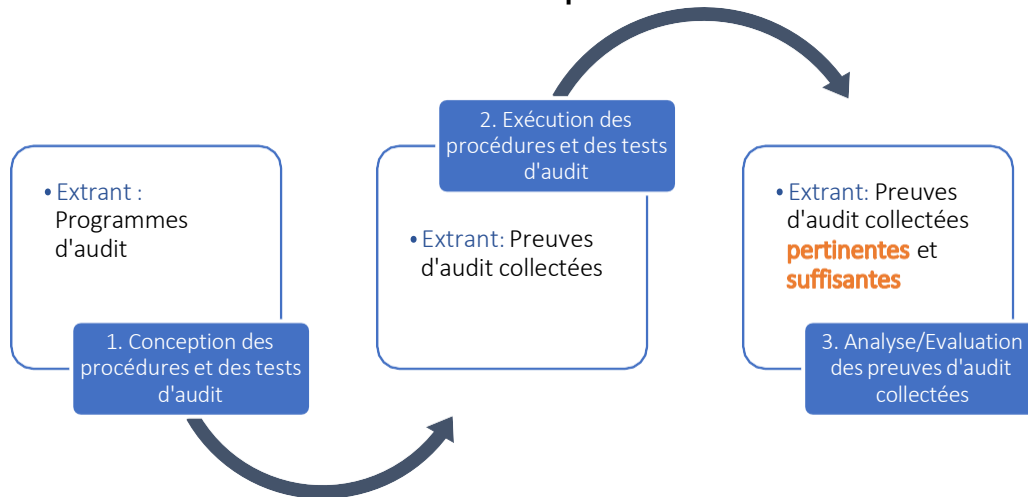
Tableau 4.1. Analyse de la force probante des éléments probants en fonction de leurs sources

SOURCE	EXEMPLES D'INFORMATIONS PROBANTES	FORCE PROBANTE	CONSIDERATIONS D'AUDIT
Interne	Informations provenant de bases de données, documents et enregistrements produits par l'entité auditée	Faible, car possibilité de parti pris	Evaluer l'exactitude et le caractère complet de ces informations
Externe	<ul style="list-style-type: none"> o Confirmations auprès des tiers (société civile, Communautés locales, etc.) o Travaux d'autres auditeurs/experts 	Plus élevée	Vérifier l'indépendance et la fiabilité du tiers
Auditeur	<ul style="list-style-type: none"> o Analyse, contrôle arithmétique, o demande d'informations, o inspection et observation 	La plus élevée	Utiliser son jugement professionnel pour s'assurer de la qualité des informations de base utilisées

4.4. Méthodes de collecte des éléments probants

197. Le processus de collecte d'éléments probants est systématique et itératif et comprend les étapes suivantes : **Voir figure ci-dessous.**

Figure : 4.1 : Démarche de collecte des éléments probants



198. Parmi les procédés utilisés pour la collecte des éléments probants dans les audits de conformité figurent les techniques suivantes :

- **La revue documentaire** - Source importante d'éléments probants, cette technique est utilisée dans de nombreux audits de conformité. Elle permet de prendre connaissance de toute la documentation pertinente disponible : rapports annuels, états financiers, documents de projet, correspondance, notes internes, rapports, instructions au personnel, rapports d'audit interne, etc. De précieuses informations peuvent être tirées de ces documents.
- **L'entretien** - Un entretien est essentiellement une séance de questions et réponses destinée à obtenir des informations précises. Une grande partie du travail d'audit de conformité repose sur des entretiens. La conduite d'un entretien n'est pas tâche facile. Elle nécessite de la discipline, de la préparation et des qualités d'interaction.

199. Pour obtenir l'aperçu le plus large possible de la réalité, il importe d'interroger des personnes (hommes et femmes) ayant des positions, des perspectives et une perception différente. Le résultat des entretiens doit ensuite être compilé et documenté de manière à faciliter l'analyse et l'assurance-qualité. **L'encadré qui suit présente quelques astuces et conseils à propos des entretiens.**

Encadré 4.2. Conseils et astuces pour l'usage des entretiens dans le cadre des audits de conformité

- Préparez un guide d'entretien ;
- Programmez la date, le lieu, l'heure et la durée ;
- Attribuez des rôles à chaque personne avant l'entretien (évitez de mener des entretiens seul) ;
- Débutez à l'heure juste et ne dépassez pas la durée prévue ;
- Étudiez le sujet ;
- Soyez attentif, observateur, objectif, respectueux, impartial, sûr ;
- Créez une bonne relation avec le répondant - un entretien n'est pas un interrogatoire ;
- Ne parlez pas trop - écoutez et observez attentivement ;
- Soyez flexible sans perdre de vue l'objectif de l'entretien ;
- Soyez assez courageux pour poser toutes sortes de questions - soyez franc et direct ;
- Évitez de poser des questions complexes et de vous mettre en avant, en étalant trop de connaissances ou en adoptant un air de supériorité ;
- Si le répondant répond évasivement, utilisez des pauses ou des silences pour indiquer que vous attendez des informations plus complètes ;
- Identifiez les divergences dans les réponses des répondants, selon qu'ils soient hommes ou femmes ;
- Dans le cadre d'entretiens de groupe, dans certains contextes il est préférable de rencontrer les hommes et les femmes séparément. Ceci permet aux femmes dans bien des situations de s'exprimer librement.

- **Les enquêtes ou questionnaires** - Une enquête est une collecte systématique d'informations auprès d'une population (hommes et femmes) définie, en général par le moyen d'entretien ou de questionnaires soumis à un échantillon de la population (hommes et femmes).

200. Les enquêtes sont utilisées pour recueillir des informations détaillées et précises auprès d'un groupe de personnes (hommes et femmes) ou d'organisations. Un questionnaire est l'outil de collecte de données utilisé lors d'une enquête. On utilise des questionnaires quand une connaissance complète est nécessaire.

- **L'observation directe** - Il s'agit d'une technique de collecte de données qualitatives qui utilise les sens pour comprendre certains aspects de la réalité. Il ne s'agit pas seulement de voir et d'entendre, mais aussi d'examiner des faits ou des phénomènes. Elle aide à identifier et recueillir des informations probantes sur des situations dont les individus n'ont pas conscience, mais qui guident leur comportement.

201. Cette méthode est principalement utilisée pour recueillir des informations et développer une meilleure compréhension de la manière dont une activité est menée. Elle permet d'obtenir les opinions du personnel de terrain, de débattre des idées et les tester. **L'encadré qui suit présente quelques astuces et conseils à propos de l'observation directe.**

Encadré 4.3 Conseils et astuces pour l'usage de l'observation directe dans le cadre des audits de conformité

- Préparez un guide d'observation directe ;
- Ne sélectionnez que des activités représentatives et pertinentes au vu des objectifs de l'audit ;
- Comme pour les entretiens, il importe d'établir de bonnes relations avec le public ;
- Sachez quelle est la bonne période et la bonne heure pour faire cette observation directe ;
- Soulignez que l'objectif de l'observation directe est de connaître le processus de travail et non d'évaluer la performance individuelle ;
- **Essayez de ne pas perturber le flux normal de travail ou le comportement des personnes concernées** : Les personnes agissent différemment lorsqu'elles se savent observées. Les informations recueillies pourraient donc être moins probantes, à moins d'être corroborées ;
- Tous les éléments observés doivent être consignés avec soin, car chacun d'entre eux peut devenir un élément probant essentiel.

202. Tel que présenté dans le tableau ci-dessous, les auditeurs de conformité doivent être conscients de ce que les méthodes de collecte de données auxquelles ils feront recours sont liées à différents types d'éléments probants.

Tableau 4.2. Lien entre informations probantes et méthodes de collecte des données

Type d'élément probant	Méthode de collecte des données
Physique	<ul style="list-style-type: none"> • Observation directe • Inspection d'objets
Testimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Entretiens • Questionnaires • Groupe cible • Groupes de référence
Documentaire	<ul style="list-style-type: none"> • Examen de dossiers/documents • Recherche secondaire • Recherche dans des publications • Exploitation de statistiques • Exploitation de bases de données
Analytique	<ul style="list-style-type: none"> • Les informations probantes analytiques sont élaborées par l'auditeur, utilisant différents types de données ; • L'auditeur peut utiliser n'importe quelle méthode de collecte des données susvisée ou une combinaison de plusieurs méthodes.

4.5. Analyse des éléments probants



Après avoir procédé à la collecte des éléments de preuve, la Commission d'audit doit analyser ceux-ci. Cette analyse consiste à évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments de preuve collectés.

203. La question de savoir si l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion est **une affaire de jugement professionnel**.
204. Dans les faits, au fur et à mesure que l'auditeur procèdera à la collecte des informations probantes, il devra également se questionner sur la dimension **qualitative** et **quantitative** de ces informations.

4.5.1. Dimension qualitative des éléments probants

205. **Le caractère approprié** des éléments probants correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur **pertinence** et leur **fiabilité** permettent d'étayer la conclusion de l'auditeur.

1. Fiabilité des éléments probants

206. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis.
207. La fiabilité d'un élément probant est généralement meilleure si celui-ci :
- provient de sources externes à l'entité auditée ;
 - est d'origine interne, lorsque les contrôles y afférents sont efficaces ;
 - est obtenu directement par l'auditeur. Par exemple l'observation de l'application d'un contrôle est plus fiable que les éléments probants recueillis indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle) ;
 - existe sous forme documentaire, qu'il s'agisse d'un support papier, électronique ou autre. Par exemple, un compte-rendu rédigé en temps réel au cours d'une réunion est généralement plus fiable qu'une déclaration verbale ultérieure sur les points évoqués.
208. L'assurance obtenue à partir d'éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou d'une nature différente est généralement plus élevée que celle obtenue d'éléments probants pris isolément.
209. Par ailleurs, les éléments probants obtenus auprès de sources différentes ou qui sont de nature différente peuvent également corroborer d'autres éléments probants ou indiquer qu'un élément isolé n'est pas fiable. Dans les cas où les éléments probants provenant d'une source ne sont pas cohérents par rapport à ceux recueillis d'une autre source, l'auditeur doit définir les procédures complémentaires nécessaires

pour y remédier.

2. Pertinence

210. La pertinence signifie que les éléments et les faits utilisés comme information probante doivent avoir un rapport ou un lien avec les questions à vérifier, les critères et avec la période de vérification sous revue.

4.5.2. Dimension quantitative des éléments probants

211. **Le caractère suffisant** correspond à la dimension quantitative des éléments probants.

212. La quantité requise d'éléments probants est fonction du risque de non-conformité ou d'écart de conformité auquel sont exposées les informations sur le sujet considéré (*plus le risque est élevé, plus il est probable que les éléments probants nécessaires seront nombreux*), mais aussi de la qualité de ces éléments (*plus la qualité est élevée, moins il pourrait y avoir d'éléments probants*). Toutefois, la quantité d'éléments probants recueillis ne compense pas nécessairement leur piètre qualité.

Diligences pratiques à mettre en œuvre pour déterminer le caractère suffisant et approprié des éléments probants

213. Pour déterminer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés, l'auditeur doit se poser un certain nombre de questions, notamment les suivantes :

- La Commission d'audit a-t-elle obtenu des éléments probants concernant l'ensemble des critères d'audit retenus ?
- Dans le cadre de l'exécution des procédures d'audit, l'équipe a-t-elle déterminé des cas où des éléments probants additionnels étaient requis ? Dans l'affirmative, ont-ils été obtenus, consignés et un lien approprié a-t-il été établi à l'égard de ceux-ci ?
- La Commission d'audit a-t-elle pris en compte l'incidence des problèmes déterminés et des déclarations erronées sur la nature, le calendrier et l'étendue de procédures additionnelles ?
- L'équipe a-t-elle soulevé des questions importantes et celles-ci ont-elles été réglées adéquatement ? Au besoin, a-t-elle procédé à des consultations et a-t-elle documenté les résultats de celles-ci ?
- La Commission d'audit a-t-elle exécuté toutes les procédures requises ?

214. Tout au long du processus de réalisation ou d'exécution, l'auditeur interprète les preuves qu'il recueille et analyse. Cet exercice peut l'amener à :

- Collecter des éléments probants additionnels ;

- Constaté l'absence d'éléments probants ;
- Confirmer et valider des faits constatés auprès de l'entité auditée, afin de s'assurer que les éléments probants collectés sont exacts et complets.

215. Pour conforter l'exercice d'analyse des éléments probants, l'auditeur peut avoir recours à certaines techniques d'analyse qui permettent d'obtenir des informations probantes plus solides. L'une d'elles est la **circularisation**, c'est-à-dire la confirmation par des tiers de faits et informations fournis par l'entité auditée. Une autre est la **triangulation**, à savoir l'utilisation de méthodes de recherche et de collecte des données différentes pour étudier les mêmes faits ou informations, dans le but de renforcer les constatations.

4.6. Compilation d'une matrice de constatations

216. A cette étape, la Commission d'audit de conformité, sur la base des travaux précédents, doit consigner les constatations et les informations obtenues au cours de l'audit, les conclusions et les recommandations dans une matrice de constatations.

217. Les constatations se caractérisent par les éléments suivants :

- **le critère** (*ce qui devrait être*) : C'est le rappel de la disposition du cadre réglementaire ;
- **l'état** (*ce qui est*) : il s'agit des faits exposés de façon claire et précise en termes d'anomalies, de pratiques illégales ou irrégulières ou de points faibles ;
- **la cause** : la raison de l'écart par rapport aux normes ou aux critères et ;
- **l'effet** : les conséquences qui découlent de la situation observée, ainsi que l'identification des responsables des faits exposés.

218. La constatation d'audit résulte d'une comparaison entre les critères et la situation existante.



La matrice de constatations est un outil utile pour appuyer et guider la préparation du rapport d'audit, parce qu'elle permet de réunir de manière structurée les principaux éléments constitutifs du rapport.

219. La matrice de constatations doit être renseignée pendant les travaux de terrain, à mesure que les constatations sont élaborées. Les clarifications utiles doivent être collectées pendant que l'auditeur est encore sur le terrain, afin d'éviter des malentendus et d'éventuelles demandes d'informations supplémentaires, qui impliqueraient un surcroît d'efforts et de moyens.

220. Un modèle de matrice de constatations est proposé en **Appendice 4.8.1**.

4.7. Réunion de clôture avec l'(es) entité(s) concernée(s) par l'audit de conformité

221. A la clôture de ses travaux de terrain, après avoir procédé à l'évaluation des éléments probants et élaboré les conclusions préliminaires, la Commission d'audit de conformité doit présenter ses principales constatations sous la forme d'un relevé de constatations préliminaires lors d'une réunion de clôture.
222. En règle générale, le processus de communication entre la Commission d'audit et l'entité auditée commence lors de la phase de planification de l'audit et se poursuit tout au long du processus d'audit, au travers d'interactions constructives. La communication des constatations préliminaires se fait à travers une réunion de clôture de la phase d'examen.
223. La réunion de clôture est faite sur place avec tous les gestionnaires des entités concernées par le sujet audité. Elle permet une première validation des principales constatations qui découlent de l'audit et qui figureront au rapport provisoire d'audit qui leur sera adressé ultérieurement.
224. Cette pré-validation à chaud des constatations fortes qui découlent de l'audit ne dédouane pas la Commission d'audit de conformité de l'envoi d'un rapport provisoire aux entités concernées par l'audit au terme de celui-ci. Ce rapport leur est envoyé dans les délais fixés habituellement par les textes qui régissent les ISC.
225. Les entités auditées sont invitées à cette occasion à répondre aux observations du rapport provisoire, dans les délais fixés par les textes de l'ISC. Le fait pour la Commission d'audit de conformité de disposer d'une matrice de constatations rend efficace la communication avec l'entité lors de cette réunion de clôture.
226. **L'Appendice 4.8.2** présente un modèle de plan de conduite d'une réunion de clôture d'une mission d'audit de conformité.

4.8. Appendice sur la matrice de constatations et plan de conduite d'une réunion de clôture

227. Cet appendice est une section supplémentaire qui propose un modèle de matrice de constatations ainsi qu'un modèle de plan pour la conduite d'une réunion de clôture d'une mission d'audit de conformité.

4.8.1 Modèle de matrice de constatations

CONSTATATION	SITUATION DE NON CONFORMITÉ OBSERVÉE	RÉFÉRENTIELS	CAUSE(S)	CONSÉQUENCE(S)	RESPONSABLE	RECOMMANDATION(S)	ÉLÉMENTS PROBANTS	RÉF. FEUILLES DE TRAVAIL
Énoncer le dysfonctionnement identifié	Description précise des faits observés lors du travail sur le terrain	Dispositions juridiques, normes, exigences, règles ou procédures utilisées pour réaliser l'évaluation (ce qui devrait être)	Ce qui a permis ou engendré l'existence des faits (la raison de cette différence)	Le risque ou le danger encouru du fait que les situations diffèrent du référentiel	Identifier le(s) responsable(s) de la situation de non conformité	Mesure(s) correctrice(s) suggérée(s) par l'audit pour pallier le dysfonctionnement observé	Indiquer les éléments de preuve qui sous-tendent la constatation	F.T 1.1
Énoncer le dysfonctionnement identifié	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

4.8.2. Modèle de guide pour les réunions de clôture

La Commission d'audit de conformité peut utiliser la démarche suivante pour la conduite d'une réunion de clôture de mission

1- Rappeler les objectifs de la mission et les objectifs d'audit

La phase de rappel des objectifs est généralement courte elle dure environ 10 min.

2- Présenter les points forts de ou des entités auditées

- Partager avec l'entité auditée les bonnes pratiques constatées par l'équipe d'audit
- Montrer à l'audité l'importance de capitaliser ses bonnes pratiques et de les diffuser

Cette phase dure environ 10 à 20 min.

3- Faire valider les observations préliminaires d'audit

- Présenter à l'audité les constats de l'équipe d'audit
- Écouter l'audité sur chacune des observations
- Il peut être demandé aux auditeurs de produire les preuves collectées à cette étape pour soutenir telle ou telle observation préliminaire.

Chapitre 5 – Élaboration et communication du rapport d'audit de conformité

228. Cette phase décrit l'élaboration d'un rapport d'audit de conformité portant sur le secteur du sujet de l'audit et présente les caractéristiques essentielles qu'il devrait revêtir selon les normes et standards internationaux applicables, afin de communiquer efficacement le résultat de l'audit.

229. Cette phase porte sur :

- Le processus d'élaboration d'un rapport d'audit de conformité portant sur le secteur du sujet de l'audit
- Le contenu d'un rapport d'audit de conformité portant sur le secteur du sujet de l'audit
- Les caractéristiques du rapport d'audit de conformité

5.1. Le processus d'élaboration d'un rapport d'audit de conformité

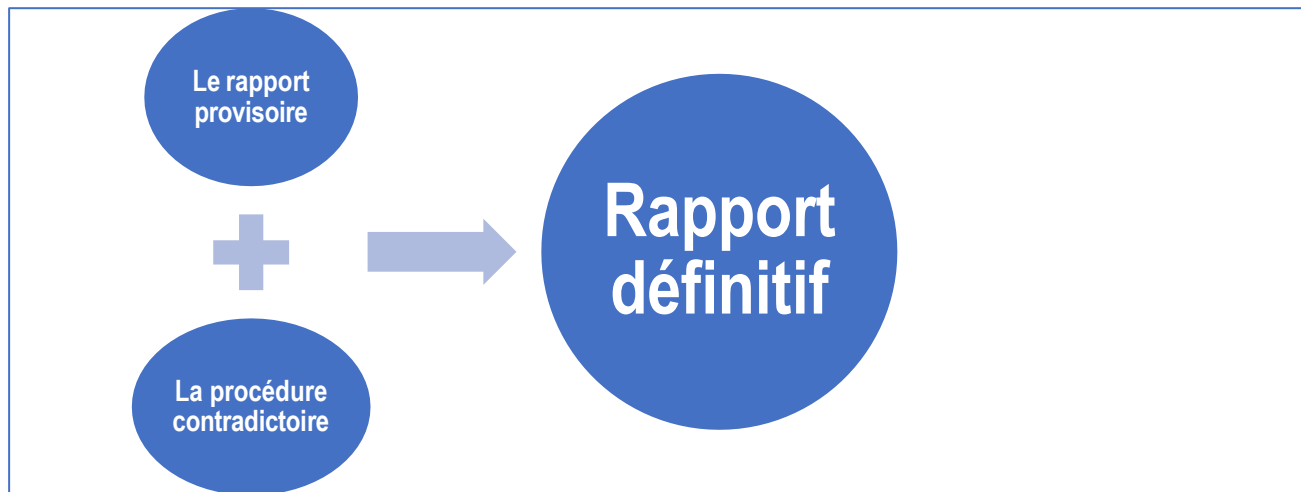
230. Le rapport constitue la phase finale du processus d'audit de conformité. Son objectif est de communiquer les résultats de la vérification. A ce titre, il s'établit comme l'un des documents les plus importants émis par une ISC, dans la mesure où il sert de base concrète pour la prise de décisions. Aussi, devrait-il satisfaire certaines exigences pour donner l'assurance de transmettre correctement les informations et les connaissances apprises lors de l'audit.

231. Les normes ISSAI exigent la production d'un rapport écrit après chaque audit de conformité exposant les constatations de façon appropriée. C'est ainsi que la norme **ISSAI 4000/191** énonce le principe que : **« L'auditeur doit communiquer la conclusion dans un rapport d'audit. La conclusion peut être exprimée soit comme une opinion, soit comme une conclusion, soit comme une réponse aux questions d'audit spécifiques, soit comme des recommandations ».**

232. L'élaboration du rapport d'audit de conformité est un processus continu, qui peut débuter dès l'entame de l'audit. En effet, le processus de communication, initié dès les premières rencontres de la phase planification, se poursuit tout au long de l'audit. Ainsi, au fur et à mesure, la Commission d'audit doit s'assurer de valider à la fois sa compréhension du sujet considéré et des faits recueillis, pour aboutir à un rapport de haute qualité.

233. Le rapport constitue le principal extrant du processus d'audit de conformité, en ce sens qu'il consigne le résultat du travail du vérificateur. Son élaboration se décline en trois (3) grandes étapes, tel que décrit dans la figure ci-dessous.

Graphique 5.1 : Processus d'élaboration du rapport de conformité



5.1.1. Le rapport provisoire

234. L'ébauche dudit rapport est rédigée dès la fin des travaux de terrain et tient compte des séances de restitution avec la ou les entités concernées. Le Chef d'équipe doit s'assurer de la qualité du document avant toute transmission.
235. Après examen par le niveau hiérarchique approprié, le Président de la Cour transmet le rapport provisoire aux entités du secteur concernées par l'audit de conformité afin de recueillir leurs observations écrites et des documents à l'appui, permettant d'étayer leur point de vue.
236. Les constatations et recommandations de l'audit doivent figurer dans le rapport provisoire, afin de susciter les commentaires de l'entité lors de la procédure contradictoire.

5.1.2. La procédure contradictoire

237. Les auditeurs doivent communiquer aux agents et aux responsables des structures du secteur audité, les résultats de leurs travaux d'audit et requérir leurs réponses, par écrit, dans le délai qui leur est imparti, avant la rédaction du rapport d'audit définitif¹.
238. Sur la base de leurs observations écrites, une séance est tenue avec les responsables de l'entité au cours de laquelle les réponses apportées sont discutées. Au cours de cette séance, l'ISC communique sa décision d'accepter, ou non, les arguments

¹ Certaines ISC transmettent le rapport à la contradiction avec les recommandations et d'autres n'intègrent les recommandations qu'après la phase du contradictoire.

avancés en réponse aux constats formulés dans le rapport provisoire.



La procédure contradictoire vise essentiellement à valider auprès des entités auditées tous les faits qui serviront à l'élaboration des constatations et des recommandations finales. Elle permet également d'obtenir leurs réactions quant à la justesse des conclusions et la suffisance des preuves recueillies pour les appuyer. Elle sert aussi à obtenir de l'information supplémentaire, s'il y a lieu.

5.1.3. Rapport d'audit de conformité définitif

239. Le rapport d'audit de conformité définitif doit intégrer les commentaires acceptés par la Commission d'audit consécutivement aux éclaircissements apportés par les représentants habilités des entités du secteur audité. Il doit ensuite être transmis pour approbation au niveau hiérarchique approprié

5.2. Le contenu d'un rapport d'audit de conformité

240. Cette partie décline la structure d'un rapport d'audit de conformité portant sur le secteur du sujet de l'audit et examine les observations et les recommandations. Cette structure ne déroge pas aux exigences fixées par les normes ISSAI.

5.2.1. La structure d'un rapport d'audit de conformité

241. Se référer au Guide de rédaction des rapports de la CSCCA.

5.2.2. La rédaction des observations et des recommandations de l'audit

242. Les observations présentent les résultats des questions de l'audit, suivant les critères retenus. En cas de dysfonctionnement, l'ISC doit formuler des recommandations susceptibles de résoudre les problématiques mises au jour lors de l'audit.

243. La Commission d'audit se sert de la **matrice des constatations (détaillé dans la session 4.8)** et de l'information probante compilée sur les feuilles de travail pour procéder à une rédaction préliminaire des constatations et des recommandations de l'audit.

5.3. Élaboration d'une observation



Les observations sont les informations probantes réunies par l'auditeur au cours du travail sur le terrain, qui sont utilisées pour répondre aux questions d'audit. Elles sont, éventuellement, assorties de recommandations destinées à corriger les déficiences identifiées par l'auditeur.

244. Les observations sont les preuves spécifiques recueillies au cours de la vérification pour répondre aux objectifs de l'audit. Elles décrivent la réalité que l'auditeur a observée sur le terrain. De ce fait, elles peuvent être positives ou négatives.



Une bonne observation en audit de conformité devrait :

- énoncer le référentiel ;
- décrire ce qui a été examiné ;
- présenter ce qui a été constaté ;
- identifier la ou les causes ;
- identifier les responsables des faits exposés ainsi que les conséquences qui en découlent.

245. **Le référentiel** représente le critère d'audit (l'attente de l'auditeur) et correspond à une norme ou à une bonne pratique de vérification. Dans le cas d'un audit de conformité, le référentiel est la disposition réglementaire qui encadre le domaine ou la problématique objet du sujet d'audit. Il permet de mesurer les actes de gestion ou le rendement de l'entité vérifiée, et de tirer une conclusion sur l'écart éventuel entre la réalité et la norme.

246. **Ce qui a été examiné** définit la portée de ce que l'auditeur a vérifié ;

247. **Ce qui a été constaté** décrit la situation qui a été observée par l'auditeur.

248. **Les causes** désignent les raisons qui expliquent les écarts entre la réalité (ce qui a été constaté) et le critère. Elles servent de fondement à l'identification des recommandations.

249. **Les conséquences** représentent les répercussions de ce qui a été constaté. L'auditeur doit être en mesure d'exprimer les effets des situations de non-conformité relevées, et indiquer également les responsables desdites situations.

5.3.1. Exemples d'observations tirées des rapports d'audit de conformité

Tableau 5.1 : Exemple des observations du rapport de conformité

Critère	Aux termes de l'article 84 (nouveau) de la Loi 2006-026 du 09 août 2006 portant code minier, tout exploitant des substances est assujéti au paiement d'une redevance dont l'assiette est la valeur marchande du produit extrait.
----------------	--

Constat	<p>La Cour constate que la liquidation des redevances sur l'exploitation des substances ne repose pas sur la valeur marchande du produit extrait, tel que prescrit par les dispositions légales susvisées.</p> <p>En lieu et place, un montant forfaitaire est retenu par les services fiscaux, lors de la détermination de la base imposable de ladite redevance.</p>
Cause	<p>Cette situation résulte de deux faits majeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'absence de moyens de vérification du tonnage de minerai exporté, servant de base à la liquidation de la redevance, pour les directions techniques du Ministère. ▪ en matière d'exploitation de l'or, le représentant du Ministère n'assiste qu'à la coulée et à la levée du minerai et n'est pas permanent au sein de la Société pour contrôler tous les flux.
Conséquence	<p>L'application d'une valeur forfaitaire, en lieu et place de la valeur marchande du produit extrait a pour conséquence une perte substantielle de recettes fiscales pour le Trésor public. La Mission a évalué le préjudice financier subi par la puissance publique, à la somme de 6 millions de Gourdes, pour le compte de l'exercice 2010.</p>

5.3.2. Les recommandations



Une recommandation vise à inciter l'entité à prendre des mesures correctives et à apporter des améliorations. Selon les normes ISSAI,

« Lorsque des lacunes importantes sont signalées, l'équipe de vérification doit faire des recommandations indiquant ce sur quoi il est possible d'apporter des améliorations. Il n'est toutefois pas nécessaire de faire des recommandations pour chacune des constatations de l'audit ».

250. Dans le rapport, les recommandations ne font pas partie d'une partie spécifique. Le rôle des auditeurs en matière d'audit de conformité est de mettre en exergue les cas de non-conformité et d'émettre des suggestions d'amélioration, de redressement ou de réforme.

251. Grâce à ces recommandations, l'ISC suggère le type d'amélioration souhaitable et non la façon d'y parvenir. À cet effet, le vérificateur doit veiller à ce que les recommandations énoncées dans son rapport soient :

- adaptées aux constatations relevées;
- appropriées par rapport au contexte et à l'environnement de l'entité;
- constructives, plausibles et réalisables;
- cohérentes, c'est-à-dire qu'il n'y ait pas de contradiction entre les différentes recommandations.

252. Chaque cas de non-conformité relevée peut faire l'objet d'une recommandation. Toutefois, il n'est pas nécessaire de faire des recommandations pour chacune des

constatations de l'audit.

5.3.3. Exemples de recommandations tirées des rapports d'audit de conformité

Tableau 5.2 : Exemple des observations du rapport de conformité

Observation #1 : Attributions anarchiques de parcelles d'exploitation.

Recommandations

- ❑ Afin de garantir plus d'objectivité et de transparence dans l'allocation des parcelles d'exploitation et permettre au Trésor Public de tirer un meilleur avantage des revenus connexes, le Ministère devrait dès que possible, envisager l'élaboration des modalités techniques applicables en matière d'attribution des zones concernées, en consacrant notamment, le recours aux procédures d'appels d'offres ;
- ❑ Le Ministère devrait également, dès que possible, procéder au réexamen du découpage cadastral, afin de garantir que les parcelles proposées respectent les conditions contenues dans la **directive sur l'attribution des parcelles riches en charbon** de 2005, notamment en ce qui concerne le respect des distances entre sites et la protection des droits d'exploitation acquis ;
- ❑ Enfin, la sécurité du système d'attribution des parcelles d'exploitation devrait être renforcée. A cette fin, le Ministère pourrait procéder à la numérisation de la gestion du cadastre, d'une part, et à un inventaire exhaustif devant permettre de mettre en exergue les lotissements disponibles et ceux déjà attribués, d'autre part.

Observation #2. Défaut de prise en compte de tous les éléments de prix lors de la détermination de la valeur marchande des parcelles d'exploitation

Recommandation

- ❑ Les responsables de BLM devraient tenir compte des estimations de la réserve domestique de charbon lors de la détermination de la valeur marchande des parcelles d'exploitation, conformément aux dispositions pertinentes du Code minier en vigueur;
- ❑ Pour ce faire, BLM devrait conduire des enquêtes périodiques, aux fins de suivre l'évolution de ladite réserve et garantir ainsi, que les prix de cession pratiqués lors de l'attribution des parcelles d'exploitation correspondent au mieux, à la valeur réelle des zones exploitées.

5.4. Les caractéristiques d'un rapport d'audit de conformité

253. Les principes d'orientation qui caractérisent un rapport de qualité exigent que l'information soit présentée sous forme descriptive ou quantifiable. Ces principes sont définis par un ensemble de normes, notamment les ISSAI.

254. En effet, les ISSAI relatives à l'audit de conformité prévoient qu'un rapport écrit exposant les constatations de façon appropriée doit être établi au terme de chaque audit. Aussi, afin de garantir que ledit rapport est conforme aux normes de qualité et s'adresse à tous les utilisateurs, il doit revêtir les caractéristiques ci-dessous :

- **Objectif** : Le rapport doit être présenté de manière équilibrée, que ce soit par le contenu ou par le ton. La crédibilité du rapport s'améliore considérablement lorsque les preuves y sont présentées de façon non tendancieuse. Le rapport doit être juste. Ce qui signifie qu'il faut présenter les résultats de manière impartiale et éviter toute tendance à l'exagération ou à souligner excessivement les insuffisances au niveau du rendement. Les faits ne doivent pas être supprimés et l'auditeur ne doit pas exagérer les défauts mineurs. Il faut toujours faire appel aux explications, notamment celles de l'entité auditée, et les évaluer de manière critique. Le rapport peut reconnaître les aspects positifs de l'entité ou du programme audité. L'inclusion d'aspects positifs peut entraîner une amélioration de la performance d'autres organismes publics qui lisent le rapport ;
- **Exact** : Les preuves présentées doivent être vraies et complètes, et toutes les constatations correctement formulées. L'exactitude est rendue nécessaire pour garantir au lecteur que ce qu'il lit est fiable et crédible. L'information doit être exacte et présentée de manière fidèle. Dans cette perspective, les constatations et conclusions doivent être soutenues par des preuves relevées dans les feuilles de travail du vérificateur.
- **Clair** : Le rapport doit être facile à lire et à comprendre. Si des termes techniques et des abréviations non courantes sont utilisés, ils doivent être clairement définis. Il est important que le rapport renferme des énoncés clairs afin de minimiser les risques de fausse interprétation. En effet, l'information doit être clairement présentée et compréhensible. Des questions techniques devraient être abordées avec une terminologie et une logique facilement comprise par tout lecteur non initié à qui s'adresse le rapport. Pour faciliter la lecture du rapport par le nombre le plus élevé de personnes intéressées, il est préférable d'utiliser un vocabulaire simple pour que le message passe sans que le contenu ni les faits soient sacrifiés.
- **Concis** : Un rapport est concis s'il n'est pas plus long que nécessaire pour transmettre et étayer un message. Les rapports qui sont à la fois complets et concis sont susceptibles d'aboutir à de meilleurs résultats.
- Par ailleurs, **l'information doit être opportune**, c'est-à-dire présentée en temps utile. Une information complète, pertinente et fiable n'est d'aucune utilité si elle n'est pas

produite rapidement ou en temps opportun. L'utilité de l'information diminue avec le temps lorsqu'il s'agit de prendre des décisions. Une information présentée trop longtemps après l'examen en cause ne présente qu'un intérêt historique.

Encadré 5.1. Conseils et astuces pour une rédaction claire et lisible

- Préférez des phrases courtes aux phrases longues ;
- Optez pour une construction simple (la plus simple étant sujet - verbe - complément);
- Évitez la voie passive;
- Évitez les termes non techniques, longs, complexes et peu usités qui n'apportent rien au sens (ils peuvent paraître pompeux, excessivement formels, voire ridicules.



REPUBLIQUE D'HAITI

**Cour Supérieure des Comptes
et du
Contentieux Administratif
(CSCCA)**

