Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif (CSCCA)

MANUEL D'AUDIT DE CONFORMITE, FINANCIER ET DE PERFORMANCE

V4.0_14 fevrier 2025

"Ansanm nap fè bonjan odit"

Table des Matières

Acronymes et Abréviations

CNMP	Commission Nationale des Marchés Publics
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSCCA	Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants – Comité de Codification de la Déontologie des Professionnels Comptables
IFAC	International Federation of Accountants – Fédération Internationale des Experts Comptables
IFRS	International Financial Reporting Standards – Normes Internationales d'Information Financière
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions – Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards – Normes Comptables Internationales pour le Secteur Public
ISA	International Standards on Auditing - Normes Internationales d'Audit
ISC	Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
ISQC	International Standards on Quality Control – Normes Internationales de Contrôle Qualité
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions - Normes Internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
MRC	Matrice de Risques et Contrôles
ONG	Organisation Non Gouvernementale
PROG	Programme de tests de substance ou corroboration
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
ULCC	Unité de Lutte contre la Corruption

Avant-Propos

Ce manuel a pris le parti d'utiliser la typologie et terminologie retenues par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) : **audit de conformité***[1], **audit financier* ou audit de performance*** plutôt que les notions **d'audit de la gestion**, **contrôle de la gestion**, **vérification de la gestion** qui sont actuellement utilisées par la CSCCA lors de ses contrôles. Le rattachement d'une mission de vérification ou de contrôle de la gestion aux normes et pratiques exposées dans l'une ou plusieurs parties de ce manuel devra faire l'objet d'une analyse au cas par cas en fonction de l'objectif d'audit, de son contexte, de son étendue, du référentiel* ou des critères* d'audit utilisés (voir matrice d'analyse Modèle-type no. 02-07 en Annexe 2). De façon générale les contrôles effectués actuellement par la CSCCA correspondent principalement à des audits de conformité, mais il est probable que dans un futur proche ces missions se diversifient et suivent des approches distinctes ou intégrées faisant appel à des référentiels d'audit différentiés et spécifiques aux domaines de la fiabilité*, régularité*, sincérité des comptes, régularité et légalité* des opérations, qualité et performance des systèmes de gestion, pertinence et efficacité de l'action et des politiques publiques.

Les normes professionnelles sont essentielles pour assurer la crédibilité*, la transparence et la qualité du contrôle des finances publiques, ainsi que le professionnalisme du corps de contrôle.

En l'état actuel du développement de son cadre normatif, la CSCCA a choisi de faire directement référence aux normes et lignes directrices développées par l'INTOSAI comme source procédurale. La CSCCA s'efforcera de respecter toutes les dispositions de ces textes qui seront considérées comme incorporées par référence dans le présent manuel, y compris le Code d'éthique de la CSCCA adoptée en 2016.

Les références précises aux normes sont indiquées en en-tête de chaque paragraphe. L'**annexe 1** présente la structure et nomenclature des normes et l'**annexe 8** donne les références du site internet de l'INTOSAI où trouver les normes ISSAI. Les exceptions à cette règle seront identifiées explicitement dans le manuel, et dans ce cas, la CSCCA s'efforcera de respecter les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques (voir ISSAI 100, 200, 300 et 400). Ces normes et lignes directrices ne peuvent en aucun cas primer sur les lois, règlements ou mandats* prévus par la législation haïtienne, ni empêcher la CSCCA de réaliser des enquêtes ou d'autres missions qui ne sont pas spécifiquement couvertes par ces normes. Toute modification des normes existantes ou émission de nouvelles normes sera évaluée par la CSCCA et s'intégrera au présent manuel par une mise à jour appropriée.

La CSCCA reconnait que le respect de ces normes professionnelles est un processus* évolutif qui ne peut être atteint sans un effort constant d'appropriation, de formation, d'adaptation et d'interprétation pour leur bonne application dans ses travaux. Une démarche qualité continue visera à mesurer et analyser avec candeur les écarts entre les principes, les textes, et leur application concrète. La mention de la conformité des audits avec les normes ne pourra être incluse dans les rapports qu'après prise en considération des résultats de cette démarche.

Pour permettre une lecture distincte et fluide de chaque partie du manuel, nous avons choisi de répéter certains concepts et éléments de procédure dans chacune des parties plutôt que de les regrouper dans une partie générale applicable à tout type d'audit. En effet, si les audits de

[1] L'insertion d'un astérisque indique que ce mot est défini plus avant dans le **glossaire – Annexe 7**

conformité, financier et de performance font souvent appel à un cadre conceptuel commun, l'application pratique des concepts appelle des développements spécifiques qui pourraient perdre en clarté et en précision s'ils étaient présentés à un niveau trop consolidé.

Contrôle des versions du présent manuel

1. La table ci-après permet de suivre l'émission des versions successives du présent manuel :

Version No.	Date de Dissémination	Nature des Modifications	Date d'Entrée en Vigueur	Date Prévue de Révision
v1.0	5 Juillet 2016	Projet initial soumis à l'approbation du Conseil		
v2.0	10 Octobre 2016	Insertion de chapitres supplémentaires. Refonte des annexes - en particulier annexe 2		
V3.0	10 Décembre 2016	Prise en compte des commentaires de la Banque Mondiale		
V4.0	14 février 2025	Mise à jour des sections de l'audit de conformité et de l'audit de performance		

1ière PARTIE : MANUEL D'AUDIT DE CONFORMITE

Introduction

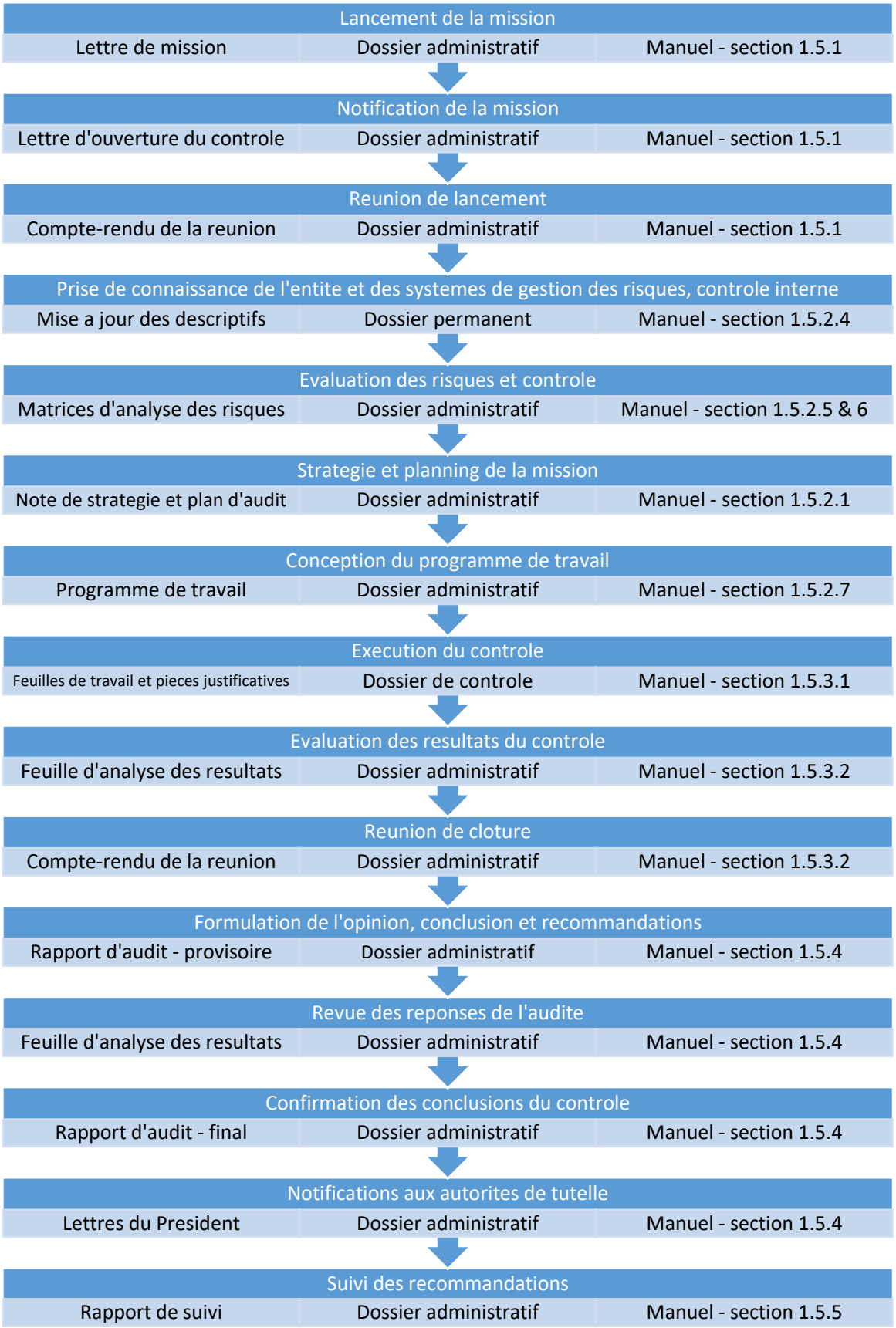
Ce manuel de procédures applicables aux audits de conformité de la CSCCA suit la structure des ISSAI 400 et 4000 (ces ISSAI font l'objet d'un projet de refonte qui a été pris en compte dans ces procédures quand jugé nécessaire). Le manuel est divisé en 6 sections :

Section 1.1 précise l'autorité des normes internationales d'audit de conformité et la manière dont la CSCCA y fait référence dans ses rapports d'audit
Section 1.2 donne la définition de l'audit de conformité et ses objectifs, ainsi que les principes sous-jacents au concept de conformité
Section 1.3 introduit les éléments constitutifs de l'audit de conformité
Section 1.4 présente les exigences générales en matière d'audit de conformité. Ces exigences devant être prises en considération avant le commencement de l'audit et pendant son déroulement
Section 1.5 expose les exigences liées aux principales étapes du processus d'audit lui-même, applicable à tout audit de conformité entrepris par la CSCCA
Section 1.6 développe les liens entre le processus d'audit et la phase juridictionnelle éventuelle

Des exemples de programmes* de travail, grilles d'analyse, questionnaires et modèles-types pour chacune des étapes du processus d'audit figurent en **annexe 2** au manuel d'audit.

Du fait de son statut de juridiction financière, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et arrêts* concernant les ordonnateurs* et les comptables publics de droit ou de fait. Au cours des différentes phases de l'audit de conformité que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit de conformité se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques ou d'élargir le mandat de la commission d'audit. Ce manuel, sans constituer un traitement suffisant des obligations de forme et de fond se rapportant au rôle juridictionnel de la CSCCA s'efforcera de signaler certaines règles à respecter au cours du processus d'audit pour permettre une bonne articulation entre la mission d'audit et la mission de contrôle juridictionnel aboutissant à un jugement formel.

Pour faciliter la lecture du manuel, le schéma ci-après donne une vue synthétique du processus d'audit de conformité suivi par la CSCCA et le lien avec les différentes sections de ce manuel.


Lancement de la mission
Lettre de mission
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.1
Notification de la mission
Lettre d'ouverture du controle
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.1
Reunion de lancement
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.1
Prise de connaissance de l'entite et des systemes de gestion des risques, controle interne
Mise a jour des descriptifs
Dossier permanent
Manuel - section 1.5.2.4
Evaluation des risques et controle
Matrices d'analyse des risques
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.2.5 & 6
Strategie et planning de la mission
Note de strategie et plan d'audit
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.2.1
Conception du programme de travail
Programme de travail
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.2.7
Execution du controle
Feuilles de travail et pieces justificatives
Dossier de controle
Manuel - section 1.5.3.1
Evaluation des resultats du controle
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.3.2
Reunion de cloture
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.3.2
Formulation de l'opinion, conclusion et recommandations
Rapport d'audit - provisoire
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.4
Revue des reponses de l'audite
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.4
Confirmation des conclusions du controle
Rapport d'audit - final
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.4
Notifications aux autorites de tutelle
Lettres du President
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.4
Suivi des recommandations
Rapport de suivi
Dossier administratif
Manuel - section 1.5.5

1.1 Hiérarchie des normes en matière d'audit de conformité

Normes incorporées par référence :
- ISSAI 100 – 1 à 12
- ISSAI 400 - 1 à 11
- ISSAI 4000 – 13 à 16

La norme *ISSAI 100 - Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* définit l'objectif et l'autorité des ISSAI et le cadre des audits du secteur public. La *norme ISSAI 400 - Principes fondamentaux de l'audit de conformité* se base sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 et les développent dans le contexte spécifique de l'audit de conformité. L'ISSAI 4000 fournit les lignes directrices sur les audits de conformité et elle doit être lues et interprétée en conjonction avec l'ISSAI 100 et l'ISSAI 400.

En fonction de son mandat, la CSCCA pourra mener des audits qui combinent des aspects relevant des audits financiers, des audits de conformité et/ou des audits de la performance. Dans ce cas, la CSCCA s'efforcera de respecter les normes pertinentes pour chaque type d'audit. Il conviendra de se référer à la 2ième Partie de ce manuel pour les audits financiers et la 3ième Partie pour les audits de la performance. Des développements spécifiques à ces audits *intégrés* seront exposés dans chaque partie du manuel.

Les liens avec le mandat juridictionnel de la CSCCA seront évoqués dans plusieurs sections du manuel et un développement particulier sera consacré au contrôle juridictionnel en 4ième Partie.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-03 – Normes professionnelles de la CSCCA
    - 02-07 – Matrice des normes et guides applicables à l'audit planifié

1.2 Qu'est-ce qu'un audit de conformité ?

1.2.1 Les objectifs d'un audit de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe :
- ISSAI 100 – 22 à 23
- ISSAI 400 – 12 à 14

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.

Un audit de conformité est un ***processus systématique*** qui consiste à collecter et à évaluer objectivement des ***éléments probants*** afin d'examiner si un ***sujet considéré*** donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables qui servent de ***critères***. Les principes ci- après sont fondamentaux pour la conduite d'un audit de conformité. L'audit est un processus itératif et cumulatif.

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.

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.

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 règlementaires 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).

L'audit de conformité pratiqué par la CSCCA vise généralement à déterminer si les opérations de l'entité contrôlée, les actions des ordonnateurs et comptables publics, sont conformes aux obligations inscrites dans les textes législatifs et réglementaires qui les régissent, lois et résolutions budgétaires, autres textes législatifs, réglementaires ou contractuels applicables, traités internationaux, autres règles spécifiques.

La CSCCA communique donc des informations qui indiquent dans quelle mesure l'entité auditée respecte les critères définis. Cette communication peut prendre plusieurs formes, allant d'une opinion* brève et normalisée à différents types de conclusions, présentées dans des rapports «courts» ou «longs». L'audit de conformité peut porter sur **la *régularité*** (notion indiquant que les activités, les transactions et les informations relevant d'une entité auditée sont conformes aux autorisations législatives, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, y compris aux lois budgétaires, et qu'elles sont dûment approuvées) ou sur ***la bonne administration*** (respect des principes généraux qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires). Alors que la régularité est l'élément principal de l'audit de conformité, la bonne administration peut également s'avérer pertinente car dans le contexte du secteur public il existe certaines attentes à l'égard de la gestion financière et de la conduite des fonctionnaires.

1.2.2 Caractéristiques des audits de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 400 – 15
- ISSAI 4000

Les audits de conformité peuvent couvrir une large gamme de sujets, être réalisés pour fournir une assurance raisonnable ou limitée, utiliser plusieurs types de critères, mettre en œuvre différentes procédures destinées à recueillir des éléments probants et donner lieu à divers types de rapports. Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation, des missions d'appréciation directe ou les deux à la fois (voir définitions en section 1.3.5). Le rapport d'audit peut être «long» ou «court» et les conclusions peuvent être formulées de plusieurs façons: soit une déclaration écrite unique présentant clairement une opinion sur la conformité, soit une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques.

La plupart des missions effectuées par la CSCCA dans ce domaine sont des appréciations directes.

1.2.3 Audits de conformité réalisés par des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 400
- ISSAI 4000

Compte tenu de son statut de juridiction, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et des arrêts concernant les comptes et les personnes responsables. En conséquence, des exigences et explications supplémentaires peuvent s'appliquer par rapport aux étapes normales du processus d'audit de conformité.

La CSCCA doit suivre le processus d'audit tel qu'il est décrit dans les normes ISSAI. Au terme des différentes phases que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, le traitement de questions supplémentaires et spécifiques au cadre juridictionnel pourra donc se poser. Pour être diligentées, ces procédures devront donner lieu à l'élargissement du mandat de la commission d'audit de conformité ou, alternativement, à la désignation d'une commission de contrôle juridictionnel distincte permettant d'informer une procédure d'instruction* et, finalement, aboutir à un jugement formel.

La CSCCA ayant l'autorité nécessaire pour imposer des sanctions doit respecter les principes de base de l'État de droit, de justice, d'égalité, de proportionnalité, de conformité à la procédure prévue par la loi, d'audience publique et des pleines garanties d'un jugement équitable. Elle est soumise à des règles et règlements spécifiques et conformes aux jurisprudences applicables des cours internationales des droits de l'homme.

Un audit de conformité peut donc amener la CSCCA, au terme d'un contrôle juridictionnel subséquent ou conduit en parallèle, à prononcer des jugements et à infliger des sanctions aux personnes responsables de la gestion des fonds et actifs publics. La CSCCA doit évaluer si des comptables ou ordonnateurs peuvent être tenues responsables d'anomalies*, de la perte, de la mauvaise utilisation ou du gaspillage de fonds ou d'actifs publics et être sujettes à sanctions ou pénalités.

La CSCCA est chargée de rapporter aux autorités judiciaires les faits passibles de poursuites pénales. Dans ce contexte, l'objectif de l'audit de conformité peut être élargi et l'auditeur* doit prendre dûment en considération les obligations spécifiques qui s'y rapportent lors de la conception de la stratégie ou de la planification de l'audit, ainsi que pendant tout le processus d'audit.

1.2.4 Différents contextes des audits de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 400 – 20 à 26
- ISSAI 4000

L'audit de conformité peut être associé à un audit visant à s'assurer de la fiabilité d'informations publiées dans des états financiers.

L'audit de conformité peut aussi être dissocié d'un audit visant à s'assurer de la fiabilité des états financiers.

Enfin dans certains cas l'audit de conformité peut être associé à un audit de la performance. La distinction est parfois difficile à faire lorsque le critère utilisé pour juger de la performance est une quasi-norme, une bonne pratique inscrite dans les textes.

Audits de conformité associés à un audit d'états financiers

Dans le cadre du processus démocratique public, le pouvoir législatif établit les priorités pour les recettes et les dépenses du secteur public, ainsi que pour leur calcul et leur affectation. Les principes sur lesquels reposent les organes législatifs, ainsi que les décisions qu'ils prennent, constituent la source des textes législatifs et réglementaires qui régissent les flux de trésorerie dans le secteur public. La conformité à ces textes s'inscrit dans un contexte plus large lorsqu'elle est associée à l'audit des états financiers dans le cadre de l'exécution budgétaire.

L'audit de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables constitue un volet essentiel du mandat de la CSCCA, lorsqu'il est associé à un audit d'états financiers dans le cadre de l'établissement de rapports sur l'exécution de budgets publics.

Les lois et les règlements sont importants à la fois pour l'audit de conformité et pour celui des états financiers. Les lois et les règlements applicables dans chaque domaine seront déterminés en fonction de l'objectif d'audit. 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. Il est centré sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité à ces critères. L'audit des états financiers d'une entité concernée vise à déterminer s'ils ont été établis conformément à un référentiel d'information financière acceptable, ainsi qu'à collecter des éléments probants suffisants et appropriés concernant les lois et les règlements qui ont une incidence directe et significative sur les états financiers. Alors que seuls les lois et les règlements qui ont une incidence directe et significative sont pertinents dans le cas de l'audit d'états financiers, l'ensemble des lois et des règlements applicables au sujet considéré peuvent être pertinents pour l'audit de conformité.

Audits de conformité dissociés de tout autre type d'audit

Les auditeurs peuvent également planifier et réaliser des audits de conformité dissociés des audits d'états financiers et des audits de la performance, puis en faire état dans un rapport. L'ISSAI 4000 fournit des orientations à cet égard. Les auditeurs peuvent également réaliser séparément des audits de conformité d'une manière régulière ou ponctuelle; il doit en l'occurrence s'agir d'audits distincts, clairement définis et portant sur un sujet considéré spécifique.

Audits de conformité associés à un audit de la performance

Lorsque l'audit de conformité fait partie d'un audit de la performance, la conformité est considérée en parallèle et dans ses implications par rapport aux aspects de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité. Les ISSAI 400 et 4000 ainsi que les ISSAI 300 et 3000 s'appliquent à ce type d'audit. La non-conformité peut constituer la cause, une explication ou la conséquence de l'état des activités qui font l'objet de l'audit de la performance. Lors d'audits combinés de ce type, les auditeurs doivent exercer leur jugement professionnel pour décider si la priorité première de l'audit est la performance ou la conformité et s'il y a lieu d'appliquer les ISSAI sur l'audit de la performance, celles sur l'audit de conformité, ou les deux. Le tableau suivant précise, pour chaque contexte, l'objet de l'audit.

Tableau 1.1. 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'efficience et de l'efficacité. 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.

Tel que précisé au Tableau 1.1. 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.

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 de l'audit précisées au Tableau 1.2 ci-après.

Tableau 1.2. Importance des différentes assertions

A. Assertions sur les catégories d'opération et d'événements concernant la période		
No.	**Assertion**	**Description**
1	**Realite des operations**	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	**Point d'arrêt 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

1.3 Les éléments constitutifs de l'audit de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 24
- ISSAI 4000

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 présumé, 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.

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

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. 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.

Tous les contrôles des finances publiques comportent les mêmes éléments de base : ***l'auditeur***, ***la partie responsable***, ***les utilisateurs présumés***, ***les critères d'évaluation*** du ***sujet considéré*** et les informations afférentes à ce dernier qui résultent de cette évaluation. Les contrôles des finances publiques peuvent être classés en deux types de mission d'audit : les missions d'***attestation*** et les missions ***d'appréciation directe***.

1.3.1 Le sujet considéré

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 26 à 28, 30
- ISSAI 400 – 33 à 34

Le sujet considéré d'un audit de conformité désigne l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères. Il peut s'agir d'activités, de transactions financières ou d'informations. Lorsque l'audit est une mission d'attestation sur la conformité, il est plus pertinent de recenser les informations afférentes au sujet considéré, qui peuvent prendre la forme d'une déclaration de conformité établie en vertu d'un référentiel d'information financière déterminé et normalisé.

Le sujet considéré dépend du mandat de la CSCCA, des textes législatifs et réglementaires applicables et de l'étendue de l'audit*. Le sujet considéré d'un audit peut être général ou spécifique. Certains types de sujet considérés sont d'ordre quantitatif et leurs éléments sont souvent facilement mesurés (par exemple les paiements effectués alors que certaines conditions ne sont pas réunies), tandis que d'autres sujets sont de nature qualitative et plus subjective (par exemple la conduite ou le respect des obligations procédurales).

1.3.2 Les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les critères ou référentiel de l'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 26 à 28
- ISSAI 400 – 28 à 32
- ISSAI 4000 – 110 à 114

Les textes législatifs et réglementaires sont le principal élément des audits de conformité, étant donné que leur structure et leur contenu fournissent les critères d'audit et indiquent donc comment l'audit doit se dérouler dans le cadre d'un dispositif constitutionnel spécifique.

Les textes législatifs et règlementaires 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.

Les textes législatifs et réglementaires peuvent inclure les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les grands principes qui régissent la bonne gestion financière du secteur public, ainsi que la conduite des fonctionnaires. La plupart des textes législatifs et réglementaires trouvent leur origine dans les principes et les décisions de base du pouvoir législatif national, mais ils peuvent être édictés à un niveau inférieur dans la structure organisationnelle du secteur public.

Les textes législatifs et réglementaires étant très divers, leurs dispositions sont parfois contradictoires et susceptibles de faire l'objet d'interprétations différentes. Par ailleurs, les textes législatifs et réglementaires établis en vertu d'une délégation du pouvoir réglementaire sont parfois incohérents par rapport aux exigences ou aux limites prévues par les lois d'habilitation. En outre, il peut y avoir des vides législatifs. Dès lors, pour évaluer la conformité aux textes législatifs et réglementaires dans le secteur public, il faut connaître suffisamment la structure et le contenu de ces derniers. C'est notamment important lorsqu'il s'agit de déterminer les critères d'audit, dès lors que les sources de ces critères peuvent elles-mêmes figurer parmi les éléments à prendre en considération lors de l'audit, à la fois en ce qui concerne la détermination de l'étendue de l'audit et l'établissement des constatations d'audit.

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.

Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré de façon cohérente et raisonnable. L'auditeur détermine les critères sur la base des textes législatifs et réglementaires applicables. Pour être appropriés, les critères d'un audit de conformité doivent être pertinents, fiables, exhaustifs, objectifs, compréhensibles, comparables, acceptables et disponibles.

- **Pertinent**: des critères pertinents répondent valablement aux besoins en matière d'information et de prise de décision des utilisateurs présumés du rapport d'audit.
- **Fiable**: des critères fiables permettent d'aboutir à des conclusions raisonnablement cohérentes lorsqu'ils sont utilisés par un autre auditeur dans les mêmes conditions
- **Exhaustif**: des critères exhaustifs sont suffisants pour les besoins de l'audit et ne négligent aucun facteur pertinent. Ils sont valables et permettent de fournir aux utilisateurs présumés une vision concrète répondant à leurs besoins en matière d'information et de prise de décision.
- **Objectif**: des critères objectifs sont neutres et ne comportent aucun parti pris de la part de l'auditeur ou de la part de la direction de l'entité auditée. Ils ne peuvent donc pas être informels au point que l'évaluation des informations sur le sujet considéré en fonction de ces critères serait très subjective et susceptible d'aboutir à une conclusion différente si l'audit était réalisé par d'autres auditeurs de la CSCCA.
- **Compréhensible**: des critères compréhensibles sont clairement formulés et contribuent à aboutir à des conclusions claires et intelligibles aux utilisateurs présumés. Ils ne donnent pas lieu à des interprétations très différentes.

- **Comparable**: des critères comparables sont cohérents avec ceux utilisés pour des audits similaires réalisés par d'autres organismes du même type ou pour des activités semblables, ainsi qu'avec ceux utilisés pour des audits antérieurs de l'entité auditée.
- **Acceptable**: des critères acceptables sont des critères généralement agréés par les experts indépendants du domaine concerné, par les entités auditées, par le législateur, par les médias et par le public.
- **Disponible**: les critères d'audit doivent être communiqués aux utilisateurs présumés afin qu'ils comprennent la nature des travaux réalisés et les éléments sur lesquels se fonde le rapport d'audit.

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 règlementation est la source des critères utilisés dans le cadre de l'audit de conformité.

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.

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.** 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.

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. 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. 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.

La détermination des critères peut être simple mais, dans certains cas, elle s'avère plus complexe. Les auditeurs de la CSCCA estiment parfois que les listes de contrôle constituent un bon moyen d'obtenir une vue d'ensemble des critères appropriés à utiliser. Les auditeurs de la CSCCA exploitent un certain nombre de sources qui facilitent la détermination des critères. **L'annexe 2** présente plusieurs exemples de sources.

Dans bon nombre d'audits de conformité, les critères applicables seront clairement définissables. Ce peut être le cas lorsque les dispositions claires et simples d'une loi ou un règlement constituent les critères. Les exposés d'intention ou les principes relatifs aux résolutions du législateur peuvent également aider l'auditeur à définir les critères appropriés.

Lorsque des doutes apparaissent quant à l'interprétation correcte de la loi, du règlement ou du texte* législatif ou réglementaire en vigueur, les auditeurs de la CSCCA peuvent juger utile de tenir compte des intentions et des principes établis lors de l'élaboration de la loi, ou de consulter l'organisme responsable de la législation en cause. Les auditeurs peuvent aussi prendre en considération les décisions pertinentes prises précédemment par les autorités chargées de l'application de la loi.

Les audits de conformité comprennent généralement l'évaluation de la conformité à des critères formels, comme la législation de base, les règlements publiés en vertu d'une législation cadre, ainsi que les autres lois, règlements et conventions applicables, y compris les lois budgétaires (régularité). En l'absence de critères formels ou s'il existe des lacunes évidentes dans la législation concernant

leur application, les audits peuvent également consister à examiner la conformité aux grands principes qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires (bonne administration). Il faut disposer de critères appropriés à la fois lors des audits centrés sur la régularité et lors de ceux axés sur la bonne administration. Pour un audit de conformité relatif à la bonne administration, les critères appropriés seront soit des principes généralement acceptés, soit des meilleures pratiques au niveau national ou international. Dans certains cas, les critères peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes supérieurs de droit. La distinction sera parfois difficile à faire entre ces audits de conformité faisant référence à des bonnes pratiques et un audit de la performance. Il conviendra dans ce cas d'appliquer les normes pertinentes et de référencer clairement chaque constatation et conclusion aux critères qui les sous-tendent.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-04 – Critères, référentiels d'audit

1.3.3 Les trois intervenants au cours d'un audit de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 25
- ISSAI 400 – 35 à 39

Les audits de conformité sont fondés sur une relation entre trois parties, dans laquelle ***l'auditeur*** vise à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, afin de formuler une conclusion destinée à accroître le degré de confiance* des ***utilisateurs présumés***, autres que la ***partie responsable***, concernant l'évaluation du sujet considéré ou la mesure de ses différents éléments par rapport à des critères (Cf. Partie 1, section 1.3.3).

Dans les audits de conformité (Cf. Figure 1.1), la responsabilité de *l'A**uditeur*** est de déterminer les éléments de l'audit, d'évaluer si un sujet considéré donné est conforme aux critères définis et d'établir un rapport sur l'audit de conformité.

La ***partie responsable*** est le pouvoir exécutif et/ou la hiérarchie de fonctionnaires qui en dépend, ainsi que les entités responsables de la gestion de fonds publics et de l'exercice de l'autorité sous le contrôle du pouvoir législatif.

*Les **utilisateurs présumés*** sont les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit.

La relation entre les trois parties doit être considérée dans le contexte de chaque audit et peut être différente selon qu'il s'agit d'une ***mission d'appréciation directe*** ou d'une ***mission d'attestation***. La définition des trois parties peut également varier en fonction des entités du secteur public concernées.

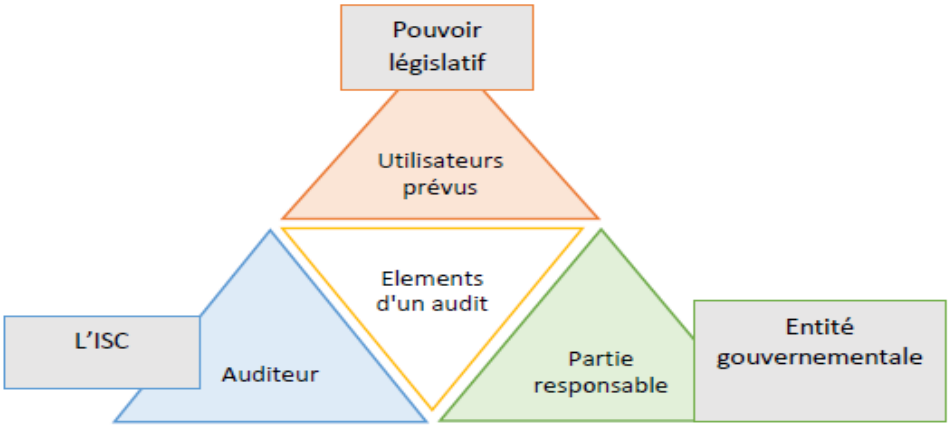


Figure 1.1: Les trois parties de l'audit de conformité

1.3.4 Assurance en matière d'audit de conformité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 31 à 33
- ISSAI 400 – 40 à 41

Les utilisateurs présumés veulent être certains de la fiabilité et de la pertinence des informations sur lesquelles ils fondent leurs décisions. C'est pourquoi les audits doivent fournir des informations qui reposent sur des éléments probants **suffisants et appropriés** et les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures pour réduire ou gérer le risque d'aboutir à des conclusions inappropriées. Il faut communiquer de façon transparente le niveau d'assurance qui peut être fourni à l'utilisateur présumé. Compte tenu des limites qui lui sont inhérentes, **un audit ne permet cependant jamais de fournir une assurance absolue**. Dans la plupart des cas, un audit de conformité ne couvrira pas tous les éléments relatifs au sujet considéré, mais s'effectuera sur la base d'un échantillonnage de nature qualitative ou quantitative.

En fonction de l'audit et des besoins des utilisateurs, l'auditeur peut fournir l'assurance de deux manières:

- en formulant des opinions et des conclusions qui **mentionnent explicitement le niveau d'assurance**. Cela vaut pour toutes les missions d'attestation et pour certaines missions d'appréciation directe;
- **en utilisant d'autres moyens**: lors de certaines missions d'appréciation directe, l'auditeur ne formule pas de déclaration d'assurance explicite sur le sujet considéré. En l'occurrence, l'auditeur fournit aux utilisateurs le degré de confiance nécessaire en décrivant de manière explicite comment il a établi les constatations, les critères et les conclusions d'une façon équilibrée et argumentée. Il explique également pourquoi les constatations associées aux critères lui permettent d'aboutir à une conclusion ou recommandation globale spécifique.

L'assurance peut être **raisonnable** ou **limitée**.

Une assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu. La conclusion d'audit est exprimée ***sous une forme positive***: l'auditeur y indique qu'il estime que le sujet considéré est ou n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères applicables, ou, le cas échéant, que les informations afférentes au sujet considéré donnent une

image fidèle de la situation, conformément aux critères applicables.

Lorsque l'auditeur fournit **une assurance limitée**, il déclare dans sa conclusion d'audit que, sur la base des procédures mises en œuvre, il n'a eu connaissance d'aucun élément qui le conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères applicables (***forme négative***). Lors d'un audit visant à fournir une assurance limitée, les procédures mises en œuvre sont restreintes par rapport à celles qui sont nécessaires pour obtenir une assurance raisonnable. Cependant, en fonction de son jugement professionnel, l'auditeur s'attend à obtenir un niveau d'assurance valable pour les utilisateurs présumés. Un rapport d'assurance limitée mentionne le caractère restreint de l'assurance fournie.

Les missions d'assurance raisonnable et celles d'assurance limitée impliquent la connaissance du sujet considéré et l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion de l'auditeur du secteur public. Les missions d'assurance raisonnable comprennent l'évaluation des risques, la réalisation de procédures d'audit permettant de faire face à ces derniers, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et adéquat des éléments probants recueillis. Lors d'une mission d'assurance* limitée, les seules procédures mises en œuvre sont généralement les procédures analytiques et les demandes d'informations. Les auditeurs de la CSCCA exercent leur jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et la portée des procédures mises en œuvre, aussi bien pour les missions d'assurance raisonnable que pour celles d'assurance limitée. Ces dernières s'avèrent souvent appropriées lorsque le sujet considéré concerne plusieurs entités, car cette situation est susceptible de soulever des questions plus complexes que lorsqu'une seule entité est en cause.

1.3.5 Mission d'attestation ou mission d'appréciation directe

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 29 à 30

Il existe deux types de mission :

- 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.
- 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.

Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation, des missions d'appréciation directe, ou les deux à la fois.

Dans un contexte d'attestation, la direction de l'entité auditée élabore une **assertion**[2] ou une **déclaration de conformité spécifique**. Dans d'autres cas, l'assertion peut être implicite.

Lors d'un audit de conformité, qu'il soit dissocié d'un audit de la performance ou associé à celui-ci, l'assertion prend parfois la forme d'une déclaration de conformité aux lois et aux règlements, d'une déclaration de conformité aux termes d'un contrat ou d'une déclaration relative à l'efficacité d'un processus ou d'un système spécifique. À titre d'exemple, il existe une assertion implicite lorsqu'un audit porte sur des indicateurs de performance clés présentés en partant de l'hypothèse intrinsèque qu'aucun cas de non-réalisation des niveaux de performance fixés par ceux-ci n'a été occulté.

Lors de bon nombre d'audits dans le secteur public, l'entité auditée ne met aucune assertion ou déclaration de conformité spécifique à la disposition des utilisateurs. Les informations sur le sujet considéré figurent plutôt dans le rapport de l'auditeur, soit parmi les données / informations, soit dans une déclaration explicite en guise de conclusion. Les audits de ce type sont désignés comme des «**missions d'appréciation directe**». Les constatations d'audit sont communiquées de façon appropriée aux parties concernées, comme l'entité auditée et le législateur.

Le rapport peut prendre des formes variées en fonction du jugement professionnel de l'auditeur concernant la manière la plus efficace de communiquer avec les utilisateurs présumés. Les rapports peuvent être «courts» ou «longs». Des indications supplémentaires sur l'établissement des rapports sont présentées dans la section ad hoc du présent manuel.La qualité des travaux menés par la Cour a une incidence sur sa réputation et sa crédibilité et, en bout de ligne sur sa capacité à réaliser son mandat. Le contrôle de qualité fait référence aux processus en cours mis en place pour examiner la qualité d'une vérification à chacune de ses étapes afin de s'assurer que la vérification est conforme aux normes nationales et internationales applicables et que le rapport, la conclusion ou l'opinion de vérification émis sont appropriés dans la situation. Les procédures de contrôle qualité peuvent comprendre la supervision, des examens, la consultation et une formation adéquate, et couvrir les étapes de planification, d'exécution et d'établissement de rapports. La qualité globale de la Cour dépend d'un système dans lequel les rôles et les responsabilités sont clairement définis.

1.4 Les exigences générales des audits de conformité

1.4.1 Indépendance et déontologie

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 35 à 36

Les principes fondamentaux de contrôle définissent les principes déontologiques pris en considération avant de commencer l'audit. Ces principes portent sur:

[2] Assertion : déclaration, explicite ou implicite, résultant des activités, des transactions financières ou des informations relatives à l'entité auditée, utilisée par l'auditeur dans le cadre de son examen des anomalies potentielles. Dans le contexte des audits de conformité, l'assertion de conformité indiquerait que l'entité, y compris ses fonctionnaires responsables, agit en conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables (et, pour les audits portant sur la bonne administration, avec les attentes correspondantes du public). Les assertions peuvent découler des informations sur le sujet considéré présentées par l'entité auditée ou figurer explicitement dans une lettre de déclaration de la direction.

a) l'**indépendance*** de la CSCCA et de l'auditeur, y compris sa neutralité* politique;
b) les mesures prises pour éviter tout **conflit d'intérêts*** entre les auditeurs et l'entité auditée;
c) l'obligation, pour l'auditeur et pour la CSCCA, de disposer des **compétences* r**equises;
d) l'exercice, par la CSCCA et par l'auditeur, de **diligences** dans l'application des principes fondamentaux de contrôle.

Présentation succincte du Code et introduction du formulaire de déclaration d'indépendance et d'absence de conflits d'intérêts.

La Cour s'est dotée[3] d'un code d'éthique qui énonce les principes et les règles de conduite et d'éthique qui régissent l'organisation et s'applique aux membres du Conseil, des tribunaux administratifs et financiers, des directions, des services et unités administratifs centraux et déconcentrés quels que soient leur statut, grade, rang ou fonction. Il s'applique aussi aux contractuels, aux consultants et au personnel en détachement. Il fait également référence aux valeurs qui guident ces principes et règles.

Le code établit des principes fondamentaux pour garantir l'indépendance, l'impartialité et l'intégrité dans l'exercice de leurs fonctions.

La Cour doit être perçue avec confiance, assurance et crédibilité. Si d'une façon générale la fonction publique est exposée, la Cour des comptes l'est d'autant plus, ses rapports étant publics. Pour accomplir sa mission, la CSCCA doit être et être perçue comme une institution objective, indépendante et professionnelle, en laquelle les parties prenantes peuvent avoir pleine confiance. À cet effet, la CSCCA adopte les règles fixées par le code de déontologie de l'INTOSAI (ISSAI 130).

Le code d'éthique de la Cour s'articule autour de 9 axes : Indépendance, Impartialité, Collégialité, Conflits d'intérêts, Intégrité, Confidentialité, Bonne conduite, Sens de responsabilité et Transparence.

La Cour a toute latitude pour décider, dans le cadre de son programme de travail, du nombre d'institutions qu'elle auditera et du moment qu'elle le fera. De même, elle contrôle librement la manière dont les politiques publiques sont mises en œuvre. Le code d'éthique et de conduite professionnelle de la Cour exige que les aux membres du Conseil, des tribunaux administratifs et financiers, des directions, des services et unités administratifs centraux et déconcentrés n'entretiennent pas des relations trop étroites avec les institutions qu'elles contrôlent et s'abstiennent de participer à tous travaux dont les intérêts personnels avérés sont identifiés par le fait de liens personnels ou financiers, par le fait qu'ils ont été employés dans un passé récent par l'organisme contrôlé.

Les juges, doivent rendre justice en toute impartialité en ayant comme boussole la loi, la jurisprudence et autres sources du droit. Leurs décisions seront fondées à partir des preuves recueillies lors de l'instruction des affaires et des audiences publiques. Pour assurer cette impartialité, les décisions des chambres administratives et financières seront publiées dans un journal à grand tirage pour être connues du grand public, des experts, des doctrinaires, il en est de même des recours exercés contre les arrêts rendus et les jugements des tribunaux régionaux.

[3] La date entrée en vigueur du Code de déontologie et d'éthique est établie au 16 février 2016

L'objectivité consiste à ne pas permettre que le parti pris, le conflit d'intérêts et l'influence indue aient préséance sur le jugement professionnel. On peut définir l'indépendance comme étant la capacité d'agir d'une façon intègre et objective, et d'être perçu comme tel.

Le Président de la Commission s'assure que tous les membres signent le formulaire de déclaration d'indépendance et d'absence de conflits d'intérêts et est tenu de tirer une conclusion sur la conformité des membres vis-à-vis de cette déclaration. Selon la CSCCA, le non-respect de ces normes constitue une affaire très grave

Si, pour l'une ou l'autre raison, la CSCCA ou l'auditeur n'est pas en mesure de respecter les principes fondamentaux de contrôle qui sont d'ordre déontologique, il convient de prendre les mesures appropriées afin de s'assurer que les menaces susceptibles d'affecter la conformité sont éliminées avant le début de l'audit. Ces mesures peuvent inclure, par exemple, la réaffectation du personnel chargé de l'audit, l'organisation de formations supplémentaires ou le recours à des experts.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - INTOSAI P-1 – Déclaration de Lima
  - INTOSAI P-10 – Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC
  - INTOSAI P-11 – Lignes directrices de l'INTOSAI et pratiques exemplaires liées à l'indépendance des ISC
  - INTOSAI P-20 – Principes de transparence et de responsabilité
  - ISSAI 130 – Code de déontologie
  - Code d'Éthique de la CSCCA – 17 février 2016

1.4.2 Risque d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 40
- ISSAI 400 - 46
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent tenir compte du risque* d'audit pendant tout le processus d'audit. Les audits doivent être menés de façon à gérer ou à réduire le risque d'audit à un niveau acceptable. 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. 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. L'auditeur doit tenir compte de trois différentes composantes du risque d'audit – à savoir ***le risque* inhérent, le risque de non-contrôle et le risque de non-détection*** – au regard du sujet considéré et du type de rapport. Cela signifie que l'auditeur doit examiner si le sujet considéré est de nature quantitative ou qualitative et si le rapport d'audit doit comporter une opinion ou une conclusion. Pour déterminer l'importance relative* de ces trois composantes du risque d'audit, l'auditeur doit prendre en considération la nature du sujet considéré et savoir si l'audit doit fournir une assurance raisonnable ou limitée et s'il constitue une mission d'appréciation directe ou une mission d'attestation.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 05-06 : Appréciation finale des contrôles
  - Modèles-type :
    - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

1.4.3 Définition de l'importance relative du ou des sujets considérés

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 41
- ISSAI 400 - 47
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'audit. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. Un problème peut être considéré comme significatif si sa connaissance serait susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés. Ce jugement peut concerner un élément ou un groupe d'éléments pris dans son ensemble. C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir le caractère significatif, mais ce dernier revêt également d'autres aspects quantitatifs et qualitatifs. Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un problème significatif de par sa nature même. Un problème peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il survient.

Comme indiqué ci-dessus, le caractère significatif revêt, dans les audits de conformité, des aspects quantitatifs et qualitatifs, bien que les aspects qualitatifs jouent un rôle plus important dans le secteur public. Il faut tenir compte du caractère significatif lors de la planification, de l'évaluation des éléments probants collectés et de l'établissement du rapport. La détermination du caractère significatif consiste, en grande partie, à examiner s'il est raisonnable de penser que les cas (potentiels ou avérés) de conformité ou de non-conformité mis au jour pourraient influencer les décisions des utilisateurs présumés. Les facteurs à prendre en considération dans le cadre de cette évaluation fondée sur le jugement sont les exigences prévues dans le mandat, l'intérêt ou les attentes du public, les domaines qui ont fait spécifiquement l'objet d'une attention de la part du pouvoir législatif, les demandes et les financements significatifs. Les questions, par exemple la fraude, qui ont un caractère moins significatif, en termes de valeur ou d'incidence, à celui déterminé de manière générale, peuvent également être considérées comme significatives. L'évaluation du caractère significatif est liée à l'étendue de l'audit et exige que l'auditeur exerce pleinement son jugement professionnel.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note Méthodologique :
    - 06-02 – Évaluation de l'importance relative

1.4.4 Jugement professionnel et esprit critique

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 37
- ISSAI 400 – 43
- ISSAI 4000

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. Dans l'énoncé d'exigences concernant les décisions de l'auditeur sur les actions à mener, l'utilisation des termes «esprit critique» et «jugement professionnel» est appropriée. Ces termes désignent l'attitude de

l'auditeur, qui doit, entre autres, faire preuve d'un esprit interrogatif.

L'auditeur doit exercer son jugement professionnel à toutes les étapes du processus d'audit. 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.

La notion d'esprit critique est fondamentale pour tous les audits. L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit tout en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant qu'en raison de certaines circonstances le sujet considéré peut s'écarter des critères. Faire preuve d'esprit critique signifie, pour l'auditeur, se poser des questions, afin d'évaluer de manière critique si les éléments probants collectés pendant l'audit sont suffisants et appropriés.

Au cours de tout le processus d'audit de conformité, l'auditeur exerce son jugement professionnel et son esprit critique pour évaluer les éléments de l'audit, le sujet considéré, les critères appropriés, l'étendue de l'audit, le risque, le caractère significatif et les procédures d'audit à mettre en œuvre pour faire face aux risques définis. L'auditeur applique également ces deux notions lors de l'évaluation des éléments probants et des cas de non-conformité, lors de l'établissement du rapport, ainsi que lors de la détermination de la forme, du contenu et de la fréquence des communications* pendant l'audit. Pour pouvoir continuer d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors des audits de conformité, l'auditeur doit notamment être en mesure d'analyser la structure et le contenu des textes législatifs et réglementaires qui constituent le fondement pour repérer les critères appropriés ou les vides législatifs, au cas où les lois et les règlements feraient entièrement ou partiellement défaut. L'auditeur doit également être en mesure d'appliquer les notions de l'audit professionnel lorsqu'une approche est mise en œuvre pour un sujet considéré connu ou non connu. L'auditeur doit être capable d'apprécier différents types d'éléments probants en fonction de leur provenance et de leur pertinence au regard de l'étendue de l'audit et du sujet considéré, ainsi que d'évaluer si les éléments probants obtenus pendant l'audit sont suffisants et appropriés.

1.4.5 Contrôle de la qualité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 35, 38
- ISSAI 400 - 44

Les auditeurs sont responsables de la qualité d'ensemble de l'audit. 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. Les auditeurs de la CSCCA affectés à ces audits doivent disposer collectivement des compétences et aptitudes nécessaires, et le travail de l'équipe doit être dirigé, supervisé et contrôlé d'une façon adéquate.

Le contrôle qualité consiste à déterminer si l'équipe de vérification dispose des compétences suffisantes et appropriées pour effectuer la vérification, est capable de choisir des critères exempts de parti pris, a un accès général à des renseignements précis et à jour, a pris en compte les informations disponibles et a eu suffisamment de temps pour réaliser la mission de vérification. Dans le cadre des procédures de contrôle qualité, la CSCCA peut mettre en place un système d'assurance qualité pour garantir la qualité globale de la vérification. La CSCCA s'assure que les

procédures appropriées sont exécutées et que des examens sont effectués tout au long du processus de la vérification. Les contrôles qualité sont documentés dans le dossier de vérification.

Les vérificateurs doivent respecter les exigences en matière de contrôle qualité des travaux et des rapports de vérification de la CSCCA en plus de se conformer aux normes professionnelles, afin d'assurer que les vérifications réalisées aient le même niveau élevé de qualité. Les procédures en matière de contrôle qualité doivent couvrir des sujets tels que l'orientation, la revue et la supervision du processus de vérification, ainsi que la nécessité de procéder à des consultations sur des sujets difficiles ou litigieux pour aboutir à des décisions.

L'ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC comporte des orientations générales sur le système de contrôle de la qualité établi au niveau de l'organisation pour couvrir toutes les vérifications. Lors des vérifications de la performance, les aspects spécifiques ci-après doivent être pris en considération. Il faut considérer que la nécessité d'instaurer une atmosphère de travail empreinte de confiance mutuelle et de responsabilité, ainsi que d'apporter un soutien aux équipes de vérification, fait partie de la gestion de la qualité. Pour ce faire, il faut parfois mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité pertinentes et faciles à gérer, et assurer que les vérificateurs soient attentifs aux informations en retour transmises par les personnes chargées du contrôle qualité.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 01-04 – Notes de revue

1.4.6 Gestion et compétences de l'équipe d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 39
- ISSAI 400 - 45
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent avoir accès aux compétences nécessaires. Les membres de l'équipe d'audit doivent posséder collectivement les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'audit. Ils 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. Pour tous les audits, il convient de recruter du personnel doté des qualifications appropriées, d'offrir au personnel des possibilités d'évolution et des formations, d'élaborer des manuels et d'autres orientations et instructions écrites concernant la conduite des audits, ainsi que d'affecter suffisamment de ressources à ces derniers. Les auditeurs doivent conserver leurs compétences professionnelles grâce à un perfectionnement professionnel permanent.

1.4.7 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 39
- ISSAI 400 - 45
- ISSAI 4000

Dans certains domaines, les audits requièrent des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées dont la CSCCA ne dispose pas en interne. La CSCCA peut avoir recours à des experts externes à différentes fins, par exemple pour apporter les connaissances nécessaires ou pour réaliser des tâches spécifiques. Les auditeurs doivent évaluer si les experts disposent des compétences, des aptitudes et de l'objectivité* nécessaires et déterminer si leurs travaux sont appropriés aux fins de l'audit.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - CSCCA P01/2016 – Procédure d'accréditation des firmes nationales de comptabilité ou d'audit à l'usage de la Cour qui consiste en une exigence légale ouvrant, pour la Cour, sur la délégation de ses compétences en matière d'audit.

1.4.8 Documentation

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 42
- ISSAI 400 - 48
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent constituer une documentation d'audit suffisante. La documentation doit être établie au moment opportun et doit permettre de comprendre clairement les critères utilisés, l'étendue de l'audit, les jugements exercés, les éléments probants collectés et les conclusions formulées. La documentation doit être suffisamment détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucune connaissance préalable de l'audit, de comprendre la relation entre: le sujet considéré, les critères, l'étendue de l'audit, l'évaluation des risques, la stratégie et le plan d'audit, ainsi que la nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures mises en œuvre; les éléments probants obtenus pour étayer la conclusion ou l'opinion de l'auditeur; le raisonnement sous-jacent à tous les problèmes significatifs qui ont requis l'exercice d'un jugement professionnel; les conclusions connexes. L'auditeur doit constituer une documentation d'audit pertinente avant la publication du rapport et la conserver pendant une période de temps suffisante.

L'apport de documents s'effectue tout au long du processus d'audit. Les auditeurs de la CSCCA élaborent la documentation relative à l'audit de conformité en temps opportun et tiennent à jour celle où sont consignés les critères utilisés, les travaux accomplis, les éléments probants collectés, ainsi que les appréciations et les revues réalisées.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 01-01 : Dossiers de vérification
  - Modèles-type :
    - 01-01 – Dossier Permanent
    - 01-03 – Dossier Administratif
    - 01-05 – Dossier de contrôle

1.4.9 Communication

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 43
- ISSAI 400 - 49
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent maintenir une communication efficace pendant tout le processus d'audit. La communication a lieu à toutes les étapes de l'audit: avant que l'audit commence, pendant la planification initiale, au cours du déroulement de l'audit proprement dit, ainsi que lors de la phase d'établissement du rapport. Toutes les difficultés majeures rencontrées au cours de l'audit, ainsi que les cas importants de non-conformité doivent être communiqués aux personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ou aux personnes responsables de la gouvernance*. L'auditeur doit également communiquer les critères d'audit à la partie responsable.

La communication s'effectue lors de différentes phases et à différents niveaux, par exemple:

a) au cours de la phase initiale de planification, entre autres dans le cadre de discussions au sujet de la stratégie* d'audit, du calendrier, de la logistique, des responsabilités, des critères de vérification pertinents et d'autres éléments de la planification, avec des personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ainsi que, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans les limites prévues par les lois et les règlements en vigueur;
b) au cours de la phase de réalisation de l'audit proprement dite et tout au long de celui-ci, entre autres par la collecte des éléments probants et des demandes d'informations aux personnes compétentes, le cas échéant. Toutes les difficultés majeures rencontrées au cours de l'audit, ainsi que les cas importants de non-conformité sont rapidement communiqués aux personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. D'autres constatations moins importantes, qui ne sont pas considérées comme significatives, ou qui ne sont pas appelées à figurer dans le rapport de l'auditeur du secteur public, peuvent également être communiquées à la direction pendant l'audit. Cela permettra éventuellement à l'entité auditée de remédier aux cas de non-conformité et d'éviter que des situations similaires se reproduisent à l'avenir. C'est pourquoi bon nombre d'auditeurs de la CSCCA communiquent à la direction l'ensemble des cas de non-conformité relevés;
c) au cours de la phase d'établissement du rapport, entre autres par la publication en temps opportun de rapports écrits à l'intention des utilisateurs présumés, de l'entité auditée et d'autres personnes, le cas échéant.

En vertu de leur mandat, certaines ISC peuvent ordonner à l'entité auditée de corriger les cas de non-conformité relevés. Dans ce cas, les auditeurs de la CSCCA déterminent si leur indépendance et leur objectivité risquent d'être compromises et prennent les mesures appropriées afin d'éviter que cela se produise.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5 Le processus d'audit de conformité

Voir l'Introduction pour un schéma général du processus d'audit

1.5.1 Termes de la mission

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 44
- ISSAI 4000

Les auditeurs doivent s'assurer que les termes de la mission d'audit ont été clairement définis. Les audits peuvent être requis par la législation, demandés par un organe législatif ou un organisme de surveillance, lancés par la CSCCA ou réalisés en vertu d'un simple accord avec l'entité auditée. Dans tous les cas, l'auditeur, la direction de l'entité auditée, les personnes

responsables de la gouvernance et les autres intervenants le cas échéant doivent parvenir ensemble à un accord formel sur les termes de la mission d'audit, ainsi que sur leurs rôles et responsabilités respectifs. Parmi les informations importantes peuvent figurer le sujet, l'étendue et les objectifs de l'audit, l'accès aux données, le rapport qui résultera de l'audit, le processus d'audit, les personnes de contact, ainsi que les rôles et responsabilités des différents intervenants au cours de la mission.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 02-01 : Émission de la lettre de mission et de la lettre de notification
  - Modèles-type :
    - 02-01 – Lettre d'ouverture
    - 02-02 – Lettre de mission

1.5.2 La planification

1.5.2.1 Stratégie et plan d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 48
- ISSAI 400 - 56

Les auditeurs doivent élaborer une stratégie et un plan d'audit. La planification de l'audit doit comporter une discussion entre les membres de l'équipe d'audit, afin d'élaborer une stratégie globale et un plan d'audit. La stratégie d'audit vise à réagir de façon efficace au risque de non-conformité. Elle doit mentionner les réflexions de l'auditeur sur les réponses à apporter pour faire face aux risques spécifiques qu'il aura consignées dans un plan d'audit. **La stratégie et le plan d'audit doivent faire l'objet d'un document écrit**. La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais un processus continu et itératif. La stratégie générale et le plan d'audit sont mis à jour autant que nécessaire au cours de l'audit. La planification tient également compte de considérations liées à l'orientation, à la supervision et à la revue des travaux de l'équipe affectée à la mission.

Lors de l'établissement de la stratégie générale pour l'audit de conformité, les auditeurs de la CSCCA prennent en considération:

a) les objectifs, l'étendue, le sujet, les critères et les autres caractéristiques de l'audit de conformité, compte tenu du mandat de la CSCCA et des éléments de la définition de l'audit de conformité;

b) les obligations et les objectifs en ce qui concerne l'établissement du rapport, ainsi que son (ses) destinataire(s), le calendrier des travaux et la forme que prendra le rapport;

c) les facteurs essentiels susceptibles d'avoir une incidence sur l'orientation de l'audit;

d) l'importance relative et l'évaluation du risque d'audit;

e) l'expérience acquise lors d'audits précédents ou d'audits connexes;

f) la composition de l'équipe d'audit et la répartition du travail au sein de celle- ci, ainsi que, le cas échéant, la nécessité de recourir à des experts;

g) le calendrier de l'audit.

Les auditeurs de la CSCCA élaborent un plan de l'audit de conformité. La stratégie d'audit est un élément essentiel de ce plan, lequel comporte:

a) une description des critères définis et liés au champ d'application et aux caractéristiques de l'audit de conformité, ainsi qu'au cadre législatif, réglementaire ou budgétaire applicable;
b) une description de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques, qui soit suffisante pour apprécier les risques de non-conformité correspondant aux différents critères d'audit;
c) une description de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit prévues correspondant aux différents critères de l'audit de conformité et aux évaluations des risques.

La planification comprend également:

a) l'acquisition d'une connaissance générale du cadre législatif, réglementaire et budgétaire, ainsi que des termes et conditions pertinents et convenus applicables en ce qui concerne l'étendue de l'audit et l'entité auditée;
b) la prise de connaissance de la façon dont la direction de l'entité auditée s'assure du respect des textes législatifs et réglementaires applicables, entre autres des contrôles internes de gestion contribuant à garantir la conformité à ces textes;
c) la prise de connaissance des textes législatifs et réglementaires en vigueur, entre autres des règles, des lois, des règlements, des politiques, des codes, des contrats ou des conventions de subvention importants, etc.;
d) s'agissant des audits de la bonne administration, la prise de connaissance des principes applicables en matière de bonne gestion financière du secteur public et des attentes relatives à la conduite des fonctionnaires.

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 06-01 : Stratégie et plan d'audit
  - Modèles-type : 06-01 – Stratégie et plan d'audit

1.5.2.2 Identification du sujet considéré et des critères d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 45, 48
- ISSAI 400 - 51
-

La définition du sujet considéré et des critères est l'une des premières étapes d'un audit de conformité. Les textes législatifs et réglementaires sont le principal élément des audits de conformité, étant donné que leur structure et leur contenu fournissent les critères d'audit. Ces textes législatifs et réglementaires peuvent inclure les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les grands principes qui régissent la bonne gestion financière du secteur public, ainsi que la conduite des fonctionnaires (bonne administration). Il faut disposer de critères appropriés à la fois lors des audits centrés sur la régularité et lors de ceux axés sur la bonne administration. Pour un audit de conformité relatif à la bonne administration, les critères appropriés seront soit des principes généralement acceptés, soit des meilleures pratiques au niveau national ou international. Dans certains cas, les critères peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes supérieurs de droit. La

distinction sera parfois difficile à faire entre ces audits de conformité faisant référence à des bonnes pratiques et un audit de la performance. Il conviendra dans ce cas d'appliquer les normes pertinentes et de référencer clairement chaque constatation et conclusion aux critères qui les sous-tendent.

Lors des missions d'attestation, il peut également s'avérer pertinent pour l'auditeur de relever les informations afférentes au sujet considéré présentées par la partie responsable.

Les sujets considérés peuvent être de plusieurs ordres et présenter des caractéristiques variables. Ils peuvent avoir un caractère général ou être très spécifiques. Certains sont d'ordre quantitatif et peuvent souvent être facilement mesurés (par exemple les paiements effectués alors que certaines conditions ne sont pas réunies), tandis que d'autres sont de nature qualitative et plus subjective (par exemple la conduite ou le respect des obligations procédurales). Dans certains cas, le sujet considéré peut être déterminé par la loi en vigueur ou par le mandat d'audit. Lorsqu'il détermine le sujet considéré, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique afin d'analyser l'entité auditée et d'évaluer le caractère significatif et le risque.

L'auditeur doit définir des critères adéquats qui lui permettent d'étayer l'évaluation des éléments probants et d'établir des constatations et des conclusions d'audit. Les critères doivent être communiqués aux utilisateurs présumés, à des tiers le cas échéant, ainsi qu'à la partie responsable.

Il peut s'agir de critères formels, comme une loi ou un règlement, une directive ministérielle ou les termes d'un contrat ou d'une convention. Il existe aussi des critères moins formels, comme un code de bonne conduite ou des principes relatifs à la bonne administration. Les critères peuvent concerner des attentes relatives à la conduite, par exemple le niveau qui peut être considéré comme acceptable pour les conditions de confort de la classe ou de l'hébergement lors d'un voyage, ainsi que pour les frais de représentation à la charge de l'État, si aucune limite n'est prévue explicitement en la matière. Les lignes directrices administratives utilisées comme critères doivent être conformes aux lois et aux règlements. Les sources sous-tendant l'établissement des critères d'audit peuvent elles-mêmes faire partie de l'audit de conformité.

Annexe 2 présente plusieurs exemples de sujets considérés et d'informations y afférentes dans le contexte des audits de conformité.

Lors de la détermination des critères appropriés, les auditeurs de la CSCCA tiennent compte de l'importance du risque éventuel de non-conformité pour chaque thème audité (une loi à caractère budgétaire, d'autres lois spécifiques, les termes d'un contrat, etc., ainsi que la bonne administration le cas échéant). Les éléments d'appréciation de l'importance relative comportent des aspects quantitatifs (ordre de grandeur) et qualitatifs (nature et caractéristiques).

Les auditeurs de la CSCCA s'assurent que les critères à utiliser prennent bien en considération l'ensemble du thème à auditer. Si l'étendue de l'audit est limitée et si celui-ci ne couvre que certaines parties d'une loi ou d'un règlement, il convient d'en faire clairement état dans le rapport de l'auditeur, mais c'est rarement le cas. Si, pour déterminer les critères d'audit appropriés, les auditeurs de la CSCCA utilisent des lignes directrices, des listes de contrôle ou tout autre élément matériel fourni par l'entité auditée ou par d'autres autorités administratives, ils doivent faire preuve de prudence et de diligence en mettant en œuvre les procédures d'audit adéquates pour s'assurer que cet élément matériel reflète correctement les lois et les règlements en vigueur, etc.

Les dispositions de la législation applicable sont parfois imprécises, par exemple lorsqu'un acte législatif prévoit l'élaboration, par l'organe administratif compétent, de dispositions plus spécifiques et que cela n'a pas encore été fait. Le cas échéant, les auditeurs de la CSCCA doivent mentionner clairement dans leur rapport les obligations qui, à leur avis, sont prévues dans la législation en vigueur, ou préciser que l'étendue de l'audit a été limitée tout en expliquant pourquoi. L'auditeur

peut par exemple indiquer dans son rapport que le manque de clarté de la loi a limité la portée des critères d'audit appliqués et que des mesures correctrices doivent être prises.

Dans de rares cas, les critères peuvent être contradictoires, par exemple lorsque différentes sources de droit se contredisent et que les autorités administratives ou judiciaires compétentes n'ont pas tranché la question. Il est alors fondamental de comprendre les intentions qui sous-tendent les critères particuliers et de déterminer les conséquences éventuelles de ces différences. L'auditeur devra peut-être également traiter cette question des critères contradictoires dans son rapport, afin que les organismes compétents prennent des mesures correctrices.

Lorsque ce type de problèmes se pose, les approches utilisées pour définir les critères appropriés peuvent comporter:

a) l'application d'une approche «théorique», en demandant à des experts du domaine de répondre à des questions comme: «Quels sont les résultats idéaux susceptibles d'être obtenus dans des conditions parfaites d'après un mode de pensée rationnel ou les pratiques comparables les mieux connues?»;
b) la définition de critères bien fondés et réalistes ainsi que l'obtention d'un soutien en la matière, en appliquant une approche «empirique» dans le cadre de laquelle des discussions ont lieu avec les parties prenantes et les décideurs.

Il est également possible de subdiviser l'approche d'audit en plusieurs étapes ou de limiter l'étendue, afin que des critères clairement identifiables puissent être appliqués. Sans préjudice de ce qui précède, les critères doivent être communiqués aux utilisateurs présumés et à des tiers le cas échéant; en l'occurrence, ils peuvent par exemple figurer dans le rapport de l'auditeur ou faire l'objet d'une référence s'ils sont facilement disponibles sous un autre format.

Si, pour l'une ou l'autre raison, les critères d'audit ne sont pas jugés appropriés, la CSCCA peut encourager les organismes compétents à formuler clairement les principes généraux que les entités du secteur public doivent suivre.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type : 02-04 – Critères, référentiels d'audit

1.5.2.3 Étendue de l'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 400 - 48
- ISSAI 4000 - 50
-

Les auditeurs doivent déterminer l'étendue de l'audit. Lorsque ni la législation applicable ni le mandat de la CSCCA ne fixent l'étendue de l'audit, il incombe à l'auditeur de la déterminer.

L'étendue de l'audit consiste en un énoncé clair de l'enjeu, de la portée et des limites de l'audit, sous l'angle de la conformité du sujet considéré par rapport aux critères. La définition de l'étendue d'un audit est influencée par le caractère significatif et par le risque. Elle permet aussi de déterminer les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les parties de ces derniers, qui seront couverts. Le processus d'audit, pris dans son ensemble, doit être conçu pour couvrir toute l'étendue de celui-ci.

Les facteurs susceptibles d'influencer la détermination, par les auditeurs de la CSCCA, du sujet et de l'étendue de l'audit sont, entre autres:

i. les exigences prévues dans le mandat d'audit ou les lois et les règlements en vigueur, comme les lois portant ouverture de crédits ou les lois sur les marchés publics;
ii. les cas de non-conformité détectés précédemment au sein de l'entité, par exemple les écarts de conformité décelés lors d'audits précédents;
iii. les constatations et les recommandations formulées lors d'audits réalisés par des auditeurs extérieurs à la CSCCA;
iv. les évaluations des risques effectuées en relation avec des audits financiers ou des audits de la performance, qui ont permis de mettre en évidence des domaines spécifiques où le risque de non-conformité est réel (par exemple les secteurs comme la passation de marchés publics, ou les grands domaines d'activité propres à un secteur comme la perception des recettes, la défense, les prestations sociales, etc.);
v. l'intérêt ou les attentes du public (concernant, par exemple, les soupçons de fraude, la mauvaise gestion ou les problèmes de non-conformité relevés par les médias, etc.);
vi. les domaines qui ont fait spécifiquement l'objet d'une attention considérable de la part du législateur (par exemple les questions environnementales et le respect des accords internationaux dans le domaine de l'environnement);
vii. les demandes émanant du législateur, des organismes de financement ou des organisations donatrices (par exemple en matière de respect des termes des conventions de financement);
viii. le versement, par des organisations donatrices, de crédits importants à l'entité auditée, lorsque la poursuite de ce financement est subordonnée au respect des termes d'un contrat ou d'une convention.

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5.2.4 Connaissance de l'entité et de son système de contrôle interne

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
Connaissance de l'entité auditée :

- ISSAI 100 – 45
- ISSAI 400 – 52 à 53
-

Les auditeurs doivent connaître l'entité auditée à la lumière des textes législatifs et réglementaires applicables.

Les audits de conformité peuvent couvrir tous les niveaux du pouvoir exécutif, y compris plusieurs niveaux administratifs, ainsi que différents types et groupes d'entités. L'auditeur doit donc bien connaître la structure et les opérations de l'entité auditée, ainsi que les procédures qu'elle met en œuvre pour assurer la conformité. La connaissance de l'entité, de son environnement et des domaines d'activité pertinents pour l'audit est d'autant plus importante qu'elle permettra de déterminer l'importance relative et d'évaluer les risques.

La connaissance du contrôle interne* fait normalement partie intégrante de la connaissance de l'entité et du sujet considéré. Selon les principes fondamentaux de contrôle, les auditeurs de la CSCCA examinent et évaluent la fiabilité du contrôle interne lorsqu'ils effectuent un audit. S'agissant de l'audit de conformité, cela inclut la connaissance et l'évaluation des contrôles qui aident les administrateurs à respecter les lois et les réglementations.

Le type particulier de contrôles évalué dépend du sujet considéré, de la nature et de l'étendue de l'audit de conformité en cause. Lorsqu'ils évaluent les contrôles internes, les auditeurs de la CSCCA apprécient le risque que l'unité contrôlée ne puisse pas prévenir ou relever des cas de non-conformité. Le système de contrôle interne d'une entité peut également comprendre des contrôles destinés à corriger les cas de non-conformité significatifs relevés. Les auditeurs de la CSCCA acquièrent une connaissance du contrôle interne ayant une incidence sur l'objectif de l'audit et soumettent à des tests les contrôles sur lesquels ils ont l'intention de s'appuyer. L'assurance résultant de l'évaluation des contrôles internes aidera les auditeurs à déterminer le niveau de confiance et, par suite, l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note : 04-01 – Connaissance de l'entité et des contrôles de la gestion
  - Modèles-type : 04-02 – Connaissance des contrôles de gestion

1.5.2.5 Identification et évaluation des risques

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
Evaluation des risques inhérents, risques de contrôle interne :

- ISSAI 100 – 46
- ISSAI 400 - 54
-

L'évaluation des risques est un élément essentiel d'une mission d'assurance raisonnable. Du fait des limitations inhérentes à tout audit, un audit de conformité ne fournit aucune garantie ou assurance absolue quant à la détection de l'ensemble des cas de non-conformité. Les limitations inhérentes à un audit de conformité peuvent consister, entre autres, dans les facteurs suivants:

- la direction peut exercer un jugement en interprétant les lois et les règlements;
- des erreurs humaines peuvent se produire;
- les systèmes peuvent être conçus de manière inappropriée ou fonctionner de manière inefficace;
- les contrôles peuvent être contournés;
- il peut arriver que des éléments probants soient dissimulés ou ne soient pas divulgués.

Au cours des audits de conformité, les auditeurs de la CSCCA apprécient les risques et mettent en œuvre les procédures d'audit nécessaires. Ce faisant, ils visent à ramener le degré de **risque d'audit** à un niveau suffisamment faible pour être acceptable dans des circonstances données et, par suite, à obtenir une assurance raisonnable permettant d'étayer leur conclusion.

Les risques et les facteurs de risques varieront en fonction du sujet de l'audit ou des circonstances particulières dans lesquelles il se déroule. En général, les auditeurs de la CSCCA examinent les trois éléments du risque d'audit - le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non-détection - en fonction du sujet considéré et de la situation en cause. En outre, l'évaluation du risque doit également tenir compte de la probabilité que le problème surviendra et, le cas échéant, des conséquences éventuelles.

La non-conformité peut résulter de fraudes, d'une erreur, de la nature même du sujet considéré et/ou des circonstances de l'audit. Le recensement des risques de non-conformité et l'appréciation de leur incidence potentielle sur les procédures d'audit doivent être pris en considération tout au long du processus d'audit. Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit apprécier tous les cas de non-conformité avérés, afin de déterminer s'ils sont significatifs.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 04-01 – Connaissance de l'entité et des contrôles de la gestion
    - 04-02 – Description des processus et contrôles clés
  - Modèles-type :
    - 04-01 – Identification et évaluation du risque inhérent
    - 04-02 – Connaissance des contrôles de gestion
    - 04-03 – Identification des risques de non-contrôle
    - 04-04 – Description narrative
    - 05-05 – Recensement et description des contrôles-clés
    - 05-06 – passage-témoins (walkthrough)

1.5.2.6 Risque de fraude

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 47
- ISSAI 400 - 55
-

Les auditeurs doivent tenir compte du risque de fraude. Si l'auditeur est confronté à des cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs de fraudes, il doit faire preuve de la diligence et de la prudence professionnelles voulues de manière à ne pas entraver de futures investigations ou poursuites judiciaires possibles.

S'agissant des audits de conformité, la fraude concerne essentiellement l'abus* d'autorité publique, mais également la communication d'informations mensongères sur des questions de conformité. Les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires peuvent consister en l'utilisation délibérément abusive de l'autorité publique en vue d'en tirer un avantage indu. L'exercice de l'autorité publique comporte la prise de décisions, l'absence de décisions, les travaux préparatoires, les conseils, le traitement d'informations et d'autres actes dans le service public. Les avantages indus sont des avantages de nature économique ou non économique obtenus grâce à un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes responsables de la gouvernance, par un ou plusieurs membres du personnel, ou encore par un ou des tiers.

Bien que la détection de la fraude ne constitue pas l'objectif premier d'un audit de conformité, les auditeurs doivent intégrer les facteurs de risque de fraude dans leur évaluation des risques et être attentifs, lors de leurs travaux, aux signes révélateurs de fraude.

Dans le contexte du secteur public, les domaines et les situations généralement susceptibles de donner lieu à des fraudes sont, entre autres:

a) les subventions et les allocations à des tiers;
b) les marchés publics;
c) l'exercice abusif, par les fonctionnaires, des responsabilités et des pouvoirs qui leur sont conférés;
d) les déclarations intentionnellement fausses ou inexactes concernant des résultats ou des informations;
e) la privatisation d'organismes publics;
f) les relations entre fonctionnaires ou entités.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5.2.7 Réponses aux risques évalués – la conception des procédures d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
Réponses aux risques évalués – la conception des procédures d'audit :

- ISSAI 100 – 48
- ISSAI 400 - 57
-

Les auditeurs doivent programmer leurs travaux afin de s'assurer que l'audit est mené de façon efficace et efficiente.

Les procédures d'audits visent à collecter suffisamment d'éléments probants pour permettre de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 05-01 – Appréciation préliminaire des contrôles
    - 05-02 – Test des contrôles
    - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
    - 07-01 – Tests de substance ou corroboration
  - Modèles-type :
    - 05-01 – Appréciation préliminaire des contrôles
    - 05-02 – Programme* de vérification – tests de contrôle
    - 07-01 – Programme de vérification – tests de corroboration
    - 07-02 – Niveau de travail de corroboration

1.5.2.8 Utilisation des travaux des auditeurs internes, inspecteurs

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 39
- ISSAI 4000
-

En vertu de son mandat, la CSCCA peut utiliser les travaux des auditeurs internes, inspecteurs, autres auditeurs ou experts désignés par la direction de l'entité auditée. Les procédures mises en œuvre par l'auditeur doivent constituer une base suffisante pour lui permettre d'utiliser les travaux d'autres personnes.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5.2.9 Importance relative

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 4000 – 129 et 186
-

L'importance relative est déterminée en fonction de facteurs tant quantitatifs que qualitatifs. Lors des audits de conformité, l'importance relative est définie à des fins:

a) de planification;

b) d'évaluation des éléments probants collectés et des effets des cas de non- conformité relevés;
c) d'établissement de rapports sur les résultats des travaux d'audit.

Les auditeurs de la CSCCA planifient et effectuent leur audit afin de déterminer si les informations relatives au sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères fixés.

Comme cela est indiqué dans les principes fondamentaux de contrôle, «c'est souvent un critère de valeur qui permet de définir l'importance relative; cependant, la nature ou les caractéristiques d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également participer de cette définition lorsque, par exemple, les dispositions législatives ou réglementaires exigent que celui-ci – quel qu'en soit le montant – soit mentionné séparément» (paragraphe 10 de la norme ISSAI 100). Les principes disposent en outre que, lorsqu'un audit de conformité est associé à un audit de la performance, il est plus important, pour déterminer l'importance relative de tel ou tel point, de s'en tenir à sa nature et à son contexte qu'à sa valeur (paragraphe 29 de la norme ISSAI 400).

Lors de la phase de planification, des informations sur l'entité sont recueillies afin d'évaluer le risque et de définir les seuils d'importance relative en vue de l'élaboration des procédures d'audit. Les éléments probants ainsi collectés doivent ensuite être évalués afin d'étayer les conclusions et de servir à l'établissement du rapport. La notion d'importance relative est cruciale pour cette évaluation.

La détermination de l'importance relative en vue de la planification peut constituer une tâche simple. C'est le cas lorsqu'une loi, un règlement ou des dispositions convenues prévoient une obligation inconditionnelle en matière de conformité, par exemple quand la constitution interdit tout dépassement du budget approuvé.

Il est possible d'attribuer à certains sujets une importance relative inférieure - en termes de valeur ou d'incidence - à celle déterminée de manière générale. Il s'agit, entre autres:

a) de la fraude;
b) des actes illégaux ou de non-conformités intentionnelles;
c) de la communication à la direction, à l'auditeur ou au législateur d'informations incorrectes ou incomplètes (dissimulation);
d) de l'indifférence volontaire à l'égard du suivi des demandes émanant de la direction, des autorités ou des auditeurs;
e) de la réalisation d'événements et de transactions malgré l'absence notoire de base juridique pour les étayer.

Dans les autres cas, la détermination de l'importance relative relève normalement du jugement professionnel.

Lors de l'évaluation des éléments probants collectés, la détermination de l'importance relative peut être influencée par des facteurs quantitatifs comme le nombre de personnes ou d'entités affectées par le sujet considéré ou les montants en cause. Dans certains cas, les facteurs qualitatifs sont plus importants que les facteurs quantitatifs. La nature, la visibilité et le caractère plus ou moins sensible d'un domaine d'activité ou d'un sujet donné peuvent jouer un rôle. À titre d'exemple, les utilisateurs, une commission des comptes publics, toute autre commission similaire de l'organe législatif ou les organismes régulateurs ont la possibilité de mettre l'accent sur un sujet et donc d'influencer la détermination de l'importance relative. Les attentes et l'intérêt du public sont également des facteurs qualitatifs susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination de l'importance relative par l'auditeur du secteur public. La gravité du cas de non-conformité est

aussi prise en considération. Même s'ils ne sont pas forcément illégaux, le dépassement du montant des crédits autorisés par le législateur ou l'introduction d'un nouveau service dont les crédits approuvés n'assurent pas le financement peuvent constituer, de par leur nature, des cas graves de non-conformité.

L'auditeur tient également compte de questions comme les critères, les conditions, les causes et les effets liés à un cas de non-conformité lorsqu'il en apprécie l'importance relative.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5.3 Exécution de l'audit et collecte des éléments probants

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 49
- ISSAI 400 – 57
- ISSAI 4000 – 93
-

Les principes fondamentaux de contrôle disposent que les auditeurs de la CSCCA choisissent et appliquent des mesures et procédures de contrôle qui, selon leur jugement professionnel, sont appropriées aux circonstances. Les principes fondamentaux de contrôle disposent également que ces mesures et procédures doivent être conçues de manière à obtenir des preuves **suffisantes, valables** et **pertinentes**, de nature à étayer raisonnablement les jugements et les conclusions de l'auditeur. L'évaluation des systèmes de contrôle interne de l'entité et l'appréciation des risques que ces derniers ne puissent pas prévenir ou détecter les cas de non-conformité font normalement partie des tâches à effectuer lors d'un audit de conformité.

Les procédures d'audit à mettre en œuvre dépendront du sujet considéré et des critères définis, ainsi que du jugement professionnel de l'auditeur. Le lien entre les procédures et les risques mis au jour doit être clairement établi. Si les risques de non- conformité sont élevés et que les auditeurs de la CSCCA prévoient de s'appuyer sur les contrôles en place, ces derniers doivent être testés. Si les auditeurs de la CSCCA jugent que ceux-ci ne sont pas fiables, ils programment et mettent en œuvre des tests de validation afin de faire face aux risques mis en évidence. D'autres tests de validation sont également effectués lorsque le risque de non-conformité est élevé. Si l'approche d'audit repose exclusivement sur des tests de validation, des tests de détail (et pas uniquement des tests analytiques) sont effectués.

Dans de rares cas, l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions peut s'avérer difficile ou avoir un coût presque prohibitif. Les auditeurs de la CSCCA doivent alors apprécier le rapport coûts/avantages de la collecte des éléments probants, ainsi que les conséquences de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés pour la réalisation des objectifs d'audit et le rapport de l'auditeur. La réponse de l'auditeur à ce type de problème variera en fonction du contexte, du mandat, des considérations d'intérêt public, des attentes du public et de la capacité à rendre compte de ces constatations. L'auditeur peut estimer qu'il y a lieu d'établir un rapport spécifique sur ce sujet à l'intention du législateur ou d'autres utilisateurs présumés. Toutefois, ces difficultés ou ces coûts ne peuvent à eux seuls justifier que l'auditeur renonce aux procédures de collecte d'éléments probants planifiées, même si aucune procédure alternative satisfaisante n'existe.

1.5.3.1 Nature des éléments probants

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**.

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**.

Ces éléments probants peuvent provenir de différentes parties prenantes (employés de l'entité auditée, 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**.

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.

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**.

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.

1.5.3.2 Sources des éléments probants

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 1.3. ***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	○ Confirmations auprès des tiers (société civile, Communautés locales, etc.) ○ Travaux d'autres auditeurs/experts	Plus élevée	Vérifier l'indépendance et la fiabilité du tiers
Auditeur	○ Analyse, contrôle arithmétique, ○ demande d'informations, ○ inspection et observation	La plus élevée	Utiliser son jugement professionnel pour s'assurer de la qualité des informations de base utilisées

1.5.3.3 Collecte d'éléments probants suffisants et appropriés

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 49
- ISSAI 400 – 57
- ISSAI 4000 – 93

Les auditeurs doivent collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour couvrir l'étendue de l'audit et étayer la conclusion ou l'opinion. Le caractère suffisant est la mesure de la quantité d'éléments probants, tandis que le caractère approprié concerne leur qualité, à savoir leur pertinence, leur validité et leur fiabilité. La quantité d'éléments probants nécessaires dépend du risque d'audit (la quantité requise sera d'autant plus grande que le risque d'audit sera élevé) et de la qualité de ces éléments probants (la quantité requise sera d'autant moindre que la qualité sera meilleure). Les caractères suffisant et approprié sont donc interdépendants. Toutefois, la simple obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances spécifiques du contexte dans lequel ils ont été recueillis. L'auditeur doit tenir compte à la fois de la pertinence et de la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants. Il doit respecter la confidentialité* de l'ensemble des éléments probants et des informations reçues. Les procédures d'audit doivent être appropriées aux circonstances de l'audit et adaptées à l'objectif consistant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. La nature et les sources des éléments probants nécessaires sont déterminées par les critères, le sujet considéré et l'étendue de l'audit. Étant donné que le sujet considéré peut être de nature qualitative ou quantitative, l'auditeur centrera son attention sur les éléments probants d'ordre quantitatif ou qualitatif, ou sur une combinaison des deux, en fonction de l'étendue de l'audit. Les audits de conformité comportent donc une série de procédures pour collecter des éléments probants de nature à la fois quantitative et qualitative.

L'auditeur qui contrôle la conformité devra souvent combiner et comparer des éléments probants qui proviennent de sources différentes pour respecter les obligations en ce qui concerne les caractères suffisants et appropriés.

Les auditeurs de la CSCCA exercent leur jugement professionnel tout au long de la collecte des éléments probants pour déterminer s'ils sont suffisants et appropriés.

Le processus de collecte d'éléments probants est systématique et itératif et comprend:

a) la collecte d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures d'audit appropriées;
b) l'évaluation du caractère suffisant (quantité) et approprié (qualité) des éléments probants collectés;
c) la réévaluation du risque et la collecte d'éléments probants supplémentaires, le cas échéant.

Le processus de collecte des éléments probants se poursuit jusqu'à ce que l'auditeur du secteur public estime qu'ils sont suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion.

L'auditeur recourt à toute une série de techniques pour collecter des éléments probants, entre autres:

a) ***l'observation****: L'observation comporte l'examen d'un processus ou de l'exécution d'une procédure. Lors de la réalisation d'un audit de conformité, l'observation peut consister à examiner la mise en œuvre d'une procédure d'appel d'offres ou le traitement des prestations versées.
b) ***l'inspection****: L'inspection consiste en l'examen de livres, d'enregistrements et d'autres dossiers de travail ou de biens matériels. Lors de la réalisation d'un audit de conformité, l'inspection peut comporter l'examen des livres et des enregistrements afin de déterminer comment les fonds consacrés à un projet ont été comptabilisés, ainsi que la comparaison entre la comptabilité et les termes de l'accord relatif au projet. L'inspection des dossiers de travail peut comprendre l'analyse de tous les documents pertinents pour établir si les bénéficiaires de prestations respectent les conditions d'éligibilité*. L'inspection consiste aussi parfois dans l'examen d'un bien, comme un pont ou un bâtiment, afin de vérifier si le cahier des charges y afférent a été respecté. Les auditeurs de la CSCCA vérifient la fiabilité de tous les documents examinés, tiennent compte du risque de fraude et envisagent la possibilité que ces documents ne soient pas authentiques. En cas de fraude, il est possible que deux séries de livres et d'enregistrements aient été tenues. Les auditeurs de la CSCCA peuvent également interroger différentes personnes sur la source des documents ou sur les contrôles relatifs à leur élaboration ou à leur tenue.
c) ***la demande d'informations****: La demande d'informations consiste en la recherche d'informations auprès des personnes concernées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité auditée. La gamme des demandes d'informations va des demandes écrites et formelles à des discussions orales et informelles. Elle peut se dérouler sous la forme d'entretiens avec les personnes compétentes - y compris des experts - ou de questions adressées à celles-ci. Il peut s'agir d'entretiens directs ou indirects (par exemple des appels téléphoniques ou des réunions sur le Web). La demande d'informations comprend parfois l'élaboration et l'envoi de questionnaires ou d'enquêtes. La demande d'informations est généralement utilisée de façon extensive au cours de l'audit et accompagne la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. À titre d'exemple lorsque l'auditeur observe des processus en cours comme les versements de prestations susmentionnés, des demandes

d'informations sont souvent adressées aux personnes compétentes afin de savoir comment elles déterminent et interprètent la législation en vigueur, notamment ses dernières modifications et actualisations. Ces demandes d'informations permettront parfois de constater, suivant l'endroit, des différences dans la façon de mettre en œuvre les procédures, ce qui peut donner lieu à des cas de non-conformité. Des demandes d'informations sont souvent adressées à des personnes extérieures à la fonction auditée. Par exemple, si une demande d'informations concerne le personnel chargé de la comptabilité, il peut être utile d'en transmettre une également au personnel des services juridique et technique. La demande d'informations n'est généralement pas suffisante en soi. Pour obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés, il faut y associer d'autres types de procédures. La demande d'informations atteint une efficacité maximale lorsqu'elle est adressée à des personnes informées et compétentes, c'est-à-dire des personnes occupant des postes hiérarchiques élevés, autorisées à se prononcer ou à formuler des opinions au nom de l'entité.

d) ***la confirmation***: La confirmation est un type de demande d'informations. Elle vise à obtenir d'un tiers, indépendant de l'entité auditée, une réponse au sujet d'informations particulières. S'agissant des audits de conformité, cette confirmation peut consister dans l'obtention, par l'auditeur, d'informations en retour transmises directement par les bénéficiaires de subventions ou d'autres fonds que l'entité auditée affirme avoir versés. Il peut également s'agir de la confirmation que ces fonds ont été utilisés aux fins prévues par la convention de subvention ou de financement correspondante. La confirmation peut également comporter la transmission, par le législateur, d'orientations concernant l'interprétation à donner à un texte législatif donné. L'auditeur peut également obtenir de la direction des confirmations écrites de déclarations verbales formulées pendant l'audit. Ces déclarations écrites de la direction peuvent par exemple concerner: i) une assertion par laquelle la direction affirme qu'elle s'est conformée à un texte législatif applicable en la matière, aux termes d'une convention, etc.; ii) la communication, par la direction, de tous les cas de non-conformité dont elle a connaissance; iii) la transmission à l'auditeur, par la direction, d'informations exhaustives sur le sujet considéré.

e) ***la réexécution****: La réexécution comporte la réalisation, de manière indépendante, de procédures identiques à celles effectuées par l'entité auditée. La réexécution peut être effectuée manuellement ou à l'aide de techniques* d'audit assistées par ordinateur. À titre d'exemple, des études de dossiers de travail peuvent être réalisées afin de tester si l'entité auditée a pris les décisions adéquates ou a fourni le service approprié, conformément aux critères applicables. L'auditeur peut reproduire les différentes étapes du processus afin de vérifier, par exemple, le caractère approprié de visas ou de permis de séjour octroyés, ou l'exercice de l'autorité budgétaire. Si les critères d'attribution d'allocations familiales prévoient que celles-ci sont octroyées aux parents dont les enfants n'ont pas encore atteint un certain âge, les auditeurs de la CSCCA peuvent envisager de refaire la sélection des bénéficiaires opérée par l'entité auditée à partir d'une base de données publique, en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur pour tester l'exactitude du processus suivi par ladite entité. De la même manière, si la sélection de soumissionnaires lors d'une procédure d'appel d'offres dépend du respect de certains critères, l'auditeur pourrait effectuer de nouveau la procédure afin de vérifier que les soumissionnaires sélectionnés remplissent effectivement ces conditions. Lorsque l'audit porte sur des sujets très techniques (par exemple s'il s'agit de refaire le calcul des droits à pension ou de reproduire des modèles techniques), l'auditeur fait éventuellement appel à des experts.

f) ***les procédures analytiques*** : Les procédures analytiques impliquent la comparaison de données ou l'investigation des fluctuations ou des rapports relevés qui semblent incohérents. S'agissant des audits de conformité, l'auditeur comparera par exemple l'augmentation, d'une année à l'autre, des pensions de retraite versées avec des informations d'ordre démographique, comme le nombre de citoyens ayant atteint l'âge de la retraite au cours de la dernière année. Lorsque les critères sont liés aux termes d'un accord qui subordonnent, par exemple, le financement d'un projet à des niveaux de performance à atteindre, comme le nombre de personnes intégrées sur le marché du travail, toute modification concernant le financement du projet pourra être comparée aux changements observés dans les statistiques relatives à l'emploi. Les techniques comme l'analyse de régression ou d'autres méthodes mathématiques peuvent permettre aux auditeurs de la CSCCA de comparer les résultats réels aux résultats escomptés.

Tableau 1.4. Lien entre informations probantes et méthodes de collecte des données

Type d'élément probant	Méthode de collecte des données
Physique	• Observation directe • Inspection d'objets
Testimonial	• Entretiens • Questionnaires • Groupe cible • Groupes de référence
Documentaire	• Examen de dossiers/documents • Recherche secondaire • Recherche dans des publications • Exploitation de statistiques • Exploitation de bases de données
Analytique	• 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.

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :

- Notes Méthodologiques :
  - 05-02 – Test des contrôles
  - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
  - 05-04 – Liste des lacunes
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 07-01 – Tests de substance ou corroboration
- Modèles-type :
  - 05-02 – Programme de vérification – tests de contrôle
  - 05-04 – Liste des lacunes observées
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 07-01 – Programme de vérification – tests de corroboration
  - 07-02 – Niveau de travail de corroboration

1.5.3.4 Evaluation des éléments probants et formulation de conclusions

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 50
- ISSAI 400 - 58

Les auditeurs doivent évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été collectés et formuler des conclusions pertinentes.

Après avoir terminé l'audit proprement dit, l'auditeur revoit les éléments probants afin d'aboutir à une conclusion ou de formuler une opinion. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Au cours du processus d'évaluation*, l'auditeur doit tenir compte des éléments probants qui étayent, et de ceux qui semblent contredire, le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion sur la conformité ou l'absence de conformité. Ce processus doit aussi tenir compte du caractère significatif. Après avoir évalué si les éléments probants sont suffisants et appropriés en fonction du niveau d'assurance recherché, l'auditeur doit examiner comment il peut formuler une conclusion optimale à la lumière des éléments probants.

Si les éléments probants collectés à partir d'une source ne concordent pas avec ceux recueillis à partir d'une autre source, ou s'il existe des doutes quant à la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants, l'auditeur doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures d'audit ou quelles procédures d'audit supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème. Il doit aussi s'interroger sur les implications éventuelles sur les autres aspects de l'audit.

Après avoir terminé l'audit, l'auditeur revoit la documentation d'audit afin de déterminer si le sujet considéré a été contrôlé de façon suffisante et appropriée. L'auditeur doit également déterminer si, à la lumière des éléments probants collectés, l'évaluation des risques et la définition initiale du caractère significatif étaient appropriées ou si elles doivent être revues.

Les ISC exerçant une fonction juridictionnelle ont la possibilité de rendre un jugement sur les comptes et, en cas de non-conformité, d'imposer le remboursement des montants indûment perçus et d'infliger des amendes ou d'autres pénalités.

Les auditeurs de la CSCCA évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis. Compte tenu des limitations inhérentes à un audit, les auditeurs de la CSCCA ne sont pas censés détecter tous les cas de non-conformité.

L'appréciation, par les auditeurs de la CSCCA, de ce qui constitue un écart de conformité significatif relève de leur jugement professionnel et s'appuie sur des considérations concernant le contexte, ainsi que les aspects quantitatifs et qualitatifs des transactions ou des questions en cause.

Un certain nombre de facteurs sont pris en considération lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un cas de non-conformité est ou non significatif. Ces facteurs sont, entre autres:

a) les quantités en cause (il peut s'agir de sommes d'argents ou d'autres mesures quantitatives, comme le nombre de citoyens ou d'entités concernés, les niveaux d'émissions de carbone, les retards par rapport à un délai imparti, etc.);
b) les circonstances;

c) la nature du cas de non-conformité;
d) la cause du cas de non-conformité;
e) les éventuels effets et conséquences du cas de non-conformité;
f) la visibilité et le caractère plus ou moins sensible du programme en cause, (par exemple, «Fait-il l'objet d'un intérêt significatif de la part du public?», «A-t-il une incidence sur les citoyens vulnérables?», etc.);
g) les besoins et les attentes du législateur, du public ou d'autres utilisateurs du rapport d'audit;
h) la nature des textes législatifs et réglementaires en vigueur;
i) l'ampleur de la non-conformité ou la somme d'argent qu'elle concerne.

L'**annexe 3** présente plusieurs exemples d'écarts de conformité et de considérations concernant l'importance relative et la formulation de conclusions.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
    - 05-04 – Liste des lacunes
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 05-06 – Appréciation finale des contrôles
    - 08-01 – Analyse des résultats des tests de corroboration
  - Modèles-type :
    - 05-04 – Liste des lacunes observées
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

1.5.3.5 Déclarations écrites des fonctionnaires responsables

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 1580

Lors de l'évaluation des éléments probants et de la formulation des conclusions, les auditeurs de la CSCCA peuvent essayer, si les circonstances l'imposent, d'obtenir des déclarations écrites pour corroborer les éléments probants collectés. Ces déclarations peuvent contenir l'affirmation que les activités, les transactions financières et les informations de l'entité sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent, ou que des systèmes de contrôle donnés ont fonctionné de manière efficace pendant toute la période couverte par l'audit.

1.5.3.6 Événements postérieurs à l'audit

Les auditeurs de la CSCCA mettent en œuvre des procédures permettant de déterminer si des événements postérieurs aux travaux d'audit sur le terrain et antérieurs au rapport d'audit de conformité sont susceptibles d'entraîner des anomalies significatives en matière de conformité et, par suite, de requérir une information particulière ou d'avoir une incidence sur la conclusion ou le rapport de l'auditeur. Ces procédures consistent normalement en une demande d'informations, en l'obtention de déclarations écrites de la direction ou en l'examen de la correspondance pertinente, des procès-verbaux de réunions, des rapports publiés ou des informations financières

sur les périodes ultérieures (élaborés sur base mensuelle ou trimestrielle), etc. L'ampleur des travaux relatifs aux événements postérieurs à l'audit dépendra de la nature des sujets concernés et du temps écoulé entre la fin des travaux sur le terrain et la publication du rapport.

1.5.4 Etablissement de rapports

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 51
- ISSAI 400 - 59

Les auditeurs doivent établir un rapport fondé sur les principes d'intégralité*, d'objectivité, de respect des délais et de procédure contradictoire.

En vertu du **principe d'intégralité**, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents avant de publier un rapport. Suivant le **principe d'objectivité**, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique, afin de s'assurer que tous les rapports contiennent des données factuelles exactes et présentent les constatations ou les conclusions de manière pertinente et équilibrée. Le **principe du respect des délais** implique l'élaboration du rapport en temps opportun. Le **principe d'une procédure contradictoire** impose la vérification de l'exactitude des faits avec l'entité auditée et, le cas échéant, l'intégration des réponses des fonctionnaires responsables dans le rapport. Les rapports relatifs aux audits de conformité doivent respecter l'ensemble de ces principes, tant sur le fond que sur la forme (Cf. section : 3.5.4 Etablissement de rapports (séance du contradictoire).

Pour l'entité auditée, elle doit prévoir :	Pour la CSCCA, l'obligation :
1) les obligations en cas d'accord ou non avec les recommandations, 2) transmettre sa réponse dans le délai imparti 3) le maximum de mots que devra contenir la réponse 4) les mesures à prendre si la recommandation est acceptée ainsi que le calendrier d'exécution 5) les raisons du refus si la recommandation est refusée	1) de s'assurer de la transmission par l'entité dans le délai imparti afin de respecter le calendrier de production du rapport final 2) de déterminer le caractère approprié ou adéquat de la réponse 3) d'intégrer les réponses de l'entité 4) de statuer sur les recommandations acceptées en partie 5) mentionner dans le rapport en cas de réponse non obtenue que la réponse de l'entité n'a pas été obtenue à temps ou dans le délai imparti.

Les formes que peut prendre la communication d'informations sont précisées soit par la loi, soit dans le mandat de la CSCCA. Cependant, le rapport d'audit comprend habituellement une conclusion fondée sur les travaux d'audit réalisés. Le rapport peut également comporter, le cas échéant, des recommandations constructives et pratiques en vue d'améliorations. Dans le cas des missions d'attestation, le rapport est généralement intitulé «rapport de l'auditeur».

La communication peut prendre plusieurs formes, d'une opinion brève et normalisée à différents types de conclusions, présentées dans des rapports «courts» ou «longs». Quelle qu'en soit la forme, le rapport doit être complet, précis, objectif, convaincant et, dans la mesure où le sujet considéré le permet, clair et concis. Toute limitation* de l'étendue de l'audit doit être expliquée. Le rapport doit faire clairement ressortir la pertinence des critères utilisés et le niveau d'assurance fourni.

La conclusion peut prendre la forme d'une opinion claire sur la conformité, énoncée par écrit, qui s'ajoute souvent à celle concernant les états financiers. La conclusion peut également se présenter

comme une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques. Alors que les missions d'attestation donnent habituellement lieu à une opinion, les missions d'appréciation directe aboutissent plus souvent à une réponse à des questions d'audit spécifiques. Lorsqu'il formule une opinion, l'auditeur doit indiquer si elle est non modifiée ou si elle a été modifiée en fonction de l'évaluation des caractères significatif et généralisé. La formulation d'une opinion requiert normalement une stratégie et une approche d'audit plus élaborées.

En règle générale, un rapport relatif à un audit de conformité doit comporter les éléments ci-après (qui peuvent être présentés dans un ordre différent):

1. un intitulé;
2. le destinataire;
3. les objectifs et l'étendue de l'audit, y compris la période couverte;
4. la mention ou la description du sujet considéré;
5. les critères définis;
6. une explication des responsabilités des différentes parties (base juridique) ;
7. le recensement des normes d'audit appliquées lors des travaux d'audit;
8. une synthèse des travaux réalisés;
9. les constatations;
10. une conclusion/opinion;
11. les réponses de l'entité auditée (le cas échéant);
12. des recommandations (le cas échéant);
13. la date du rapport;
14. une signature.

Les paragraphes ci-après donnent des indications sur les éléments d'un rapport relatif à un audit de conformité qui méritent une attention particulière de la part des auditeurs de la CSCCA.

Critères identifiés

Les critères en fonction desquels le sujet considéré est évalué sont mentionnés dans le rapport de l'auditeur. S'agissant des audits de conformité, ces critères peuvent varier considérablement d'un audit à l'autre. Il est donc important de définir clairement les critères dans le rapport relatif à l'audit de conformité, afin que ses utilisateurs comprennent les éléments étayant les travaux et les conclusions des auditeurs de la CSCCA. Le texte du rapport peut soit mentionner ces critères soit y faire référence s'ils sont présentés dans une assertion de la direction ou dans une autre source fiable et facilement accessible.

Si les critères sont difficiles à cerner ou ont dû être déterminés à partir de sources pertinentes, ceux qui sont appliqués lors de l'audit doivent être clairement définis dans la section ad hoc du rapport de l'auditeur. Si les critères sont contradictoires, ces contradictions devront être expliquées. Le cas échéant et dans la mesure du possible, une explication des conséquences éventuelles et des recommandations devra également être fournie.

Conclusions

L'auditeur doit planifier et réaliser les procédures de manière à obtenir des preuves d'audit suffisantes et appropriées pour formuler une conclusion avec le niveau d'assurance sélectionné.

(ISSAI 4000.144 – édition 2016)

L'information probante constitue les preuves recueillies et utilisées comme fondement factuel pour supporter les constatations et tirer des conclusions par rapport aux objectifs de vérification. Ces preuves fournissent des arguments convaincants à l'appui du contenu du rapport.

En fonction de l'étendue de l'audit et du mandat correspondant, la conclusion peut être exprimée sous la forme d'une déclaration d'assurance ou d'une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques. Le type de libellé peut dépendre du mandat de la CSCCA et du cadre juridique dans lesquels s'inscrit l'audit.

Si aucun cas significatif de non-conformité n'est relevé, l'auditeur formule une conclusion sans réserve. À titre d'exemple, une conclusion sans réserve peut être formulée comme suit (la formulation idoine doit figurer dans les parenthèses): *«Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que [les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré] sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [aux critères appliqués].»*

Les auditeurs de la CSCCA peuvent, le cas échéant, modifier leur conclusion lorsqu'ils relèvent:

a) des cas significatifs de non-conformité qui, en fonction de l'ampleur de celle- ci, donneront lieu à:
    i. une conclusion avec réserve (*«Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que, à l'exception de [décrire la réserve], les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [aux critères appliqués]…»)*,
    ii. une conclusion défavorable *(«Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que les informations sur le sujet considéré ne sont pas conformes…»)*;
b) une limitation de l'étendue de l'audit qui, en fonction de son ampleur, donnera lieu à:
    i. une conclusion avec réserve (*«Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que, à l'exception de [décrire la réserve], les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [aux critères appliqués]…»)*,
    ii. une impossibilité de formuler une conclusion* *(«Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous ne sommes pas en mesure d'aboutir à une conclusion. En conséquence, nous ne formulons aucune conclusion sur…»)*

Les auditeurs de la CSCCA fournissent des informations sur les raisons qui les ont amenés à modifier leur conclusion. Pour ce faire, ils peuvent décrire, dans le rapport, les cas particuliers de non-conformité significative, par exemple en ajoutant, avant leur conclusion, un paragraphe ou une section présentant les éléments sur lesquels elle s'appuie.

Les auditeurs de la CSCCA peuvent estimer nécessaire d'approfondir des points particuliers qui ne remettent pas en cause la conclusion relative à la conformité. Dans ces circonstances, ils présentent ces points dans:

a) un paragraphe d'observation (quand l'observation en question porte sur un élément présenté et relevé dans les assertions de la direction qui n'est pas affecté par des inexactitudes significatives, par exemple si elle souligne une faiblesse systématique ou une incertitude* qui ne pourra être levée qu'en fonction d'événements futurs, comme lorsqu'une autorité compétente doit encore déterminer si un élément est conforme à la loi);
b) un paragraphe sur d'autres points (portant sur des points, autres que ceux présentés et

relevés dans les assertions de la direction, qui ne remettent pas en cause la conclusion relative à la conformité, par exemple la nécessité, pour le législateur, de prendre des mesures en cas de conflit entre deux sources de droit différentes).

Des exemples figurent à l'**annexe 4**.

Réponses de l'entité auditée

La prise en considération du point de vue des fonctionnaires responsables par l'intégration des réponses de l'entité auditée dans le rapport fait partie du principe du droit à la contradiction*. Ce principe est une caractéristique unique et importante de l'audit du secteur public. Il s'agit de présenter les insuffisances ou de formuler les critiques de manière à encourager l'adoption de mesures correctrices (paragraphes 20 et 24 de la norme ISSAI 400). Cela implique que l'auditeur et l'entité auditée se mettent d'accord sur les faits afin de s'assurer qu'ils sont complets, précis et présentés objectivement. Il peut s'avérer nécessaire de reprendre intégralement ou sous forme résumée les réponses de l'entité auditée au sujet des points sur lesquels l'auditeur s'est interrogé.

Formulation de recommandations constructives

Les principes fondamentaux de contrôle soulignent également que les rapports doivent être constructifs. Cela signifie que le rapport de l'auditeur peut comporter, le cas échéant, des recommandations susceptibles d'apporter des améliorations. Ces recommandations peuvent être constructives pour l'entité auditée, mais elles ne doivent pas être trop détaillées de façon à ne pas porter atteinte à l'objectivité de l'auditeur lors de futurs audits (paragraphes 4, 20 et 25 de la norme ISSAI 400).

Date du rapport

La date du rapport ne doit pas être antérieure à celle de la collecte, par les auditeurs de la CSCCA, d'un nombre suffisant d'éléments probants appropriés pour étayer leur conclusion.

Signature

Le rapport est signé par la personne disposant de l'autorité voulue pour représenter la CSCCA. En matière d'audit de conformité, le rapport sera signé par le Directeur de la CSCCA en charge de la supervision des travaux de la commission d'audit et l'envoi du rapport sera accompagné d'une lettre de couverture signé par la Présidence de la Cour. Des règles claires de délégation de signature pourront s'appliquer le cas échéant.

Rapports d'assurance limitée

À titre exceptionnel, les présentes lignes directrices peuvent, moyennant certaines adaptations le cas échéant, s'appliquer à des rapports relatifs à une mission d'assurance limitée. Comme cela est expliqué dans la section des présentes lignes directrices consacrée à l'étendue de l'audit, la conclusion peut être formulée comme suit (la formulation idoine doit figurer dans les parenthèses) lors des missions d'assurance limitée: «*Nous n'avons eu connaissance d'aucun élément indiquant que [les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré] ne sont pas, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [aux critères appliqués*].»

Lors des missions d'assurance limitée, les travaux réalisés doivent représenter une quantité suffisante afin qu'une conclusion puisse être formulée, même si cette quantité est inférieure à celle permettant d'aboutir à une conclusion avec une assurance raisonnable. Néanmoins, les auditeurs de la CSCCA vérifient si suffisamment d'éléments probants appropriés ont été collectés pour pouvoir formuler une conclusion avec une assurance limitée.

Constatations incidentes

Les auditeurs de la CSCCA sont souvent confrontés à des exemples de non- conformité qui relèvent d'autres types d'audit en cours. Même si l'auditeur ne cherchait pas activement à découvrir si une situation donnée existait ou non, les attentes du public peuvent avoir une influence sur sa décision de faire part de ces constatations incidentes dans son rapport. Bien que les auditeurs de la CSCCA aient la possibilité de communiquer ces constatations, elles ne font pas partie de l'étendue de l'audit de conformité. En principe, l'auditeur ne cherche pas à obtenir ou à fournir une assurance raisonnable quant à l'existence ou non de la situation liée aux constatations incidentes, sauf en cas de réévaluation de l'étendue de l'audit et d'intégration de ces constatations incidentes dans l'audit de conformité en cours. Toutefois, il se peut que l'auditeur soit en mesure de formuler une conclusion avec une assurance limitée, en fonction des circonstances. En tout état de cause, lorsque ce type de situation est exposé dans le rapport, il convient, le cas échéant, d'informer le lecteur sur le niveau d'assurance en cause (raisonnable ou limitée).

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

1.5.4.1 Rapports en cas de soupçons d'actes illégaux

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 4000 – 225

Bien que la détection des actes potentiellement illégaux, entre autres des cas de fraude, ne constitue normalement pas l'objectif premier d'un audit de conformité, les auditeurs de la CSCCA intègrent les facteurs de risque de fraude dans leur évaluation des risques et sont attentifs, lors de leurs travaux, aux signes révélateurs d'actes illégaux, y compris de cas de fraude.

Lorsqu'ils réalisent des audits de conformité et qu'ils sont confrontés à des cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs d'actes illégaux ou de fraudes, les auditeurs de la CSCCA font preuve de la diligence et de la prudence professionnelles voulues de manière à ne pas entraver de futures investigations ou poursuites judiciaires possibles. Les auditeurs de la CSCCA peuvent envisager de consulter des conseils juridiques ou les autorités de contrôle compétentes (paragraphe 4.7 de la norme ISSAI 300). En outre, ils peuvent faire part de leurs soupçons aux personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, puis vérifier si des mesures adéquates ont été prises. Étant donné que le mandat et la structure organisationnelle des ISC présentent des différences au niveau international, il incombe à la CSCCA de déterminer les mesures appropriées à prendre en ce qui concerne les cas de non- conformité liés à la fraude ou à de graves irrégularités (paragraphe 0.7, point b) de la norme ISSAI 400).

Compte tenu des limitations inhérentes à un audit, le risque que des actes illégaux, y compris la fraude, la corruption ou le vol, se produisent et ne soient pas détectés par les auditeurs de la CSCCA est inévitable. Il peut s'agir d'actes destinés à cacher intentionnellement l'existence de fraudes. Il peut y avoir collusion entre la direction, des employés et des tiers, ou falsification de documents. Il n'est pas raisonnable, par exemple, de s'attendre à ce que les auditeurs de la CSCCA décèlent que des demandes de subventions ou d'allocations sont étayées par des documents falsifiés, sauf s'il s'agit de faux plutôt grossiers. En outre, les auditeurs de la CSCCA n'ont pas toujours des pouvoirs d'enquête ni des droits d'accès auprès des personnes ou des organisations dont émanent ces demandes.

Seul un tribunal est habilité à décider si une transaction donnée est illégale. Bien qu'ils n'établissent pas si un acte illégal a été commis, les auditeurs de la CSCCA doivent vérifier si les transactions en question sont conformes aux lois et aux règlements en vigueur.

Par leur nature même, les transactions frauduleuses ne sont pas conformes aux lois en vigueur. Les auditeurs de la CSCCA peuvent également établir que des transactions, dont le caractère frauduleux est soupçonné mais non encore prouvé, ne sont pas en conformité avec la loi en vigueur. Si des actes illégaux significatifs sont constatés, la conclusion d'audit est normalement modifiée.

Si des soupçons d'actes illégaux apparaissent en cours d'audit, les auditeurs de la CSCCA peuvent en informer les personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ou celles constituant le gouvernement d'entreprise, pour autant que la loi les y autorise. Ces dernières seront en l'occurrence probablement des fonctionnaires occupant des postes hiérarchiques très élevés au sein d'organes ministériels ou administratifs. Les auditeurs de la CSCCA assurent un suivi en veillant à ce que la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise prennent les mesures appropriées à l'égard des soupçons, par exemple la communication de ces derniers aux autorités compétentes chargées de l'application de la loi. Les auditeurs de la CSCCA communiquent parfois eux-mêmes ces informations aux autorités en cause.

1.5.5 Suivi

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 51
- ISSAI 400 - 60
- ISSAI 4000 – 232

Les auditeurs doivent suivre les cas de non-conformité.

L'auditeur doit décider de mettre en œuvre un suivi des opinions/conclusions/recommandations des cas de non-conformité dans le rapport d'audit le cas échéant.

(ISSAI 4000.232 – édition 2016)

Un processus de suivi facilite la mise en œuvre efficace des actions correctrices et permet le retour d'informations utiles vers l'entité auditée, vers les utilisateurs du rapport d'audit et vers l'auditeur (pour la planification d'audits futurs). La nécessité de suivre les cas de non- conformité relevés précédemment dépendra de la nature de ces cas, de celle du sujet considéré et des circonstances particulières de l'audit. Dans certaines ISC, y compris celles qui exercent une fonction juridictionnelle, le suivi peut comporter l'adoption de décisions judiciaires ou l'établissement de rapports juridiquement contraignants. S'agissant des audits récurrents, les procédures de suivi peuvent faire partie intégrante de l'évaluation des risques de l'année suivante.

Ce suivi peut consister, pour l'auditeur, à adresser formellement des rapports au législateur, ainsi qu'à l'entité auditée ou aux autres organismes concernés. Il existe d'autres processus de suivi, qui peuvent s'articuler autour de rapports, de revues et d'évaluations internes réalisées par l'entité auditée ou par d'autres entités, d'un audit de suivi, de conférences et de séminaires organisés pour ou par l'entité auditée, etc. En règle générale, un processus de suivi facilite la mise en œuvre effective des actions correctrices et permet le retour d'informations utiles vers l'entité auditée et vers les utilisateurs du rapport et les auditeurs de la CSCCA pour la planification d'audits futurs.

Le suivi des recommandations formulées dans les rapports de vérification s'inscrit dans une approche globale qui interpelle tant les institutions publiques auditées qui ont à mettre en œuvre les recommandations de la CSCCA que le personnel de vérification qui effectue l'analyse de la mise

en œuvre des recommandations, le pouvoir exécutif, les parlementaires, les Citoyens, les Partenaires Techniques et Financiers et autres parties prenantes de la CSCCA.

Un rôle important pour une ISC dans le suivi de l'action menée par la partie responsable est de réaliser un suivi sur les enjeux soulevés dans le rapport d'audit. Un plan de suivi est écrit après que le rapport a été publié, contenant des questions visant à savoir si l'entité auditée a répondu correctement aux enjeux soulevés. Une action insuffisante ou non satisfaisante de l'entité auditée peut mener à un nouveau rapport de l'ISC.

Un processus de suivi facilite la mise en œuvre effective des actions correctrices et fournit des retours utiles à l'entité auditée, à l'utilisateur(s) du rapport d'audit, au grand public, et à l'auditeur pour une planification d'audit future.

Évaluation de la mise en œuvre d'une recommandation

Le niveau de mise en œuvre d'une recommandation peut être évalué selon une échelle de 1 à 5. Il faut choisir la notation la plus élevée correspondant à ce qui a été entièrement réalisé. Si, par exemple, les efforts de mise en œuvre n'ont pas permis de respecter pleinement les critères du niveau 4, mais que l'entité y est presque parvenue, l'on doit attribuer le niveau 3 à la recommandation. Ces cinq niveaux peuvent être répartis selon trois catégories de mise en œuvre :

- **Non mise en œuvre,**
- **Partiellement mise en œuvre,**
- **Mise en œuvre complète**.

Niveau 1 : Pas de progrès ou progrès négligeables

Les mesures telles que la formation d'un nouveau comité, la tenue de réunions et l'élaboration de plans officieux doivent être considérées comme des progrès négligeables.

Niveau 2 : Étape de la planification

Si des plans officiels en vue de changements organisationnels ont été établis et approuvés au niveau de gestion approprié (à un niveau suffisamment élevé, habituellement celui du comité de direction ou l'équivalent) et s'ils sont assortis des ressources appropriées et d'un calendrier acceptable, l'entité a atteint l'étape de la planification.

Niveau 3 : Préparatifs en vue de la mise en œuvre

Si l'entité a commencé à préparer la mise en œuvre d'une recommandation, en engageant ou en formant du personnel ou en élaborant et en acquérant les ressources requises pour ce faire, il faut considérer comme atteint le niveau des préparatifs.

Niveau 4 : Mise en œuvre substantielle

Si les structures et les processus requis sont en place et intégrés à certaines parties, au moins, de l'organisation et que l'atteinte de certains résultats a été constatée, il faut considérer la mise en œuvre comme substantielle. L'entité a d'ailleurs probablement un plan à court terme et un échéancier en vue de la mise en œuvre complète.

Niveau 5 : Mise en œuvre complète

Si l'entité a des structures et des processus qui fonctionnent comme prévu et qui ont été entièrement mis en œuvre, elle a atteint le niveau de la « mise en œuvre complète ».

Désuète, Caduque

La recommandation est désuète lorsqu'elle n'est plus pertinente parce que les raisons qui ont donné lieu à la recommandation n'existent plus, ou parce que la question a été remplacée par un nouveau processus ou programme.

Sans objet :

L'entité n'a pas encore l'occasion d'appliquer la recommandation parce que la situation visée parce celle-ci ne s'est pas produite depuis la vérification initiale.

CORRESPONDANCE ENTRE NIVEAUX ET CATEGORIE DE MISE EN ŒUVRE

APPRECIATION	CATEGORISATION
Niveau 1 : Pas de progrès ou progrès négligeables	Non Mise en Œuvre
Niveau 2 : Étape de la planification	Non Mise en Œuvre
Niveau 3 : Préparatifs en vue de la mise en œuvre	Partiellement Mise en Œuvre
Niveau 4 : Mise en œuvre substantielle	Partiellement Mise en Œuvre
Niveau 5 : Mise en œuvre complète	Mise en Œuvre Complète

L'objectif principal du suivi des recommandations est de s'assurer du degré de mise en œuvre par les entités. En orientant ses travaux sur l'application des recommandations, le vérificateur s'intéresse aussi à la correction des lacunes relevées lors de la vérification puisque les recommandations visent en principe les causes des lacunes.

Pour conclure quant à la mise en œuvre d'une recommandation, le vérificateur se demande d'abord si le contexte (entité, programme, processus) à l'origine de la recommandation existe encore (A). Il regarde ensuite si la situation visée par la recommandation (ex : cas particulier admissible à une subvention) s'est produite depuis la publication du rapport de vérification (B). Il évalue en troisième lieu la mise en œuvre des correctifs compte tenu de l'importance relative des recommandations (C). Lorsque celle-ci est complète ou réalisée en majeure partie, il conclut que les progrès sont satisfaisants. Lorsque la mise en œuvre des correctifs est mineure ou nulle, il conclut que les progrès sont insatisfaisants après avoir observé que la lacune est toujours présente afin de convaincre l'entité de poursuivre ses efforts.

En bout de ligne, le vérificateur donnera une opinion sur l'application des recommandations selon les balises suivantes :

Appréciation du progrès réalisé pour l'ensemble des recommandations	Balises
Progrès satisfaisants	○ Les correctifs apportés sur les recommandations importantes couvrent tous les aspects de la recommandation ou, au moins, les principaux ; ○ Les correctifs sont implantés dans tous les secteurs pertinents de l'organisation ou, au moins, dans les plus importants.
Progrès insatisfaisants	○ Les correctifs apportés ne couvrent que quelques aspects de la recommandation ; ○ Les correctifs sont implantés dans un nombre restreint de secteurs de l'organisation ; ○ Il appert que les conséquences de la lacune sont encore importantes.
Caduque	○ Les recommandations ne sont plus pertinentes parce que les raisons qui ont donné lieu à la recommandation n'existent plus ;
Sans objet	○ L'entité n'a pas eu l'occasion d'appliquer la recommandation parce que la situation visée par celle-ci ne s'est pas produite depuis la vérification initiale.

1.6 Coordination entre audit de conformité et contrôle juridictionnel

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 4000 – 221

En raison du statut de juridiction qui lui est conféré, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et des arrêts concernant les comptes et les personnes responsables, y compris les comptables et les ordonnateurs. Il convient de noter que l'audit de conformité vise à évaluer le respect des lois et règlements, tandis que le contrôle juridictionnel est une procédure judiciaire visant à sanctionner ou juger les responsabilités financières des comptables et gestionnaires publics. C'est dire que l'audit de conformité peut alimenter un contrôle juridictionnel, mais ne le remplace pas.

Lorsqu'ils réalisent des audits de conformité, les auditeurs de la CSCCA veillent également à:

a) obtenir une assurance raisonnable quant à savoir si les informations présentées dans les différents comptes publics et les transactions sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent;
b) déterminer si le budget de l'État a été exécuté, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux textes législatifs et réglementaires applicables en la matière et régissant les différents comptes publics;
c) porter les constatations à la connaissance des parties concernées.

Au cours des différentes phases de l'audit de conformité que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit de conformité se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel ou d'élargir le mandat de la commission d'audit de conformité pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques. Une nouvelle lettre de mission et une nouvelle lettre de notification devra être émise si l'ouverture d'un contrôle juridictionnel est décidée.

Les questions supplémentaires à prendre en compte dans un cadre juridictionnel pourront inclure, entre autres, la nécessité:

a) d'identifier la(les) personne(s) susceptible(s) d'être considérée(s) comme responsable(s) d'actes non conformes, en raison des implications juridiques que le jugement de la CSCCA est susceptible d'avoir pour elle(s). Les fonctionnaires peuvent être personnellement tenus pour responsables de la perte ou du gaspillage de deniers publics* et, par suite, se voir contraints de rembourser intégralement le montant de ces pertes;
b) de prendre en considération le délai de prescription en vigueur, les actes interruptifs de prescription de la responsabilité personnelle et la période exacte pendant laquelle les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables;
c) d'opérer une distinction entre la responsabilité personnelle pour des actes non conformes et la responsabilité pour des actes illégaux (soupçons de fraude). Pour ces derniers, la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires sera peut-être nécessaire;
d) de collaborer, s'il y a lieu, avec les procureurs et la police pour acquérir une connaissance de l'entité auditée et de son environnement, évaluer les risques de non-conformité, traiter les cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs d'une fraude, ainsi qu'établir des rapports sur ces questions;
e) d'envisager de recourir à des procédures supplémentaires à différents niveaux ou à des procédures plus formalisées en matière de contrôle de la qualité;
f) de demander les informations par écrit (et non de vive voix);
g) de s'assurer que la documentation d'audit est conforme aux régimes probatoires en vigueur;
h) de communiquer les informations de manière très formelle;
i) de mentionner dans le rapport les critères précis en fonction desquels les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables, y compris les montants probablement en cause;
j) de réfléchir à la manière la plus appropriée de présenter les conclusions, y compris les recommandations, la détermination des préjudices subis, ou les décisions de justice susceptibles de donner lieu à une décharge* formelle concernant une responsabilité ou à l'attribution formelle d'une responsabilité.

Processus en place à la CSCCA en cas d'ouverture d'une phase juridictionnelle

S'agissant de la CSCCA, lorsque des travaux d'audit de conformité sont accompagnés d'un contrôle juridictionnel, il importera de coordonner et programmer ces travaux pour éviter les duplications et les vices de procédure sur la forme et le fond. Le rapport d'audit de conformité devra tenir compte de l'ouverture de cette phase juridictionnelle dans ses conclusions.

La phase juridictionnelle traitera des questions supplémentaires et spécifiques pouvant se poser et donnera lieu, le cas échéant, à l'ouverture d'une procédure d'instruction et, finalement, à un jugement formel.

Si un juge ou un procureur décident d'instruire une affaire, l'objectif de l'instruction est de collecter suffisamment d'éléments probants attestant la culpabilité ou l'innocence du fonctionnaire soupçonné d'avoir causé un préjudice, de sorte qu'un jugement puisse être rendu. Le tableau ci-après fournit un rapprochement entre l'audit et le contrôle juridictionnel

Tableau 1. 5 : Rapprochement entre l'audit et le contrôle juridictionnel

Critères	Audit (Conformité/Financier/Performance)	Contrôle Juridictionnel
Objectif	Évaluer la régularité, sincérité et performance des opérations publiques	Juger les responsabilités des gestionnaires publics et sanctionner les fautes de gestion
Acteurs	Auditeurs de la CSCCA	Juges de la CSCCA (Chambres juridictionnelles)
Résultats attendus	Rapport d'audit avec des recommandations	Arrêt juridictionnel (sanctions, amendes, décharges)
Conséquences possibles	Réformes, corrections, recommandations	Responsabilité financière, sanctions, poursuites

Communication et application de la loi

Sur la base des constats de l'audit de conformité, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra décider de faire état des problèmes de conformité - susceptibles de causer des préjudices, de donner lieu à une action en justice ou à des poursuites judiciaires pour une infraction criminelle - au juge, au procureur, à l'auditorat de la CSCCA ou, le cas échéant, à tout autre organisme compétent. En outre, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra également adresser aux fonctionnaires responsables de l'entité auditée des remarques d'ordre plus général ou de caractère informatif découlant des travaux d'audit.

Lorsque la CSCCA applique la législation financière relative à la fonction publique, ses décisions sont soumises à un certain nombre de principes de droit:

a) le respect des garanties prévues par la loi et l'audience publique;
b) la divulgation publique;
c) l'information des autorités chargées de l'application de la loi s'il existe des preuves d'une infraction criminelle.

Procédures : Suspension, annulation ou abandon d'une mission d'audit de conformité (cette procédure peut être commune aux différents types d'audit, selon le cas). Cf. section Termes de la mission 3.5.2.1 Évaluation du caractère vérifiable du sujet.

2ième PARTIE : MANUEL D'AUDIT FINANCIER (NORMES MISES À JOUR)

Introduction

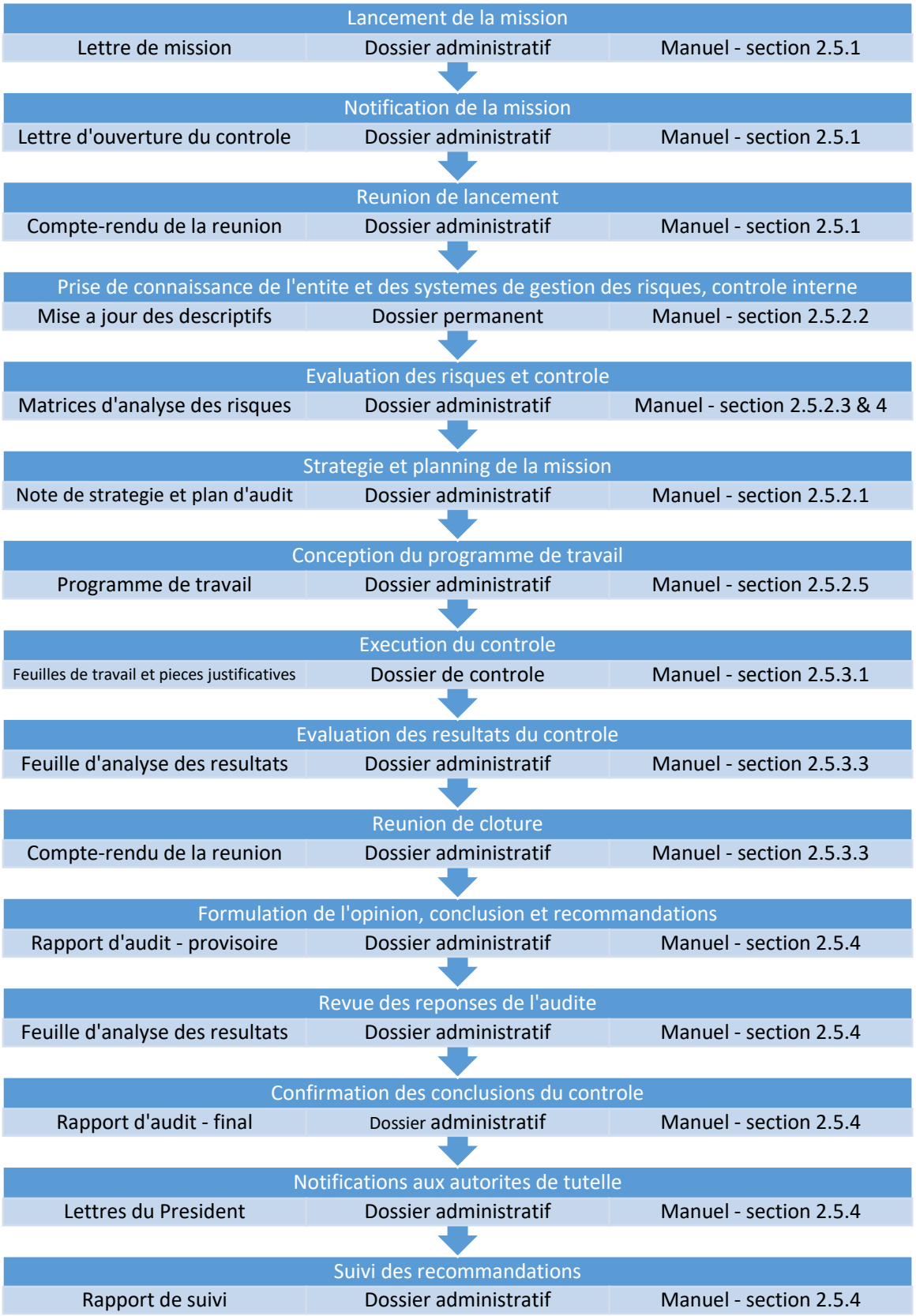
Ce manuel de procédures applicable aux audits financiers de la CSCCA suit la structure des ISSAI 100, 200, 1000-2999. Le manuel est divisé en 6 sections :

Section 2.1 précise l'autorité des normes internationales d'audit financier et la manière dont la CSCCA y fait référence dans ses rapports d'audit
Section 2.2 donne la définition de l'audit financier et ses objectifs, ainsi que les principes sous-jacents au concept d'audit financier
Section 2.3 introduit les éléments constitutifs de l'audit financier
Section 2.4 présente les exigences générales en matière d'audit financier. Ces exigences devant être prises en considération avant le commencement de l'audit et pendant son déroulement
Section 2.5 expose les exigences liées aux principales étapes du processus d'audit lui-même, applicable à tout audit financier entrepris par la CSCCA
Section 2.6 développe les liens entre le processus d'audit financier et la phase juridictionnelle

Des exemples de programmes de travail, grilles d'analyse, questionnaires et modèles-type pour chacune des étapes du processus d'audit figurent en **annexe 2** au manuel d'audit.

Du fait de son statut de juridiction financière, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et arrêts concernant les ordonnateurs et les comptables publics de droit ou de fait. Au cours des différentes phases de l'audit financier que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit financier se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques ou d'élargir le mandat de la commission d'audit. Ce manuel, sans constituer un traitement suffisant des obligations de forme et de fond se rapportant au rôle juridictionnel de la CSCCA s'efforcera de signaler certaines règles à respecter au cours du processus d'audit pour permettre une bonne articulation entre la mission d'audit et la mission de contrôle juridictionnel aboutissant à un jugement formel.

Pour faciliter la lecture du manuel, le schéma ci-après donne une vue synthétique du processus d'audit financier suivi par la CSCCA et le lien avec les différentes sections de ce manuel.


Lancement de la mission
Lettre de mission
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.1
Notification de la mission
Lettre d'ouverture du controle
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.1
Reunion de lancement
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.1
Prise de connaissance de l'entite et des systemes de gestion des risques, controle interne
Mise a jour des descriptifs
Dossier permanent
Manuel - section 2.5.2.2
Evaluation des risques et controle
Matrices d'analyse des risques
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.2.3 & 4
Strategie et planning de la mission
Note de strategie et plan d'audit
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.2.1
Conception du programme de travail
Programme de travail
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.2.5
Execution du controle
Feuilles de travail et pieces justificatives
Dossier de controle
Manuel - section 2.5.3.1
Evaluation des resultats du controle
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.3.3
Reunion de cloture
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.3.3
Formulation de l'opinion, conclusion et recommandations
Rapport d'audit - provisoire
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.4
Revue des reponses de l'audite
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.4
Confirmation des conclusions du controle
Rapport d'audit - final
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.4
Notifications aux autorites de tutelle
Lettres du President
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.4
Suivi des recommandations
Rapport de suivi
Dossier administratif
Manuel - section 2.5.4

2.1 Hiérarchie des normes

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 1 à 12
- ISSAI 200 – 7 à 15
- Introduction générale aux lignes directrices de l'INTOSAI pour l'audit financier : ISSAI 1000
- Conduite d'un audit selon les normes ISA : ISSAI 1200 - P19 ; ISA 200 - 18 à 20 ; ISA 200 – A53 à A57

La norme *ISSAI 100 - Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* définit l'objectif et l'autorité des ISSAI et le cadre des audits du secteur public. La *norme ISSAI 200 - Principes fondamentaux de l'audit financier* se base sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 et les développent dans le contexte spécifique de l'audit financier. Les ISSAIs fournissent les lignes directrices sur les audits financiers et elles doivent être lues et interprétées en conjonction avec l'ISSAI 100 et l'ISSAI 200.

En fonction de son mandat, la CSCCA pourra mener des audits qui combinent des aspects relevant des audits financiers, des audits de conformité et/ou des audits de la performance. Dans ce cas, la CSCCA s'efforcera de respecter les normes pertinentes pour chaque type d'audit. Il conviendra de se référer à la 1ière Partie de ce manuel pour les audits de conformité et la 3ième Partie pour les audits de la performance. Des développements spécifiques à ces audits *intégrés* seront exposés dans chaque partie du manuel.

Les liens avec le mandat juridictionnel de la CSCCA seront évoqués dans plusieurs sections du manuel et un développement particulier sera consacré au contrôle juridictionnel en 4ième Partie. Il est toutefois important de noter que les normes INTOSAI ne couvrent pas les pouvoirs juridictionnels de la CSCCA de façon détaillée[4].

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-03 – Normes professionnelles de la CSCCA
    - 02-07 – Matrice des normes et guides applicables à l'audit planifié

2.2 Qu'est-ce qu'un audit financier ?

2.2.1 Les objectifs d'un audit financier

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 22 à 23
- Le contrôle de la régularité*, audit financier, audit d'états financiers : ISSAI 100 – 39 ; ISSAI 1200 – P4 à P5
- L'objectif d'un audit d'états financiers : ISSAI 200 – 16 ; ISSAI 1000 – 55 à 58 ; ISSAI 1200 – 3 ; ISA 200 – 3
- Objectifs généraux de l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers : ISSAI 200 – 17 ; ISA 200 – 9 et 11

- L'étendue de l'audit financier dans le contexte du secteur public : ISSAI 200 – 4 ; ISA 200 – A1

Dans le cadre de l'INTOSAI, un audit d'états financiers peut être l'un des éléments d'un contrôle financier plus étendu de la régularité. Le paragraphe 39 de la norme ISSAI 100 dispose que le contrôle financier de la régularité comprend les opérations suivantes:

a) la certification de la responsabilité financière des entités tenues de rendre des comptes, ce qui implique l'examen et l'évaluation des pièces comptables et la formulation d'une opinion sur les états financiers;
b) la certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble;
c) le contrôle des transactions et du système financier ainsi qu'une évaluation de la mesure dans laquelle l'entité se conforme aux lois et aux règlements en vigueur;
d) la vérification du contrôle interne et de la fonction d'audit interne*;
e) la vérification de la correction et de l'honnêteté avec lesquelles sont prises les décisions administratives au sein de l'entité contrôlée;
f) la mise en évidence de tous les autres points constatés lors de la vérification ou s'y rapportant et que l'ISC juge utile de faire connaître.

Les termes «contrôle de la régularité» et «audit financier» sont souvent utilisés de façon inter-changeable. Ces audits comportent un audit d'états financiers, accompagné de tous les éléments mentionnés aux points a) à f) ci-dessus ou d'une partie d'entre eux, en fonction du mandat de l'institution supérieure de contrôle. Les notes sur l'utilisation des normes ISA, reprises dans les lignes directrices de l'INTOSAI pour l'audit financier (normes ISSAI 1000 à 2999), fournissent aux auditeurs de la CSCCA des indications supplémentaires pour l'application des normes ISA lors d'un audit d'états financiers. S'agissant de la réalisation des «contrôles de la régularité» et des «audits financiers» plus étendus dans le secteur public, le cadre des normes ISSAI fournit des indications plus détaillées, par exemple les lignes directrices de l'INTOSAI sur les audits de conformité (voir Chapitre 1ier du présent manuel).

L'objectif d'un audit d'états financiers est d'accroître le degré de confiance des utilisateurs concernés par ces données. Pour ce faire, l'auditeur exprime une opinion sur la conformité de l'établissement des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un référentiel d'information financière applicable, ou – lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel d'information financière fondé sur une présentation fidèle – sur le caractère fidèle de la présentation ou de l'image donnée des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel en cause. Il se peut que les lois ou les règlements qui lient les organisations chargées du contrôle des finances publiques utilisent une autre formule pour cette opinion. Un audit mené conformément aux normes fondées sur les principes fondamentaux de l'INTOSAI pour l'audit financier et aux règles d'éthique pertinentes permettra à l'auditeur d'émettre une telle opinion.

Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :

a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et
b) d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

L'auditeur peut également avoir d'autres obligations de communication et de rapport à l'intention des utilisateurs, de la direction, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou des tiers à l'entité, en rapport avec les questions soulevées lors de l'audit. Ces obligations peuvent résulter des Normes ISA, de la loi ou de la réglementation applicable.

L'audit financier vise à déterminer si l'information financière d'une entité est présentée conformément au référentiel en la matière et au cadre réglementaire en vigueur. L'étendue des audits financiers dans le secteur public peut être définie dans le mandat de la CSCCA sous la forme d'une série d'objectifs d'audit, qui viennent s'ajouter aux objectifs de l'audit d'états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière. Ces objectifs peuvent englober l'audit:

- des comptes des collectivités ou d'entités, ou d'autres rapports financiers, qui n'ont pas été forcément établis conformément à un référentiel général d'information financière;
- des budgets, des parties de budget, des crédits et d'autres décisions sur l'affectation des ressources, ainsi que de leur exécution/mise en œuvre;
- des politiques, des programmes ou des activités définis par leur base juridique ou leur source de financement;
- des sphères de responsabilité définies sur le plan juridique, comme les responsabilités des ministres;
- des catégories de recettes ou de dépenses, d'actif ou de passif.

Lorsque son mandat prévoit ce type d'objectifs d'audit supplémentaires, la CSCCA doit peut-être aussi envisager d'élaborer ou d'adopter des normes fondées sur les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques de l'ISSAI 100, de l'audit de conformité et de l'audit de la performance. Les orientations contenues dans les lignes directrices pour l'audit financier relatives aux référentiels à caractère spécifique, aux audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers et aux rapports sur des états financiers résumés peuvent également se révéler utiles à cette fin.

2.2.2 Les conditions préalables à un audit d'états financiers conforme aux ISSAI

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Conditions préalables à un audit d'états financiers : ISSAI 200 – 18 à 26 ; ISA 200 - A2, A4, A8 ; ISSAI 1210 – P5 à P6 ; ISA 210 – 6 à 8, A2 à A19, Annexe 2 ; ISSAI 1805

L'auditeur doit évaluer si les conditions préalables à un audit d'états financiers sont remplies. Un audit financier conduit conformément aux ISSAI s'appuie sur les conditions suivantes:

1. l'auditeur juge acceptable le référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers;
2. la direction de l'entité reconnaît et comprend ses responsabilités:
   a) en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation fidèle;
   b) à l'égard de tout contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour l'établissement d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs;
   c) lorsqu'il s'agit de fournir à l'auditeur un accès illimité à toutes les informations, relatives à l'établissement des états financiers, dont elle connaît l'existence.

Les référentiels d'information financière peuvent être utilisés à des fins générales ou spécifiques. Un référentiel conçu pour répondre aux besoins d'information d'une grande diversité d'utilisateurs est qualifié de «référentiel à caractère général», tandis que les référentiels à caractère spécifique sont destinés à couvrir les besoins d'un utilisateur ou d'un groupe d'utilisateurs bien précis. Il est également possible de faire référence à des référentiels reposant sur le principe de la présentation fidèle ou sur la notion de conformité. Un référentiel reposant sur le principe de la présentation fidèle requiert une conformité au référentiel, mais n'exclut pas, explicitement ou implicitement, qu'il puisse être nécessaire de déroger à une exigence ou de fournir des informations complémentaires pour obtenir une présentation fidèle des états financiers. L'expression «référentiel reposant sur la notion de conformité» s'utilise à propos d'un référentiel d'information financière qui impose une conformité aux exigences du référentiel, mais qui ne reconnaît aucune possibilité d'y déroger pour garantir une présentation fidèle.

En l'absence d'un référentiel d'information financière acceptable, la direction ne dispose d'aucune base adéquate pour établir les états financiers, tandis que l'auditeur ne peut s'appuyer sur aucun critère approprié pour les contrôler. Les critères appropriés doivent être formels. À titre d'exemple, lors de l'établissement d'états financiers, il peut s'agir des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS), des normes internationales d'information financière (IFRS) ou d'autres référentiels nationaux ou internationaux d'information financière destinés au secteur public.

Pour une entité du secteur public, un jeu complet d'états financiers, établi conformément à un référentiel d'information financière destiné au secteur public, comprend:

- l'état de la situation financière;
- le compte de résultat;
- un état de la variation de l'actif net/des capitaux propres;
- un état des flux de trésorerie;
- une comparaison entre les prévisions budgétaires et les montants réels, sous la forme d'un état financier supplémentaire distinct ou d'un rapprochement;
- des notes comprenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives;
- dans certains environnements, un jeu complet d'états financiers peut également comporter d'autres rapports, entre autres sur la performance et sur les crédits.

Si les états financiers sont établis conformément à un référentiel conçu en fonction d'autres bases comptables, comme une comptabilité d'exercice* modifiée ou une comptabilité de caisse*, il se peut que le jeu complet d'états financiers ne comporte pas tous les éléments susmentionnés.

Les référentiels prescrits par la loi ou les règlements seront souvent considérés comme acceptables par l'auditeur. Toutefois, même s'il a été jugé inacceptable, un tel référentiel peut être autorisé si:

- la direction accepte de fournir les informations complémentaires nécessaires dans les états financiers afin d'éviter qu'ils n'induisent en erreur;
- le rapport de l'auditeur sur les états financiers comporte un paragraphe d'observations qui attire l'attention de l'utilisateur sur ces informations complémentaires.

Si les conditions susmentionnées ne sont pas réunies, l'auditeur doit évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport d'audit et sur son opinion, ainsi que juger de la nécessité d'en informer le pouvoir législatif.

Un référentiel d'information financière acceptable présente en principe certaines caractéristiques qui garantissent que les informations fournies dans les états financiers sont utiles pour les utilisateurs présumés:

- **pertinence** – les informations contenues dans les états financiers sont pertinentes au regard de la nature de l'entité auditée et de l'objectif des états financiers;
- **exhaustivité*** – aucune opération, aucun événement, aucun solde de comptes ni aucune information fournie susceptibles d'affecter les conclusions fondées sur les états financiers n'ont été omis;
- **fiabilité** – les informations contenues dans les états financiers:
  i) reflètent, le cas échéant, la substance économique des événements et des opérations et pas simplement leur forme juridique;
  ii) conduisent à des appréciations, à des évaluations, à une présentation et à des informations fournies raisonnablement cohérentes, lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires;
- **neutralité et objectivité** – les informations contenues dans les états financiers ne sont pas orientées;
- **compréhensibilité** – les informations contenues dans les états financiers sont claires et compréhensibles et ne sont pas sujettes à des interprétations significativement différentes.

L'annexe 2 de l'ISA 210 contient des informations susceptibles d'aider l'auditeur à déterminer si le référentiel d'information financière est acceptable.

Dans certains environnements de contrôle des finances publiques, comme c'est le cas en Haïti, les audits financiers sont désignés comme des «audits de l'exécution budgétaire», qui incluent souvent l'examen des opérations par rapport au budget, pour des questions de **conformité et de régularité**. Ces audits peuvent être entrepris en fonction du risque ou dans le but de couvrir toutes les opérations. Dans ce type d'environnements de contrôle, le référentiel d'information financière est rarement acceptable. Les résultats des opérations financières peuvent y être présentés sous la forme d'une comparaison entre les montants des dépenses et les prévisions budgétaires. Dans les environnements caractérisés par ce type d'audits et par l'absence d'états financiers présentés conformément à un référentiel d'information financière acceptable, il se peut que l'auditeur en arrive à la conclusion que les conditions préalables à un audit, définies par les ISSAI relatives à l'audit financier, ne sont pas remplies. L'auditeur peut donc envisager l'élaboration de normes s'appuyant sur les principes fondamentaux de l'audit financier et pouvant servir d'orientations pour répondre à ses besoins spécifiques. Lorsque le mandat d'audit fait référence à l'audit financier, mais ne lie pas ce dernier à la présentation d'états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière, les ISSAI peuvent être considérées comme les meilleures pratiques disponibles et l'esprit des ISSAI se reflète dans des normes conçues pour l'environnement spécifique concerné. Lorsque le mandat d'audit fait référence à des audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers, l'ISSAI 1805 peut être utile.

Le type d'audit réalisé dans des environnements où la conformité aux textes législatifs et réglementaires constitue la priorité de l'audit serait, en principe, considéré comme un audit de conformité. *L'ISSAI 400 – Principes fondamentaux de l'audit de conformité* peut être une source d'information utile pour l'élaboration ou l'adoption de normes pour les travaux d'audit. Si, par contre, le mandat d'audit autorise une modification des procédures d'audit et que l'application d'un référentiel d'information financière acceptable est instaurée pour l'établissement des états financiers, les ISSAI relatives à l'audit financier peuvent être appliquées par la suite.

2.2.3 Prise en considération par l'auditeur des textes législatifs et réglementaires

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit financier : ISSAI 1000 – 75 à 76 ; ISSAI 1250 – P1 à P10 ; ISA 250 – 1 à 29, A1 à A21

Selon la norme ISSAI 300, le contrôle de la régularité constitue l'un des aspects essentiels de l'audit dans le secteur public. L'un des objectifs importants de ce contrôle est de veiller par tous les moyens possibles à ce que le budget et les comptes de l'État soient exhaustifs et valides. De la sorte, le Parlement ou les autres destinataires du rapport d'audit sont en mesure de s'assurer de l'ampleur et de l'évolution des obligations de l'État. Dans ce but, les auditeurs de la CSCCA peuvent procéder à l'examen des comptes et des états financiers de l'administration, afin de s'assurer que toutes les opérations ont été correctement engagées, liquidées, payées et enregistrées.

Les principes fondamentaux de l'INTOSAI mettent l'accent sur l'importance de vérifier, lors des audits dans le secteur public, la conformité aux lois et règlements, car les décideurs doivent savoir si ceux-ci sont respectés, si leurs résultats sont conformes aux objectifs et, dans la négative, quelles modifications s'imposent. Dans le secteur public, nombre de missions comportent des responsabilités additionnelles en matière d'audit qui s'ajoutent à celles relatives aux états financiers. Celles-ci concernent la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas une incidence significative sur les états financiers.

Selon la norme ISA 250, l'auditeur ne peut être tenu pour responsable de la prévention du non- respect des textes législatifs et réglementaires. Comme cela a déjà été indiqué, les auditeurs de la CSCCA peuvent avoir des responsabilités additionnelles en matière de conformité à ces textes. Ils doivent parfois aussi tenir compte des attentes du grand public lors de la planification et de la mise en œuvre de procédures d'audit.

2.2.4 Aspects particuliers

2.2.4.1 Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Audit d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique : ISSAI 200 – 27 à 29 ; ISA 200 – A4 ; ISSAI 1800

Les principes de l'ISSAI 200 s'appliquent aux audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère général ou spécifique. Outre des états financiers à caractère général, une entité du secteur public peut établir des états financiers pour des tiers (tels que des organes directeurs, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance) qui peuvent exiger des états financiers conçus pour répondre à leurs besoins d'information particuliers. Dans certains environnements, les états financiers de cette nature sont les seuls à être établis par l'entité du secteur public. Les états financiers à caractère spécifique ne sont pas destinés au grand public. C'est pourquoi les auditeurs doivent examiner minutieusement si le référentiel d'information financière est conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'une grande diversité d'utilisateurs (référentiel à caractère général) ou d'utilisateurs spécifiques, ou aux exigences d'un organisme de normalisation.

Parmi les référentiels à caractère spécifique qui concernent les finances publiques, figurent:
- les règles comptables en matière d'encaissements et de décaissements pour les

informations relatives aux flux de trésorerie et susceptibles de devoir être établies par une entité pour un organe directeur;
- les dispositions relatives à la communication de l'information financière, établies par une organisation ou un mécanisme international de financement;
- les dispositions relatives à la communication de l'information financière, établies par un organe directeur, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance pour répondre aux exigences de cet organe;
- les dispositions relatives à la communication de l'information financière d'un contrat, comme la subvention relative au projet.

Les principes de l'ISSAI 200 sont pertinents pour les audits d'états financiers établis conformément à ces référentiels. Parallèlement, il se peut que, lorsqu'elles élaborent ou adoptent des normes sur la base de ces principes, les ISC estiment utile de tenir compte des exigences et des orientations contenues dans l'ISSAI 1800, qui traite d'aspects particuliers de l'application des ISSAI 1200 à 1700 aux audits d'états financiers établis conformément à un référentiel spécifique.

2.2.4.2 Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Audit d'états financiers pris isolément et d'éléments spécifiques : ISSAI 200 – 30 à 31 ; ISSAI 1805

Les principes de l'ISSAI 200 s'appliquent également aux audits des entités publiques qui sont tenues de présenter des informations financières, y compris des audits d'états financiers pris isolément ou d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers, pour des tiers (tels que des organes directeurs, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance). Ces informations peuvent relever du mandat d'audit de l'ISC. Les auditeurs peuvent également être chargés de contrôler des états financiers pris isolément ou des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques (des projets financés par les pouvoirs publics, par exemple), bien qu'ils n'aient pas reçu pour mission de contrôler le jeu complet d'états financiers de l'entité concernée.

Les ISC peuvent également estimer utile de tenir compte des exigences et des orientations énoncées dans l'ISSAI 1805 lorsqu'ils élaborent ou adoptent des normes fondées sur les principes de l'ISSAI 200. L'ISSAI 1805 traite des aspects particuliers relatifs à l'application des exigences des ISA en matière d'audit d'états financiers pris isolément ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'états financiers. Il est possible d'établir des états financiers pris isolément ou un élément, un compte ou une rubrique spécifique d'états financiers conformément à un référentiel à caractère général ou spécifique.

2.3 Les éléments constitutifs de l'audit financier

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 24
- ISSAI 200 – 32

L'audit d'états financiers est défini comme une mission d'assurance comportant au moins trois intervenants différents: ***un auditeur***, une ***partie responsable*** et ***les utilisateurs présumés***. Les éléments

constitutifs du contrôle des finances publiques sont décrits dans l'ISSAI 100. L'ISSAI 200 couvre des aspects complémentaires des éléments constitutifs pertinents dans le cadre de l'audit d'états financiers.

2.3.1 Les critères ou référentiel de l'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Les critères : ISSAI 100 – 26 à 28 ; ISSAI 200 - 36

Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré, y compris, le cas échéant, ceux relatifs à la présentation et à la communication des informations. Les critères utilisés pour établir les états financiers sont en principe formalisés; il peut s'agir des IPSAS, des IFRS ou d'autres référentiels nationaux d'information financière destinés au secteur public.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-04 – Critères, référentiels d'audit

2.3.2 Le sujet considéré

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Le sujet considéré : ISSAI 100 – 26 à 28, 30 ; ISSAI 200 – 37

La situation financière, la performance financière, les flux de trésorerie et les notes présentés dans les états financiers (les informations afférentes au sujet considéré) résultent de l'application, aux données financières d'une entité publique* (le sujet considéré), d'un référentiel d'information financière pour la reconnaissance, la mesure, la présentation et la communication des informations (les critères). La notion d'«informations afférentes au sujet considéré» fait référence au résultat de l'évaluation ou de la mesure du sujet considéré. C'est sur la base de ces informations (les états financiers de l'entité, par exemple) que l'auditeur collecte un nombre suffisant d'éléments probants appropriés pour fournir une base raisonnable à l'expression d'une opinion dans son rapport.

2.3.3 Les trois intervenants au cours d'un audit financier

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 25 ; ISSAI 200 – 33 à 35

Lors de l'audit d'états financiers, la ***partie responsable*** est chargée des informations sur le sujet considéré (normalement les états financiers proprement dits) et parfois du sujet sous- jacent (les activités financières présentées dans les états financiers). Il s'agit en général de l'exécutif du gouvernement et/ou de ses entités publiques subordonnées chargées de la gestion des fonds publics, de l'exercice de l'autorité sous la supervision du législatif, ainsi que du contenu des états financiers. Ces organes sont censés gérer des ressources et exercer l'autorité conformément aux décisions prises et aux principes énoncés par le pouvoir législatif.

Le législateur représente le citoyen, qui est ***l'utilisateur final*** des états financiers du secteur public. L'«***utilisateur présumé***» est en premier lieu le parlement, qui représente le citoyen en prenant des décisions, en déterminant les priorités en matière de finances publiques et en précisant le but et la teneur des recettes et dépenses dans le cadre d'un processus démocratique public. Les décisions et principes du pouvoir législatif peuvent constituer la base de la perspective élargie de l'audit financier dans le secteur

public. Les législateurs et les régulateurs sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités publiques.

La partie responsable et les utilisateurs présumés peuvent être issus des mêmes entités publiques ou d'organes différents. Dans le premier cas, le conseil de surveillance d'une structure gouvernementale peut chercher une assurance concernant l'information fournie par le conseil d'administration de la même entité publique. La relation entre la partie responsable et les utilisateurs présumés doit être placée dans le contexte de la mission spécifique et peut être différente de celle qui prévaut lorsque les responsabilités sont définies de manière plus classique.

2.3.4 Assurance en matière d'audit financier

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 31 à 33 ; ISSAI 200 – 38 et 39 ; ISA 200 – 5

Les audits d'états financiers conduits conformément aux ISSAI 1000-2999 sont des missions ***d'assurance raisonnable***. L'assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu en raison des limites inhérentes à tout audit, si bien que la plupart des éléments probants obtenus par l'auditeur seront davantage convaincants que concluants. En général, les missions d'assurance raisonnable sont conçues de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme positive, comme «nous sommes d'avis que les états financiers présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de […], ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie […]» ou, dans le cas d'un référentiel reposant sur la notion de conformité, «nous sommes d'avis que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à […]».

Les missions d'assurance limitée, comme les missions d'examen de l'information financière, ne sont pas couvertes jusqu'ici par les ISSAI 1000-2999 relatives à l'audit financier. Ces missions offrent un niveau d'assurance moins élevé que les missions d'assurance raisonnable et sont conçues de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme négative, comme «nous n'avons eu connaissance d'aucun élément qui nous porterait à croire que la présentation des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, n'était pas fidèle». Il se peut que les auditeurs qui effectuent ce type de missions doivent appliquer des lignes directrices extérieures aux ISSAI régissant l'audit financier. À cet égard, les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques, énoncés dans l'ISSAI 100, peuvent s'avérer utiles.

2.3.5 Mission d'attestation ou mission d'appréciation directe

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 29 à 30

Il existe deux types de mission possible :

- 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.
- 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.

Les audits financiers sont **toujours des missions d'attestation**, étant donné qu'ils sont fondés sur des informations financières présentées par la partie responsable. Les audits de la performance sont normalement des missions d'appréciation directe. Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation ou des missions d'appréciation directe, ou les deux à la fois.

2.4 Les exigences générales des audits financiers

2.4.1 Indépendance et déontologie

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Déontologie et indépendance : ISSAI 35 à 36 ; ISSAI 200 – 40 et 41
- Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers : ISA 200 – A14 à A17

L'auditeur doit respecter les règles d'éthique pertinentes, y compris en matière d'indépendance, lorsqu'il contrôle des états financiers.

Les auditeurs qui réalisent des audits conformément aux ISSAI sont soumis à l'ISSAI 30 – Code de déontologie telle qu'elle est appliquée dans le contexte national. Les auditeurs des ISC qui ont fait des ISSAI de niveau 4 leurs normes faisant autorité ou qui appliquent les ISA sont tenus de respecter le Code de déontologie des professionnels comptables, qui est publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (le code IESBA) et qui établit les principes éthiques fondamentaux applicables aux professionnels comptables, ou d'adopter des **règles nationales au moins équivalentes**. À cet égard, le code de déontologie de l'INTOSAI, appliqué dans le contexte national, peut être utile.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - INTOSAI-P- 1 – Déclaration de Lima
  - INTOSAI-P- 10 – Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC
  - ISSAI 20 – Principes de transparence et de responsabilité
  - ISSAI 130 – Code de déontologie
  - Code d'Éthique de la CSCCA – 17 février 2016

2.4.2 Risque d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Risque d'audit : ISSAI 100 - 40 ; ISSAI 200 – 49 à 52 ; ISA 200 – A32 à A45

L'auditeur doit réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable compte tenu des circonstances de l'audit, afin d'obtenir une assurance raisonnable qui puisse servir de base à une opinion exprimée sous une forme positive.

Le risque d'audit lors d'un audit d'états financiers réside dans le fait que l'auditeur risque de formuler une conclusion inappropriée si les informations afférentes au sujet considéré sont affectées par des anomalies significatives. L'auditeur réduira ce risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable compte tenu des circonstances dans lesquelles se déroule l'audit, de manière à obtenir une assurance raisonnable pouvant servir de base à une conclusion exprimée sous une forme positive.

En général, le risque d'audit dépend des éléments ci-après.

a) **risque inhérent** – possibilité que les informations afférentes au sujet considéré soient affectées par des anomalies significatives, à supposer qu'il n'existe pas de contrôles dans ce domaine;
b) **risque de non-contrôle** – risque qu'une anomalie significative se produise et ne soit pas évitée ou détectée et corrigée, en temps opportun, par les contrôles mis en place dans ce domaine. Suivant le sujet considéré, un certain risque de non-contrôle persistera en raison des limites inhérentes à la conception et à l'application des contrôles internes.
c) **risque de non-détection** – risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie significative.

L'évaluation des risques s'appuie sur des procédures d'audit destinées à obtenir les informations nécessaires à cette fin, ainsi que sur les éléments probants obtenus au cours de l'audit. Elle fait appel au jugement professionnel et ne peut fournir de mesures précises. Le niveau qu'attribue l'auditeur à chaque élément de risque dépendra des circonstances de l'audit.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 05-06 : Appréciation finale des contrôles
  - Modèles-type :
    - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

2.4.3 Définition du seuil de signification ou matérialité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Caractère significatif d'une anomalie: ISSAI 100 – 41 ; ISSAI 200 – 58 à 63 ; ISSAI 1000 – 81 à 84 ; ISA 200 - 6
- Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit : ISSAI 1320 – P1 à P12 ; ISA 320 – 1 à 14, A1 à A13

L'auditeur doit appliquer, de manière appropriée, la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Une anomalie – qu'elle soit isolée ou s'ajoute à d'autres anomalies – est considérée comme significative si elle est raisonnablement susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Le caractère significatif revêt des aspects quantitatifs et qualitatifs. Dans le secteur public, il ne se limite pas aux décisions économiques prises par les utilisateurs, étant donné que les décisions relatives à la poursuite ou non de certains programmes publics ou de l'octroi de subventions peuvent s'appuyer sur les états financiers. Les aspects qualitatifs du caractère significatif jouent généralement un rôle plus important dans le secteur public que dans d'autres types d'entités. L'évaluation du caractère significatif et la prise en considération de la sensibilité et d'autres facteurs qualitatifs au cours d'un audit particulier relèvent du jugement de l'auditeur.

Lorsqu'il détermine la stratégie d'audit, l'auditeur doit évaluer le caractère significatif des états financiers pris dans leur ensemble. Si, pour une ou plusieurs catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies, des anomalies affectant des montants inférieurs au seuil de signification des états financiers considérés dans leur ensemble sont raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers, l'auditeur doit également déterminer le(s) seuil(s) de signification à appliquer aux catégories concernées d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies.

L'auditeur doit fixer un ou des seuils de signification en phase de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives, c'est ignorer le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de signification en phase de planification doit être déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Lors de la fixation du seuil de signification en phase de planification, l'auditeur doit faire appel à son jugement professionnel. Ce dernier est influencé par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, doit être actualisé au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et dépend de la nature et de l'ampleur des anomalies détectées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, des anomalies potentielles que l'auditeur s'attend à relever pendant la période en cours.

L'auditeur applique la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et de l'incidence des anomalies non corrigées (y compris les omissions) sur les états financiers. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas globalement significatives. L'auditeur doit toujours recenser et documenter les anomalies quantitatives de faible importance, étant donné qu'elles peuvent être significatives en raison de leur nature ou si elles sont cumulées. Les anomalies situées en deçà du seuil des anomalies insignifiantes doivent être prises en considération.

Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, seront toujours considérées comme non significatives. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont au-dessous du seuil de signification. Bien qu'il ne soit guère possible de définir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue leur incidence sur les états financiers, il prend en compte non seulement l'importance mais aussi la nature des anomalies non corrigées, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance. Parmi les aspects dont l'auditeur tient compte, il y a le caractère sensible de certaines opérations ou de certains programmes, l'intérêt public, la nécessité d'avoir une régulation et une surveillance efficaces de la part du législateur, ainsi que la nature de l'anomalie ou de l'écart (par exemple si elle/il résulte d'un acte de fraude ou de corruption).

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note Méthodologique :
    - 06-02 – Évaluation de l'importance relative

2.4.4 Jugement professionnel et esprit critique

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Jugement professionnel et esprit critique : ISSAI 100 – 37 ; ISSAI 200 – 53 à 57 ; ISSAI 1000 – 52 ; ISA 200 – 7, A18 à A27

L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant que, dans certaines circonstances, les états financiers peuvent être affectés par des anomalies significatives.

Il doit faire appel à son jugement professionnel lorsqu'il planifie, effectue et conclut l'audit, ainsi que lorsqu'il établit le rapport y afférent.

Les notions d'«esprit critique» et de «jugement professionnel» sont pertinentes lors de la formulation des exigences relatives aux décisions de l'auditeur à propos de la réponse appropriée aux problèmes concernant l'audit. Elles expriment l'attitude de l'auditeur et impliquent que ce dernier se pose des questions. Ces notions sont détaillées dans les ISSAI relatives à l'audit financier.

Le jugement professionnel est une notion que l'auditeur applique à toutes les étapes du processus d'audit. Il suppose que, dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, l'auditeur applique la formation, les connaissances et l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener, compte tenu des circonstances, dans le cadre de la mission d'audit.

Le jugement professionnel est nécessaire, en particulier dans le cas de décisions relatives:

- au caractère significatif et au risque d'audit;
- à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit utilisées pour satisfaire aux exigences des ISSAI et des ISA et pour collecter des éléments probants;
- à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et à la nécessité ou non de procéder à d'autres travaux pour permettre à l'auditeur de réaliser ses objectifs généraux;
- à l'évaluation du jugement de la direction dans l'utilisation du référentiel d'information financière applicable à l'entité auditée;
- à la formulation de conclusions sur la base des éléments probants obtenus (par exemple l'évaluation du caractère raisonnable des estimations effectuées par la direction lors de l'établissement des états financiers).

L'esprit critique est un aspect fondamental de toute mission d'audit. L'auditeur planifie et effectue une mission d'assurance en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant que, dans certaines circonstances, les informations afférentes au sujet considéré peuvent être affectées par des anomalies significatives. Pour un auditeur, faire preuve d'esprit critique implique la réalisation d'une évaluation critique – avec un questionnement – de la validité des éléments probants obtenus, ainsi qu'une vigilance à l'égard des éléments probants qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des documents ou des positions de la partie responsable. Cette attitude est nécessaire tout au long de l'audit, de manière à réduire le risque d'une non-prise en considération des circonstances suspectes, d'une généralisation excessive au moment de tirer les conclusions des observations et d'une utilisation d'hypothèses erronées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de collecte des éléments probants et pour en évaluer les résultats.

2.4.5 Contrôle de la qualité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Contrôle qualité : ISSAI 40 ; ISSAI 100 – 38 ; ISSAI 200 – 42 à 45 ; ISSAI 1000 – 64 à 66 ; ISSAI 1220 – P4 à P5 ; ISA 220 – 2 à 7, 15 à 25, A1 à A3, A8 à A9, A13 à A31, A35
- Assurance qualité : ISA 220 – A32 à A34
- Règle d'éthiques pertinentes : ISA 220 – 9 à 11, A4 à A7

- Affectation des équipes aux missions : ISA 220 – 14, A10 à A12
- Applicabilité de la norme ISA 220 à l'audit dans le secteur public : ISSAI 1220 – P2 à P3, P6

L'auditeur doit mettre en œuvre, au moment de la mission, des procédures de contrôle qualité fournissant une assurance raisonnable que l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires applicables, et que le rapport de l'auditeur est adapté aux circonstances.

Comme le précise l'ISSAI 100, les ISC doivent adopter des procédures de contrôle qualité conformes à l'ISSAI 40 – Contrôle Qualité pour les ISC, qui décrit le contexte des normes internationales de contrôle qualité (ISQC 1) de l'IAASB dans le secteur public. L'ISQC 1 établit des normes et fournit des orientations pour le système de contrôle qualité d'une organisation. Bien que l'objet général et les principes fondamentaux de l'ISSAI 40 soient cohérents avec l'ISQC 1, les exigences définies par l'ISSAI 40 ont été adaptées afin de garantir leur pertinence pour les ISC.

Le Président de la CSCCA, plus haut responsable de la CSCCA assume la responsabilité générale de l'instauration et du maintien des procédures de contrôle qualité au sein de la CSCCA, bien qu'il puisse déléguer à des tiers la responsabilité opérationnelle quotidienne. À titre d'exemple, tout auditeur chargé de diriger une mission d'audit rend compte en dernier ressort* au Président de la CSCCA.

Les auditeurs de la CSCCA chargés de contrôler des états financiers conformément à des normes fondées sur les principes de l'ISSAI 200, ou cohérents avec ces derniers, doivent respecter certaines exigences en matière de contrôle qualité lors de la mission. Lorsqu'elle élabore des normes fondées sur l'ISSAI 200 ou adopte des normes en fonction de l'ISSAI 200, la CSCCA doit envisager de formuler des exigences pour couvrir différentes nécessités pour le responsable de l'audit, à savoir:

- assumer la responsabilité de la qualité globale dans chaque mission d'audit;
- s'assurer que les membres de l'équipe d'audit respectent toutes les règles d'éthique pertinentes;
- formuler une conclusion quant à la conformité aux exigences d'indépendance posées à l'égard de la mission d'audit et prendre les mesures appropriées pour éliminer les menaces pour cette indépendance;
- avoir la conviction que l'équipe d'audit et tous les experts externes disposent des compétences et des capacités appropriées;
- assumer la responsabilité de la réalisation de l'audit, en particulier:
- diriger, superviser et effectuer l'audit;
- veiller à ce que les revues soient menées conformément aux politiques et aux procédures de la CSCCA en la matière

✓ Autres références normatives à consulter :
  - ISSAI 40 – Contrôle Qualité pour les ISC

✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 01-04 – Notes de revue

2.4.6 Gestion et compétences de l'équipe d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Gestion et compétence de l'équipe : ISSAI 100 – 39 ; ISSAI 200 – 46 et 47

Le Président de la commission d'audit doit s'assurer que tous les membres de l'équipe d'audit et tous les experts externes disposent, collégialement, des compétences et des capacités pour:

a) effectuer l'audit conformément aux normes ad hoc et aux obligations légales et réglementaires applicables;
b) permettre à l'auditeur de publier un rapport adapté aux circonstances.

Lorsqu'il examine les compétences et les capacités attendues de l'équipe dans son ensemble, le Président de la commission d'audit peut prendre en considération:

- sa connaissance, grâce à une formation appropriée, et son expérience pratique des missions d'audit d'une nature et d'une complexité similaires;
- sa connaissance des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables;
- son expertise technique, y compris les compétences pertinentes en informatique et la connaissance de domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit;
- sa connaissance des branches d'activité dans lesquelles opère l'organisation auditée;
- sa capacité à faire preuve de jugement professionnel;
- sa connaissance des politiques et des procédures de la CSCCA en matière de contrôle qualité;
- sa capacité à honorer le mandat d'audit dans l'environnement concerné, y compris la connaissance des dispositions applicables en matière d'établissement de rapports, et à informer le pouvoir législatif ou un autre organe directeur, ou dans l'intérêt public;
- le cas échéant, ses compétences dans le domaine de l'audit de la performance ou de l'audit de conformité

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

2.4.7 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

- Utilisation des travaux d'un expert : ISSAI 100 – 39 ; ISSAI 1610 – P1 à P9 ; ISA 610 – 1 à 17, A1 – A42, Annexe
- Cas où l'équipe d'audit comporte un membre, ou obtient un avis d'une personne physique ou d'une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit : ISA 220

ISA 500 traite des cas où l'expert est désigné par la direction de l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers

CSCCA – Note procédurale sur l'accréditation des cabinets comptables

La Direction de la CSCCA assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit* qu'elle exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation des travaux d'un expert qu'elle a désigné. Néanmoins,

lorsque l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter les constatations et les conclusions de cet expert dans les domaines de son expertise en tant qu'éléments probants appropriés.

L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité.

L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre :

a) de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit ; et

b) d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsqu'une telle obligation existe aux termes de la loi ou de la réglementation, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée.

Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, l'auditeur doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion qu'il a exprimée.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - CSCCA P01/2016 – Procédure d'accréditation des firmes nationales de comptabilité ou d'audit à l'usage de la Cour qui consiste en une exigence légale ouvrant, pour la Cour, sur la délégation de ses compétences en matière d'audit.

2.4.8 Documentation

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Documentation : ISSAI 100 – 42 ; ISSAI 200 – 70 à 73 ; ISSAI 1230 – P2 à P5 ; ISA 230 – 1 à 16, A1 à A24
- Confidentialité et transparence : ISSAI 1230 – P6 à P14
- Considération particulières relatives à la documentation dans une ISC exerçant une fonction juridictionnelle : ISSAI 1230 – P15 à P17

L'auditeur doit constituer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucune connaissance antérieure de l'audit, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées pour se conformer aux normes et aux obligations légales et réglementaires applicables, les résultats de ces procédures et les résultats probants obtenus, ainsi que les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions auxquelles elles ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. La documentation doit être préparée en temps opportun.

Une documentation d'audit appropriée est importante pour différentes raisons:

- elle confirme et étaye les opinions et les rapports de l'auditeur;
- elle constitue une source d'information dans le cadre de l'élaboration des rapports et de la réponse à toute demande émanant de l'organisation auditée ou de toute autre partie;
- elle atteste du respect, par l'auditeur, des normes d'audit;
- elle facilite la planification, la supervision et la revue;
- elle contribue au développement professionnel de l'auditeur;
- elle contribue à assurer que les tâches déléguées ont été exécutées de manière satisfaisante;
- elle apporte la preuve des travaux réalisés pour référence ultérieure.

Les normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux doivent inclure d'autres exigences en matière de documentation en ce qui concerne:

- la constitution en temps utile de la documentation;
- la forme, le fond et l'étendue de la documentation;
- les cas où l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une exigence pertinente des normes d'audit appliquées;
- les cas où l'auditeur applique des procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires, ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport.
- la constitution du dossier d'audit final.

Les ISSAI de niveau 4 fournissent des orientations complémentaires sur l'adoption des exigences et la documentation d'audit.

Pour les auditeurs travaillant dans une ISC exerçant une fonction juridictionnelle, la documentation fait partie des éléments sur lesquels reposent les arrêts rendus. Dans ce type d'environnement, il se peut que des obligations supplémentaires particulières et strictes doivent être respectées quant à la confidentialité de la documentation afin de garantir la régularité de la procédure. De plus, les décisions pouvant déboucher sur un engagement public juridiquement contraignant, les auditeurs de la CSCCA peuvent être tenus de respecter des obligations supplémentaires en matière de conservation de la documentation.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 01-01 : Dossiers de vérification
  - Modèles-type :
    - 01-01 – Dossier Permanent
    - 01-03 – Dossier Administratif
    - 01-05 – Dossier de contrôle

2.4.9 Communication

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Communication : ISSAI 100 – 43 ; ISSAI 200 – 64 à 69 ; ISSAI 1000 – 68 à 70
- Communication avec les personnes responsables de la gouvernance : ISSAI 1260 – P1 à P10 ; ISA 260 – 1 à 23, A1 à A45
- Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes responsables de la gouvernance et à la direction : ISSAI 1265 – P1 à P6 ; ISA 265 – 1 à 11, A1 à A30

L'auditeur doit identifier la(les) personne(s) de contact appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité contrôlée et communiquer avec elle(s) à propos de l'étendue et du calendrier planifié de l'audit et de toute constatation importante.

L'auditeur doit communiquer à la fois avec la direction et avec les personnes responsables de la gouvernance. Cette communication suppose l'obtention d'informations pertinentes dans le cadre de l'audit et la fourniture en temps utile, aux responsables de la gouvernance, d'observations importantes et pertinentes pour la surveillance qu'ils assurent du processus d'information financière. Il importe d'encourager une communication réciproque efficace avec les personnes responsables de la gouvernance.

Dans le secteur public, identifier les personnes responsables de la gouvernance relève parfois du défi. L'entité auditée peut faire partie d'une structure plus importante ou plus large, qui dispose d'organes de gouvernance à plusieurs niveaux de l'organisation (dispositif vertical) et couvrant différentes fonctions (dispositif horizontal). Par conséquent, dans certains cas, il est possible de distinguer plusieurs groupes responsables de la gouvernance. En outre, un audit dans le secteur public peut comprendre à la fois des objectifs liés aux états financiers et des objectifs liés à la conformité, ce qui peut concerner des organes de gouvernance distincts.

La communication doit se faire par écrit si l'auditeur constate que la communication orale n'est pas suffisante. Il peut également être demandé à l'auditeur de communiquer avec des parties autres que celles qui appartiennent à l'organisation, comme le pouvoir législatif, les autorités de régulation ou les agences de financement.

La communication écrite ne doit pas forcément porter sur les points relevés au cours de l'audit. Toutefois, elle est cruciale pour les constatations d'audit importantes, que les auditeurs sont tenus de communiquer aux personnes responsables de la gouvernance.

Les auditeurs de la CSCCA sont souvent les auditeurs autorisés de la totalité ou d'une partie importante des services de l'État et de l'administration publique. Le cas échéant, les auditeurs de la CSCCA peuvent avoir accès aux informations provenant d'autres entités et à leurs audits qui peuvent être utiles aux personnes responsables de la gouvernance. Ces informations pourraient concerner, par exemple, des erreurs significatives affectant les opérations avec l'entité contrôlée mais également d'autres entités, ou la mise en place de contrôles appropriés ayant permis des gains d'efficience dans d'autres entités. Lorsque les circonstances le permettent, la communication de ce type d'informations aux personnes responsables de la gouvernance pourrait accroître la valeur de l'audit. Toutefois, les dispositions législatives ou réglementaires ou les règles d'éthique peuvent interdire la communication de ce type d'informations.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

2.5 Le processus d'audit financier

Voir l'Introduction pour un diagramme de flux du processus d'audit.

2.5.1 Définition des termes de la mission

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Accord sur les termes de la mission : ISSAI 100 – 44 ; ISSAI 200 – 74 à 79 ; ISSAI 1000 – 53 à 54 & 59 à 63; ISSAI 1210 – P7 à P10 ; ISA 210 – 9 à 13, 18 à 21, A1, A21 à A28, A34 à A37

- Acceptation d'une modification des termes de la mission d'audit : ISSAI 1210 – P11 ; ISA 210 – 14 à 17, A29 à A33

L'auditeur doit marquer son accord ou, si les termes de la mission sont clairement définis, établir une compréhension commune des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes responsables de la gouvernance.

Les termes d'une mission d'audit dans le secteur public sont normalement prescrits par la loi et ne font en conséquence pas l'objet de demandes de la part de la direction ou des personnes responsables de la gouvernance, ni d'un accord avec celle(s)-ci. Au lieu de passer un accord formel sur les termes de la mission, les auditeurs de la CSCCA peuvent décider de faire en sorte, de manière formelle, que la direction et l'auditeur parviennent à une compréhension commune de leurs rôles et responsabilités respectifs. Comme l'auditeur de la CSCCA est en principe mandaté par le pouvoir législatif, qu'il informe par la suite, il se peut qu'il doive conclure des accords à la fois avec le pouvoir législatif et avec les personnes responsables de la gouvernance.

L'auditeur doit communiquer aux représentants désignés des responsables de la gouvernance quelles sont ses responsabilités dans le domaine de l'audit des états financiers, y compris en ce qui concerne la formulation et l'expression d'une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes responsables de la gouvernance. Si les termes de la mission sont prescrits de manière suffisamment détaillée par la loi ou la réglementation, il n'est pas forcément nécessaire de les consigner dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit, à l'exception peut-être de la déclaration par la direction et, le cas échéant, par les personnes responsables de la gouvernance, qu'elles reconnaissent et comprennent les responsabilités énoncées dans les normes d'audit spécifiques, comme les ISSAI et les ISA. Comme ce type de missions est fréquent dans le secteur public, il n'est pas nécessaire de conclure des accords écrits sur les termes, bien qu'ils puissent contribuer à clarifier les responsabilités des parties concernées.

L'auditeur doit également présenter succinctement aux personnes responsables de la gouvernance l'étendue et le calendrier précis de l'audit. Il doit y inclure son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité auditée, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers.

En principe, il est demandé aux ISC d'effectuer des audits conformément au mandat défini. Normalement, elles n'ont pas la possibilité de refuser une mission, même si les conditions préalables ne sont pas réunies.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 02-01 : Émission de la lettre de mission et de la lettre de notification
  - Modèles-type :
    - 02-01 – Lettre d'ouverture
    - 02-02 – Lettre de mission

2.5.2 La planification

2.5.2.1 Stratégie et plan d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Stratégie d'audit : ISSAI 100 – 48 ; ISSAI 200 – 80 et 81, Annexe
- Plan d'audit : ISSAI 100 – 48 ; ISSAI 200 – 82 à 84

L'auditeur doit élaborer une stratégie d'audit générale, qui inclut l'étendue, le calendrier et l'orientation de l'audit, ainsi qu'un plan d'audit.

La stratégie générale d'audit guide l'auditeur lors de l'établissement du plan d'audit. Lorsqu'il élabore la stratégie d'audit, l'auditeur doit:

- déterminer les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue;
- s'assurer des objectifs de la mission en matière de rapport à émettre afin de prévoir le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées;
- prendre en considération les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission;
- prendre en considération le résultat des travaux préliminaires déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées par l'auditeur pour l'entité auditée est pertinente;
- établir la nature, le calendrier d'utilisation et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission;
- prendre en considération les résultats et les connaissances acquis grâce aux audits de la performance et aux autres travaux d'audit utiles pour l'entité auditée, y compris les implications des recommandations précédentes;
- prendre en considération et évaluer les attentes du pouvoir législatif et des autres utilisateurs concernés par le rapport d'audit.

L'auditeur doit planifier ses travaux afin de s'assurer que l'audit est mené de façon efficace et efficiente.

L'auditeur doit établir un plan d'audit qui doit inclure une description:

- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques;
- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions;
- des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les normes applicables. Ces procédures peuvent inclure un examen du cadre juridique de l'audit; une brève description de l'activité, du programme ou de l'entité à auditer; les raisons de l'audit; les facteurs qui affectent ce dernier (y compris ceux qui déterminent le caractère significatif des aspects à prendre considération); les objectifs d'audit et l'étendue de l'audit; l'approche d'audit; les caractéristiques des éléments probants à collecter; ainsi que les procédures à mettre en œuvre pour les collecter et les analyser; les ressources nécessaires; un calendrier d'audit; la forme, le fond et les utilisateurs du rapport de l'auditeur et de la lettre à la direction.

Tant la stratégie globale que le plan d'audit doivent être documentés. Il convient également de les actualiser, si nécessaire, au cours de l'audit.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 06-01 : Stratégie et plan d'audit
  - Modèles-type : 06-01 – Stratégie et plan d'audit

2.5.2.2 Connaissance de l'entité et de son système de contrôle interne

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Connaissance de l'entité auditée : ISSAI 100 – 45 ; ISSAI 200 – 85 à 91 ; ISSAI 1315 – P1 à P20, Annexe 1 ; ISA 315 – 1 à 24, A17 à A70, A79 à A104
- Composante du contrôle interne : ISA 315 – Annexe 1

L'auditeur doit connaître l'entité auditée ainsi que son environnement, y compris les procédures de contrôle interne qui présentent un intérêt pour l'audit.

Connaître les différents aspects de l'organisation et de son environnement permet à l'auditeur de planifier et d'effectuer l'audit de manière efficace. La connaissance requise porte notamment sur:

- l'environnement, les règlements et d'autres facteurs, notamment le référentiel d'information financière applicable;
- la nature de l'entité auditée, y compris son mode de fonctionnement, la structure de sa gouvernance, son financement (afin de permettre à l'auditeur de connaître les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il doit s'attendre à trouver dans les états financiers), ainsi que la sélection et l'application des méthodes comptables, y compris les raisons des modifications dont elles ont fait l'objet;
- la mesure et l'examen de la performance financière de l'entité auditée;
- les décisions prises en dehors de l'entité auditée, dans le cadre de processus politiques, comme de nouveaux programmes ou des restrictions budgétaires;
- les dispositions législatives et réglementaires particulières régissant l'entité auditée, ainsi que l'incidence potentielle de leur non-respect;
- les objectifs et les stratégies du programme comportant des éléments de la politique publique et donc susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation des risques;
- les structures de gouvernance dépendant du statut juridique de l'entité, par exemple du fait qu'il s'agit d'un ministère, d'un département, d'une agence* ou d'un autre type d'administration.

Pour acquérir une connaissance de l'environnement de contrôle*, il peut être utile pour l'auditeur de prendre en considération la communication et l'application des valeurs d'intégrité* et d'éthique de l'entité auditée, son exigence de compétences, la participation des personnes responsables de sa gouvernance, la philosophie et le mode de fonctionnement de sa direction, sa structure d'organisation, l'existence ou non d'une activité d'audit interne (et son niveau), la délégation de pouvoirs et de responsabilités, ainsi que les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, en interrogeant la direction et les membres du personnel, l'auditeur peut prendre connaissance de la façon dont la direction communique au personnel ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en œuvre en examinant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.

Dans le cadre du processus de prise de connaissance, l'auditeur doit également examiner si l'entité auditée dispose d'une procédure pour déterminer les risques liés à l'activité relative aux objectifs d'élaboration de l'information financière et sil elle continue à apprécier l'importance de ces risques en évaluant la possibilité de leur survenance. Si une procédure de ce type a été mise en place, l'auditeur doit en prendre connaissance et également en assimiler les résultats.

S'agissant du contrôle interne relatif à l'information financière, l'auditeur peut chercher à acquérir des connaissances sur:

- les catégories d'opérations qui, dans les activités de l'entité auditée, sont importantes au regard des états financiers;
- les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers;
- les pièces comptables concernées, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre;
- la façon dont le système* d'information appréhende des événements et des circonstances autres que des opérations, qui sont importants au regard des états financiers;
- le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour établir les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers;
- les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements;
- les contrôles pertinents relatifs à la conformité aux textes législatifs et réglementaires;
- les contrôles relatifs à la vérification du rapport entre la performance et le budget;
- les contrôles relatifs au transfert de ressources budgétaires à d'autres entités auditées;
- les contrôles portant sur les données classifiées relatives à la sécurité nationale ou sur les données sensibles à caractère personnel, comme les informations fiscales ou de santé;
- la supervision et les autres contrôles effectués par des parties extérieures à l'entité auditée, par exemple sur:
    - le respect des lois et règlements, notamment dans le domaine de la passation de marchés publics;
    - l'exécution du budget;
    - d'autres domaines définis par la législation ou le mandat d'audit;
    - l'obligation* de rendre compte de la direction.

Un audit n'exige pas de l'auditeur qu'il connaisse toutes les mesures de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. Toutefois, la prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité auditée et, le cas échéant, des contrôles effectués au sein de l'ensemble des services de l'État n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, à moins d'une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
    - Note : 04-01 – Connaissance de l'entité et des contrôles de la gestion
    - Modèles-type : 04-02 – Connaissance des contrôles de gestion

2.5.2.3 Identification et évaluation des risques

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Evaluation des risques inhérents, risques de contrôle interne : ISSAI 100 – 46 ; ISSAI 200 – 92 à 96 ; ISSAI 1000 – 77 à 80 ; ISA 200 – A34 à A41

- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement : ISA 315 – 25 à 32, A1 à A16, A71 à A75, A105 à A134, Annexe 2

L'auditeur doit évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, de manière à disposer d'une base pour les procédures d'audit complémentaires.

Les procédures d'évaluation des risques peuvent inclure:

- des demandes de renseignements auprès de la direction et du personnel de l'entité auditée, qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent détenir des informations susceptibles de l'aider à détecter les risques d'anomalies significatives dues à des fraudes ou à des erreurs;
- des procédures analytiques;
- une observation physique et une inspection.

Les risques d'anomalies significatives doivent être détectés et évalués tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, de manière à disposer d'une base pour les procédures d'audit complémentaires. Pour ce faire, l'auditeur doit :

- relever les risques dans le cadre de la démarche qu'il effectue pour prendre connaissance de l'entité auditée et de son environnement, en examinant les contrôles pertinents en relation avec les risques et en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers;
- évaluer les risques relevés et estimer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions;
- rattacher les risques relevés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, en tenant en compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier;
- considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut constituer une anomalie significative.

Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques relevés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles détectés relatifs à ce risque. Au moment de déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en considération, au minimum, les aspects suivants:

- le risque constitue, ou pas, un risque de fraude;
- le risque est lié, ou pas, à d'importants développements récents de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière;
- la complexité des opérations;
- le risque découle, ou pas, d'opérations importantes avec des parties liées;
- le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attachées à leur évaluation;
- le risque concerne, ou pas, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de

l'entité auditée, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles;

- le risque affecte également, ou pas, le respect des lois et des règlements.

La détermination et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions, ainsi que les contrôles correspondants dont l'auditeur a pris connaissance doivent être suffisamment documentés.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 04-01 – Connaissance de l'entité et des contrôles de la gestion
    - 04-02 – Description des processus et contrôles clés
  - Modèles-type :
    - 04-01 – Identification et évaluation du risque inhérent
    - 04-02 – Connaissance des contrôles de gestion
    - 04-03 – Identification des risques de non-contrôle
    - 04-04 – Description narrative
    - 05-05 – Recensement et description des contrôles-clés
    - 05-06 – passage-témoins (walkthrough)

2.5.2.4 Risque de fraude

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Les risques de fraude : ISSAI 100 – 47 ; ISSAI 200 – 104 à 109 ; ISA 200 – A47 ; ISSAI 1240 – P1 à P15, Annexe 1, Annexe 3 ; ISA 240 – 1 à 27, A1 à A6, Exemples de facteurs de risques de fraudes
- Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives résultant de fraudes : ISA 240 – 28 à 33, A7 à A48, Exemples de procédures
- Communication sur la fraude: ISA 240 – 40 à 43, A58 à A67
- Evaluation des éléments probants : ISA 240 – 34 à 37, A49 à A57

L'auditeur doit déterminer et évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives résultant de fraudes et apporter les réponses appropriées aux fraudes décelées ou suspectées au cours de l'audit.

La responsabilité première en matière de prévention et de détection des fraudes incombe à la direction de l'entité et aux personnes chargées d'en assurer la bonne gouvernance. Il importe que la direction – sous la surveillance des personnes responsables de la gouvernance – mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes (afin de limiter les possibilités d'en commettre) ainsi que sur les aspects dissuasifs (afin de décourager le candidat fraudeur par la probabilité de se voir démasqué). L'auditeur a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives, que cela soit dû à des fraudes ou à des erreurs.

Les anomalies affectant les états financiers peuvent être dues soit à des fraudes, soit à des erreurs. La distinction entre les deux s'opère en fonction du caractère intentionnel ou non de l'action donnant lieu à une anomalie. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles: les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

L'auditeur est censé conserver son esprit critique tout au long de l'audit et admettre la possibilité d'une anomalie significative résultant d'une fraude, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, nonobstant l'expérience qu'il pourrait avoir de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes responsables de la gouvernance. Lors des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes destinées à prendre connaissance de l'entité auditée et de son environnement, l'auditeur doit chercher à recueillir des informations permettant de déterminer les risques d'anomalies significatives dues à des fraudes.

Parmi les domaines potentiels où l'auditeur doit être attentif aux risques de fraude conduisant à des anomalies significatives, il y a les marchés publics, les subventions, les privatisations, les déclarations volontairement erronées de résultats ou d'informations, ainsi que les abus de pouvoir. Les orientations figurant dans l'ISSAI 1240 et relatives aux domaines exposés aux risques de fraude peuvent être utiles pour l'élaboration de normes fondées sur ces principes fondamentaux.

Les obligations en matière d'information sur la fraude dans le secteur public peuvent être régies par des dispositions spécifiques stipulées dans le mandat d'audit ou dans les lois et règlements correspondants, et l'auditeur peut être tenu de communiquer ces problèmes à des tiers extérieurs à l'entité auditée, comme les autorités de régulation et de tutelle. Dans certains environnements, l'auditeur peut être obligé de signaler aux organismes d'enquête qu'il soupçonne une fraude, et même de coopérer avec ces organismes pour déterminer si une fraude ou un abus ont été commis. Dans d'autres environnements, les auditeurs de la CSCCA peuvent avoir l'obligation de rendre compte des circonstances susceptibles d'être révélatrices d'une fraude ou d'un abus aux instances juridictionnelles compétentes ou à l'entité appropriée au niveau de l'État ou du pouvoir législatif, tels que les procureurs, la police et (si la législation l'exige) les tiers concernés. Les auditeurs doivent également tenir compte du fait que les actes de fraude ont tendance à se multiplier lors de l'utilisation de fonds publics. Par conséquent, il se peut que les auditeurs doivent répondre aux attentes du public en matière de détection des fraudes. L'ISSAI 1240 évoque la possibilité d'étendre les responsabilités d'information dans le secteur public afin de répondre aux inquiétudes relatives à l'obligation de rendre compte.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

2.5.2.5 Réponses aux risques évalués – la conception des procédures d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Réponses aux risques évalués – la conception des procédures d'audit : ISSAI 200 – 97 à 103 ; ISSAI 1330 – P1 à P11 ; ISA 330 – 1 à 30, A1 à A63
- Risque de non-détection : ISA 200 – A42 à A44

L'auditeur doit adopter une approche appropriée pour tenir compte des risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers.

Les réponses aux risques évalués comprennent la conception de procédures d'audit qui tiennent compte des risques, comme les contrôles de substance et les tests de procédures. Les contrôles de substance incluent à la fois les tests de détail et les procédures analytiques de substance des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions. Lorsqu'il conçoit les procédures d'audit nécessaires, l'auditeur doit prendre en considération les raisons des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de comptes et chaque information fournie. Parmi ces raisons, peut figurer le risque inhérent aux opérations (la probabilité d'une anomalie

significative due aux caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie en cause) et le risque de non-contrôle (l'évaluation des risques tient-elle compte des contrôles pertinents?).

Lorsqu'il examine le risque de non-contrôle, l'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles (cela signifie que l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur cette dernière pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance).

Lorsqu'il conçoit et exécute les tests des contrôles concernés pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité de leur fonctionnement, l'auditeur doit tenir compte du fait que plus la confiance mise dans l'efficacité d'un contrôle est élevée, plus les éléments probants obtenus doivent être solides.

Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de comptes et information fournie revêtant un caractère significatif.

Que les contrôles aient été vérifiés ou non, l'auditeur doit toujours procéder à certains contrôles de substance (appelés aussi contrôles de corroboration). En outre, s'il a déterminé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions est important, il doit exécuter des contrôles de substance visant spécifiquement le risque concerné. Lorsque l'approche adoptée à l'égard d'un risque important ne consiste qu'en des contrôles de substance, il convient également de prévoir des tests de détail.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 05-01 – Appréciation préliminaire des contrôles
    - 05-02 – Test des contrôles
    - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
    - 07-01 – Tests de substance ou corroboration
  - Modèles-type :
    - 05-01 – Appréciation préliminaire des contrôles
    - 05-02 – Programme de vérification – tests de contrôle
    - 07-01 – Programme de vérification – tests de corroboration
    - 07-02 – Niveau de travail de corroboration

2.5.2.6 Utilisation des travaux des auditeurs internes, inspecteurs

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Utilisation des travaux des auditeurs internes : ISA 610 – 1 à 13, A1 à A6

Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au-delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (c'est-à-dire le champ d'application des normes ISA). Ils peuvent englober des objectifs supplémentaires en matière d'audit et de communication de l'information, par exemple signaler si les auditeurs de la CSCCA ont constaté des cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, y compris en matière de budget et d'obligation de rendre compte, et/ou s'exprimer sur l'efficacité du contrôle interne. Les auditeurs de la CSCCA peuvent juger utile de s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, notamment en matière de budget et d'obligation de rendre compte, ainsi qu'en ce qui concerne l'efficacité du contrôle interne au sein de

l'entité. En l'occurrence, les auditeurs de la CSCCA peuvent utiliser les travaux des auditeurs internes pour compléter les travaux d'audit externe dans ces domaines.

Les objectifs de la fonction d'audit interne sont fixés par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne et ceux de l'auditeur externe soient différents, certains des moyens mis en œuvre par la fonction d'audit interne et par l'auditeur externe pour atteindre leurs objectifs respectifs peuvent être similaires.

Quel que soit le degré d'autonomie et d'objectivité de la fonction d'audit interne, celle-ci n'est pas indépendante de l'entité tel qu'il est requis de l'auditeur externe pour exprimer une opinion sur les états financiers. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.

Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants :

(a) déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ; et

(b) si ceux-ci sont utilisés, déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

2.5.2.7 Considérations relatives aux lois et aux règlements lors d'un audit d'états financiers

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Considérations relatives aux lois et règlements lors d'un audit d'états financiers: ISSAI 200 – 118 à 125

L'auditeur doit déterminer les risques d'anomalies significatives dues au non-respect direct et significatif des lois et des règlements. La détection de ces risques doit s'appuyer sur une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumis l'environnement spécifique dans lequel l'entité auditée opère, ainsi que de la façon dont cette dernière s'y conforme.

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des lois et des règlements dont il est communément admis qu'ils ont une incidence directe et majeure sur la détermination des montants et informations significatifs fournis dans les états financiers.

L'auditeur est censé déterminer avec une assurance raisonnable si les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'une fraude ou d'une erreur. Il n'est toutefois pas censé prévenir le non-respect ni déceler toutes les violations des lois et des règlements.

Lorsqu'il réalise un audit d'états financiers conformément à des normes fondées sur l'ISSAI 200 ou cohérentes avec celle-ci, l'auditeur doit prendre connaissance du cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité.

L'incidence des lois et des règlements sur les états financiers varie considérablement. Les lois et règlements auxquels est assujettie une entité auditée constituent le cadre législatif et réglementaire. Les dispositions de certains d'entre eux ont une incidence directe sur les états financiers, en ce qu'elles déterminent la nature des montants et des informations fournis. D'autres textes législatifs ou

réglementaires doivent être respectés par la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité auditée est autorisée à exercer ses activités, mais n'ont pas d'incidence directe sur les états financiers de l'entité.

Le non-respect des lois et des règlements peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité auditée, qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Dans le secteur public, la distribution par une agence de primes et de subventions peut être régie par des lois et des règlements spécifiques, qui ont une incidence directe sur les états financiers. Il est fréquent que le référentiel d'information financière prévoie également des informations telles qu'un rapport sur l'exécution du budget, un rapport sur l'utilisation des crédits ou un rapport sur la performance. Lorsque c'est le cas, il se peut que l'auditeur doive tenir compte des lois et règlements susceptibles d'influencer directement ou indirectement ces informations.

L'auditeur doit communiquer aux personnes responsables de la gouvernance les cas de non- respect des lois et des règlements qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces cas sont manifestement sans conséquence. Toutefois, le mandat d'audit ou les obligations des entités du secteur public découlant de la législation, des règlements, des directives ministérielles, des exigences liées aux politiques publiques ou de résolutions émanant du pouvoir législatif peuvent donner lieu à des objectifs supplémentaires, comme l'obligation de signaler tous les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, même lorsqu'ils sont manifestement sans conséquence.

Cet élargissement du champ du rapport peut, par exemple, englober l'obligation de formuler une opinion séparée quant au respect, par l'entité, des lois ou des règlements, ou de signaler les cas de non-respect. Ces objectifs supplémentaires sont traités dans l'ISSAI 400 – Principes fondamentaux de l'audit de conformité et dans les lignes directrices connexes. Toutefois, même s'il n'existe pas d'objectifs supplémentaires, le grand public s'attend à ce que les auditeurs de la CSCCA signalent les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires. C'est pourquoi les auditeurs doivent être conscients de cette attente et attentifs à ce type de situations.

2.5.3 Exécution de l'audit

2.5.3.1 La collecte d'éléments probants

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- La collecte d'éléments probants : ISSAI 100 – 49 ; ISSAI 200 – 126 à 132 ; ISA 200 – A28 à A31
- Eléments probant dans un contexte juridictionnel : ISSAI 200 - 133
- Eléments probants : ISSAI 1500 – P1 à P10, Annexe, ISA 500 – 1 à 11, A1 à A57
- Eléments probants – considérations particulières sur des aspects spécifiques (stocks, procès et litiges, informations sectorielles) : ISA 501 – 1 à 13, A1-A27
- Confirmations externes : ISA 505 – 1 à 16, A1 à A25
- Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture : ISA 510 – 1 à 13, A1 à A9
- Procédures analytiques : ISA 520 – 1 à 7, A1 à A21

L'auditeur doit réaliser les procédures d'audit de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et, partant, à tirer des conclusions lui permettant d'étayer son opinion.

Les procédures d'audit doivent être adaptées aux circonstances en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations provenant

d'autres sources. L'auditeur doit tenir compte à la fois de la pertinence et de la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants. Un audit d'états financiers n'implique pas l'authentification des documents, l'auditeur n'étant pas formé à cette fin, ni supposé être un expert en authentification documentaire. Toutefois, l'auditeur doit déterminer si les informations qu'il compte utiliser comme éléments probants (photocopies, fac-similés, documents filmés, numérisés ou transposés sous une autre forme électronique) sont fiables et tenir compte, le cas échéant, des contrôles relatifs à leur élaboration et à leur tenue.

Les éléments probants doivent être suffisants et appropriés. Le caractère suffisant se mesure à la quantité d'éléments probants recueillis, tandis que le caractère approprié concerne la qualité des éléments en question, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité. La quantité requise d'éléments probants est fonction du risque d'anomalies significatives 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). Les caractères suffisant et approprié des éléments probants sont donc liés. Toutefois, la simple multiplication des éléments probants ne compensera pas leur piètre qualité.

La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis. Il est possible de tirer des conclusions générales concernant la fiabilité des divers types d'éléments probants, mais moyennant d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus auprès de sources externes à l'entité auditée, des circonstances susceptibles d'affecter la fiabilité des informations peuvent exister. Sans perdre de vue que des exceptions sont possibles, les conclusions générales ci-après concernant la fiabilité des éléments probants peuvent s'avérer utiles:

- un élément probant est plus fiable lorsqu'il est recueilli à partir d'une source externe indépendante de l'entité auditée;
- un élément probant d'origine interne est plus fiable lorsque les contrôles y afférents sont efficaces;
- un élément probant recueilli directement par l'auditeur (par exemple l'observation de l'application d'un contrôle) est plus fiable qu'un élément probant obtenu indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle);
- un élément probant est plus fiable lorsqu'il existe sous une forme matérielle, soit sur un support papier ou sous forme électronique ou autre (par exemple un procès-verbal rédigé pendant la réunion est plus fiable qu'un compte rendu oral ultérieur de ce qui a été examiné);
- un élément probant provenant d'un original est plus fiable qu'un élément probant tiré d'une photocopie ou d'un fac-similé.

En règle générale, des éléments probants solides recueillis auprès de différentes sources ou de natures différentes offrent une plus grande assurance que les éléments probants pris isolément. En outre, en obtenant des éléments probants de sources ou de natures différentes, il est possible de repérer les éléments probants non fiables.

Il est possible d'obtenir des éléments probants en procédant à des tests des enregistrements comptables. L'auditeur doit tenir compte non seulement des informations qui appuient et corroborent les assertions de la direction, mais aussi de toute information contradictoire. S'agissant des états financiers dans le secteur public, la direction peut souvent affirmer que les opérations et les événements se sont déroulés conformément à la législation ou aux textes législatifs et réglementaires, et ces assertions peuvent entrer dans le champ d'un audit financier. Il peut aussi être nécessaire pour

les auditeurs de la CSCCA de tenir compte des exigences et des orientations figurant dans les principes fondamentaux de l'audit de conformité et dans les lignes directrices correspondantes[15], lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes en la matière.

Lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes d'audit, la CSCCA devrait également tenir compte de la nécessité de disposer d'éléments probants suffisants et appropriés concernant:

- l'utilisation de confirmations externes en tant qu'éléments probants;
- les éléments probants provenant des procédures analytiques et des différentes techniques de sondage* en audit;
- les éléments probants tirés d'évaluations de juste valeur, le cas échéant;
- les éléments probants lorsque l'entité auditée a des parties liées;
- les éléments probants concernant le recours, par l'entité auditée, à des organisations de services;
- les éléments probants tirés des travaux du service d'audit interne ou – lorsque les lois et règlements le permettent et que c'est pertinent – de l'assistance directe des auditeurs internes;
- les éléments probants fournis par les experts externes;
- l'utilisation de déclarations écrites pour étayer les éléments probants.

Des orientations complémentaires à propos de ces procédures et exigences figurent dans les ISSAI de niveau 4, qui peuvent s'avérer précieuses pour les ISC lorsqu'elles établissent leurs exigences supplémentaires dans ces domaines.

Les auditeurs travaillant dans certains environnements, comme une ISC exerçant une fonction juridictionnelle (Cour des comptes), sont parfois tenus de respecter des lois et des règlements qui exigent d'eux qu'ils comprennent et suivent des procédures précises liées aux règles en matière de preuve. Les auditeurs de la CSCCA doivent se familiariser avec les politiques et procédures prévoyant des obligations supplémentaires en matière d'éléments probants et conçues pour assurer le respect des règles applicables.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 05-02 – Test des contrôles
    - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
    - 05-04 – Liste des lacunes
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 07-01 – Tests de substance ou corroboration
  - Modèles-type :
    - 05-02 – Programme de vérification – tests de contrôle
    - 05-04 – Liste des lacunes observées
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 07-01 – Programme de vérification – tests de corroboration
    - 07-02 – Niveau de travail de corroboration

2.5.3.2 Audit par sondage

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Sondages en audit : ISSAI 1530 – P1 à P12 ; ISA 530 – 1 à 15, A1 à A23, Annexes 1 à 4

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
- Notes Méthodologiques :
  - 05-02 – Test des contrôles
  - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
  - 05-04 – Liste des lacunes
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 07-01 – Tests de substance ou corroboration

2.5.3.3 Evaluation des éléments probants et formulation de conclusions

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Evaluation des anomalies : ISSAI 100 – 50 ; ISSAI 200 – 139 à 142 ; ISSAI 1450 – P1 à P16 ; ISA 450 – 1 à 15, A1 à A25

L'auditeur doit consigner toutes les anomalies relevées au cours de l'audit et les signaler, si nécessaire et en temps voulu, à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance.
Les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, doivent être évaluées en fonction de leur caractère significatif afin de permettre de déterminer leur incidence sur l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur.
L'auditeur doit inviter la direction à corriger les anomalies, et si celle-ci refuse de corriger la totalité ou certaines des anomalies signalées, il doit déterminer pourquoi. Lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble présentent des anomalies, l'auditeur doit prendre en considération les raisons invoquées pour ne pas effectuer les corrections. Il doit notifier les anomalies non corrigées aux personnes responsables de la gouvernance et leur préciser l'incidence qu'elles peuvent avoir, prises individuellement ou cumulées, sur l'opinion formulée dans son rapport. La notification adressée par l'auditeur doit définir chaque anomalie significative dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies.
Les anomalies qui sont clairement insignifiantes ne doivent, normalement, pas être communiquées, sauf si, de par son mandat, l'auditeur est tenu de signaler toutes les anomalies. Il incombe à l'auditeur de déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, sont significatives. Pour ce faire, il doit prendre en considération:

- l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance;

- l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En

particulier :

- Notes Méthodologiques :
  - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
  - 05-04 – Liste des lacunes
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 05-06 – Appréciation finale des contrôles
  - 08-01 – Analyse des résultats des tests de corroboration
- Modèles-type :
  - 05-04 – Liste des lacunes observées
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

2.5.3.4 Déclarations écrites des fonctionnaires responsables

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Déclaration écrites : ISA 580 – 1 à 20, A1 à A27, Annexe 1 à 2

Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au-delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (c'est-à-dire le champ d'application des normes ISA). Le mandat d'audit ou les obligations découlant de la législation, de la réglementation, des directives ministérielles, des exigences liées à la politique du gouvernement ou de résolutions émanant du pouvoir législatif peuvent donner lieu à des objectifs supplémentaires. Ces derniers peuvent correspondre à des tâches* liées à l'audit ou à la communication d'informations, par exemple signaler si l'auditeur a constaté des cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, y compris en matière de budget, de responsabilité et/ou de communication de l'information relative à l'efficacité du contrôle interne.

Dans le secteur public, les responsabilités de la direction peuvent être plus importantes que dans le secteur privé. Lorsqu'ils demandent des déclarations écrites quant aux responsabilités de la direction, les auditeurs de la CSCCA tiennent compte de cette prémisse très générale.

2.5.3.5 Événements postérieurs à la clôture

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Prise en considération des événements jusqu'à la date d'émission du rapport d'audit : ISSAI 200 – 134 à 138 ; ISSAI 1560

La norme ISA 700 explique que la date indiquée dans le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des transactions dont il a eu connaissance et qui ont eu lieu jusqu'à la date de son rapport.

Les objectifs de l'auditeur sont de :

a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ; et

b) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

Les procédures doivent être conçues, autant que possible, pour couvrir la période entre la date des états financiers et celle du rapport de l'auditeur. Toutefois, l'auditeur n'est pas censé exécuter des procédures d'audit supplémentaires sur des sujets pour lesquels des procédures d'audit antérieures ont permis de parvenir à des conclusions satisfaisantes. Les états financiers peuvent être affectés par certains types d'événements postérieurs (ceux qui se produisent après la date des états financiers). De nombreux référentiels d'information financière font spécifiquement référence à ces événements. En règle générale, ils font la distinction entre deux types d'événements:

a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date des états financiers;
b) ceux qui sont révélateurs de situations apparues après la date des états financiers.

Les procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peuvent prévoir:

- des mesures pour prendre connaissance des procédures mises en place par la direction afin de garantir que les événements postérieurs aux travaux d'audit sont recensés;
- des demandes d'informations adressées à la direction;
- l'examen des procès-verbaux;
- l'examen des éventuels états financiers intermédiaires les plus récents de l'entité.

Lorsque des informations sont demandées à la direction, il se peut que les auditeurs doivent tenir compte de tout événement postérieur aux travaux d'audit* et susceptible d'affecter la capacité de l'entité publique à réaliser les objectifs de son programme et, partant, la présentation de toute information relative à la performance dans les états financiers.

L'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur les états financiers après la date de son rapport. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier ce dernier, l'auditeur doit prendre des mesures adéquates et peut notamment:

- s'entretenir de ce point avec la direction et, si nécessaire, avec les personnes responsables de la gouvernance;
- déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires afin que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés soit informée de la situation, et si elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes responsables de la gouvernance qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. À cet égard, l'auditeur devra peut-être obtenir un avis juridique et envisager d'informer l'organe législatif compétent. L'ISSAI 1560 comporte des indications supplémentaires sur ce point.

2.5.4 Etablissement de rapports

2.5.4.1 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Fondement de l'opinion : ISSAI 100 – 51 ; ISSAI 200 – 143 à 146 ; ISA 700 – 1 à 47, A1 à A51

L'auditeur doit se forger une opinion sur la base de l'évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis et déterminer si les états financiers, pris dans leur ensemble, ont été élaborés conformément au référentiel d'information financière applicable. Cette opinion doit être exprimée clairement dans un rapport écrit, qui décrit également la base sur laquelle elle se fonde.

Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au-delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Le mandat d'audit, ou la législation, la réglementation, la directive ministérielle, les exigences propres aux politiques gouvernementales ou les obligations imposées par le pouvoir législatif, peuvent prévoir des objectifs supplémentaires d'égale importance pour l'opinion sur les états financiers. Ces objectifs additionnels peuvent porter sur des responsabilités en matière d'audit et d'information à propos, par exemple, des constatations de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, même s'il n'existe pas d'objectifs supplémentaires, le citoyen s'attend à ce que les auditeurs de la CSCCA signalent les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires ou s'expriment sur l'efficacité des contrôles internes.

Les auditeurs chargés d'établir des rapports sur la conformité ou non aux textes législatifs et réglementaires peuvent se référer aux principes fondamentaux de l'audit de conformité et aux lignes directrices correspondantes.

Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs. Cette conclusion doit s'appuyer sur:

1) le fait que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou non;
2) le fait que les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, sont significatives ou non;
3) l'appréciation, par l'auditeur, des réponses aux questions ci-après, dont il doit tenir compte au moment de déterminer la forme de l'opinion:
    - les états financiers sont-ils établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable et tiennent-ils compte notamment des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction?
    - les états financiers décrivent-ils de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées?
    - les méthodes comptables retenues et appliquées sont-elles cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et sont-elles appropriées?
    - les estimations comptables faites par la direction sont-elles raisonnables?
    - les informations présentées dans les états financiers sont-elles pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles?

- les états financiers fournissent-ils une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers?
- la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est-elle appropriée?
- les états financiers font-ils adéquatement référence au référentiel d'information financière applicable ou le décrivent-ils de manière appropriée?

4) lorsque les états financiers ont été établis conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe de présentation fidèle, la nécessité pour l'auditeur de préciser également dans la conclusion si:
   - ces états financiers donnent une image fidèle en termes de présentation d'ensemble, de structure et de contenu;
   - ces états financiers, y compris les notes y afférentes, présentent fidèlement les opérations et les événements qui les sous-tendent.

2.5.4.2 Forme de l'opinion

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Forme de l'opinion : ISSAI 100 – 51 ; ISSAI 200 – 147 à 148
- Opinion modifiée : ISSAI 100 – 51 ; ISSAI 200 – 151 à 156 ; ISA 200 - 12l; ISSAI 1705 ; ISA 705
- Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points : ISSAI 200 – 157 à 161 ; ISSAI 1706 ; ISA 706

L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Lorsque l'auditeur conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit.

Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe de présentation fidèle, ne donnent pas une présentation fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel d'information financière applicable et de la façon dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier son opinion.

L'auditeur doit modifier l'opinion contenue dans son rapport s'il en est arrivé à la conclusion que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives, ou s'il n'a pas été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Les auditeurs peuvent formuler trois types d'opinions modifiées: une opinion avec réserve*, une opinion défavorable* et une impossibilité d'exprimer une opinion.

Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend:

- de la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir: les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives;
- du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème.

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve lorsque: 1) il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou cumulées, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers, ou 2) il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou cumulées, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

S'il exprime une opinion modifiée, l'auditeur doit également modifier l'intitulé afin qu'il corresponde au type d'opinion formulée. L'ISSAI 1705 comporte des indications supplémentaires sur la formulation spécifique à utiliser lorsqu'il s'agit d'exprimer une opinion modifiée et de décrire la responsabilité de l'auditeur. Elle présente également des exemples de rapports.

Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers et d'une importance telle que ce dernier est essentiel à leur compréhension des états financiers, mais qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives, il doit inclure un paragraphe d'observations dans son rapport d'audit. Ce paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

Un paragraphe d'observations doit:

- être inséré immédiatement après le paragraphe d'opinion;
- porter le titre «Paragraphe d'observations» ou un autre intitulé approprié;
- mentionner une référence claire au point sur lequel l'attention est attirée, ainsi que l'endroit des états financiers où une description détaillée de la question est fournie;
- préciser que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observations.

Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son jugement, est utile à la compréhension, par les

utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit, et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit, sous l'intitulé «Paragraphe relatif à d'autres points» ou tout autre titre approprié. Il doit inclure ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et, le cas échéant, le paragraphe d'observations.

Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes responsables de la gouvernance et leur communiquer la formulation proposée. Il peut également être tenu ou décider de le notifier à d'autres parties (par exemple le pouvoir législatif) que les seules personnes responsables de la gouvernance.

Dans le secteur public, les mandats d'audit ou les attentes en la matière peuvent avoir pour effet de multiplier les situations susceptibles de faire l'objet d'un paragraphe d'observations (concernant un point correctement décrit dans les états financiers) ou un paragraphe relatif à d'autres points (concernant des informations non fournies dans les états financiers).

2.5.4.3 Éléments requis dans le rapport de l'auditeur

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Eléments requis dans le rapport de l'auditeur : ISSAI 200 – 149 à 150

Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et contenir les éléments suivants:

- un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- le destinataire du rapport selon les exigences de la mission;
- un paragraphe d'introduction qui: 1) identifie l'entité dont les états financiers ont été contrôlés, 2) mentionne que les états financiers ont été contrôlés, 3) donne l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers, 4) renvoie au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives et 5) précise la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers;
- une section intitulée «Responsabilité de la direction relative aux états financiers», qui explique que la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable et d'exercer les contrôles internes qu'elle estime nécessaires pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs;
- une section intitulée «Responsabilité de l'auditeur», qui explique que la responsabilité de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit et qui décrit un audit comme la mise en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers, étant entendu que les procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs, relève du jugement de l'auditeur. Lors de l'évaluation de ces risques, l'auditeur doit prendre en considération les contrôles internes de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance. Cette section doit également faire référence à l'évaluation du caractère approprié des méthodes comptables retenues, du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que de la présentation d'ensemble des états financiers. Elle doit également indiquer si l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport;

- une section intitulée «Opinion», dans laquelle il convient d'utiliser l'une des formulations suivantes, considérées comme équivalentes, pour exprimer une opinion non modifiée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation fidèle:
    - les états financiers présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, … conformément au [référentiel d'information financière applicable];
    - les états financiers donnent une image fidèle de … conformément au [référentiel d'information financière applicable].

Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel d'information financière applicable].

Lorsque le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence est autre que les IPSAS ou les IFRS, l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé;

- si nécessaire ou si l'auditeur le décide, une section intitulée «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires» – ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport – et couvrant d'autres obligations complémentaires à celles normalement prévues dans un rapport d'audit sur les états financiers;
- la signature de l'auditeur;
- la date à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que:
    - tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis;
    - les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité;
- l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

Parallèlement à l'opinion qu'il doit formuler, l'auditeur peut être tenu, en vertu de la législation ou de la réglementation, de signaler les observations et les constatations sans incidence sur son opinion, ainsi que les éventuelles recommandations qui en résultent. Ces éléments doivent être clairement dissociés de l'opinion.

✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

2.5.4.4 Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
• Données comparatives fournies dans les états financiers : ISSAI 200 – 162 à 168 ; ISSAI 1710 ; ISA 710

La notion de «données comparatives» fait référence aux montants et aux informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, l'auditeur doit apprécier si:

- les données comparatives sont cohérentes avec les montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités;

- les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement pris en considération et sont présentés et communiqués de manière appropriée.

Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une possible anomalie significative dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative.

Les données comparatives peuvent prendre la forme de données chiffrées correspondantes qui font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censées être lues uniquement en relation avec les montants et autres informations relatifs à la période en cours. Lorsque des données chiffrées correspondantes sont présentées, l'opinion de l'auditeur ne doit pas s'y référer, sauf dans les cas suivants:

- si le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et si le point à l'origine de cette opinion modifiée n'a pas été résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, modifiée en fonction des chiffres correspondants qui y sont présentés ;
- si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours;
- si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans son rapport, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que les chiffres correspondants n'ont pas été contrôlés.

L'auditeur doit analyser ces cas en se servant de l'exercice en cours à des fins de comparaison, ainsi que les éléments d'appréciation du caractère significatif pour l'exercice en cours. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée.

Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, l'auditeur doit, si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment, indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points.

Si les états financiers de la période précédente ont déjà été contrôlés par un autre auditeur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points:

- que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur;
- type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, motiver sa décision;
- la date du rapport précédent (à moins que le rapport de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit joint également aux états financiers de la période en cours).

Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative affectant les états financiers d'une période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait établi un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes responsables de la gouvernance, et exiger que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés et si l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur ces états financiers modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours.

Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés sur les soldes d'ouverture pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours. L'ISSAI 1710 comporte des indications supplémentaires sur les données comparatives.

2.5.4.5 Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Responsabilités au regard des autres informations présentées: ISSAI 200 – 169 à 170 ; ISA 720

L'auditeur doit procéder à la lecture des autres informations afin de déceler les éventuelles incohérences significatives ou anomalies significatives dans les faits relatés, entre ces informations et les états financiers audités. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative ou une anomalie significative dans les faits relatés, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations. Parmi les mesures envisageables, l'auditeur peut modifier son opinion, ne pas délivrer son rapport, démissionner (dans les rares cas où cela est possible dans le secteur public), faire part de ses réserves aux personnes responsables de la gouvernance ou insérer un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport.

Si l'auditeur décèle une incohérence significative ou une anomalie significative dans les faits relatés et que la direction refuse de la corriger, il doit faire part de ses réserves aux personnes responsables de la gouvernance. Il peut également être tenu ou décider de le notifier à d'autres parties (par exemple le pouvoir législatif) que les seules personnes responsables de la gouvernance. L'ISSAI 1720 comporte des indications supplémentaires sur les responsabilités de l'auditeur au regard des autres documents.

2.5.4.6 Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique: ISSAI 200 – 169 à 175 ; ISA 800

L'auditeur est censé déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers. Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit acquérir la connaissance:

- de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis;
- des utilisateurs présumés;

- des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable en la circonstance.

Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit à caractère spécifique, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISSAI requiert des conditions particulières dans le contexte de la mission.

Pour se forger une opinion et rendre son rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit appliquer les mêmes diligences que celles requises pour les états financiers à caractère général. Le rapport d'audit sur des états financiers à caractère spécifique doit:

- décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés;
- faire référence à la responsabilité de la direction dans la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable en la circonstance, lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour l'établissement des états financiers.

L'auditeur doit inclure un paragraphe d'observations pour attirer l'attention des utilisateurs sur le fait que les états financiers ont été établis conformément à un référentiel d'information financière à caractère spécifique et que, par conséquent, ils pourraient ne pas convenir à d'autres fins.

L'ISSAI 1800 comporte des indications supplémentaires sur les aspects particuliers concernant les audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique.

2.5.4.7 Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et audits d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Audits d'états financiers pris isolément: ISSAI 200 – 176 à 181 ; ISA 805

Dans le cas d'un audit d'états financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers, l'auditeur doit d'abord déterminer si l'audit est réalisable. Les principes fondamentaux s'appliquent aux audits d'états financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers, que l'auditeur soit ou non également désigné pour contrôler le jeu complet des états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également désigné pour contrôler le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer si l'audit d'états financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers est conforme aux principes fondamentaux définis dans les normes d'audit correspondantes.

L'auditeur doit également déterminer si l'application du référentiel d'information financière conduira à une présentation qui fournira des informations adéquates permettant aux utilisateurs présumés de comprendre l'information contenue dans les états financiers ou dans l'élément de ceux-ci, ainsi que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.

L'auditeur doit examiner si la forme de l'opinion envisagée est appropriée au regard des circonstances de la mission et, si nécessaire, adapter les diligences requises pour son rapport.

Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur des états financiers pris isolément ou un élément spécifique d'états financiers, conjointement avec une mission d'audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.

Lorsque l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée ou que le rapport comporte un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points, l'auditeur doit déterminer l'incidence que cette modification peut avoir sur son rapport d'audit relatif à des états financiers pris isolément ou un élément spécifique d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit modifier son opinion ou insérer un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit sur les états financiers pris isolément ou l'élément spécifique d'états financiers.

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il ne peut exprimer d'opinion non modifiée sur des états financiers pris isolément ou sur un élément spécifique d'états financiers. Ceci tient au fait que cette opinion non modifiée serait en contradiction avec l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers. L'ISSAI 1805 comporte des diligences requises et des indications supplémentaires sur la publication de ces rapports conjointement à l'opinion sur le jeu complet d'états financiers.

2.5.4.8 Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris les états financiers de l'ensemble des services de l'État)

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- Audits d'états financiers d'un groupe: ISSAI 200 – 182 à 188 ; ISA 600

Les auditeurs qui ont pour mission de contrôler les états financiers d'un groupe doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de tous les composants, ainsi que sur le processus de consolidation, pour pouvoir exprimer une opinion sur le fait que les états financiers de l'ensemble des services de l'État, dans tous leurs aspects significatifs, ont été établis ou non conformément au référentiel d'information financière applicable.

Les principes énoncés dans l'ISSAI 1200 s'appliquent à tous les audits d'états financiers du secteur public, que ceux-ci concernent l'ensemble des services de l'État ou seulement une partie d'entre eux. Lorsque l'auditeur a pour mission de contrôler les états financiers d'un groupe, comme les comptes de l'ensemble des services de l'État, il se peut que des exigences et des aspects particuliers s'appliquent. L'auditeur qui contrôle les états financiers d'un groupe est dénommé «auditeur du groupe». L'auditeur du groupe doit établir une stratégie d'audit du groupe et un programme de travail. Les principes de connaissance de l'entité supposent une connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles globaux au niveau du groupe, ainsi que du processus de consolidation. La connaissance ainsi acquise doit être suffisante pour confirmer ou réviser le recensement initial des composants qui sont susceptibles d'être importants pour les états financiers du groupe et pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans ces derniers, qu'elles soient dues à des fraudes ou à des erreurs.

Les composants d'états financiers d'un groupe peuvent inclure des agences, des services, des bureaux, des entreprises, des fonds, des entités composantes, des districts, des entreprises conjointes et des organisations non gouvernementales. Un composant peut être considéré comme important:

- parce qu'il revêt à lui seul une importance financière;
- si, en raison de sa nature ou de circonstances particulières, il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe;
- s'il est concerné par des questions auxquelles l'opinion publique se montre extrêmement sensible, comme celles touchant la sécurité nationale, les projets financés par des dons ou les informations sur les recettes fiscales.

Dans le secteur public, il peut s'avérer difficile de décider quels composants intégrer dans les états financiers d'un groupe. L'application du référentiel d'information financière peut donner lieu à l'exclusion d'un type particulier d'agence, de service, de bureau, d'entreprise, de fonds, de district, d'entreprise conjointe ou d'organisation non gouvernementale des états financiers du groupe. En l'occurrence, si l'auditeur d'un groupe du secteur public estime que cette situation peut donner lieu à une présentation trompeuse des états financiers du groupe, il peut examiner non seulement son incidence sur le rapport d'audit, mais également s'il convient de faire part de ce point au pouvoir législatif ou à tout autre organisme de régulation compétent.

Dans certaines situations, il se peut que le référentiel d'information financière ne fournisse pas d'indications spécifiques quant à l'inclusion d'un type particulier d'agence, de service, de bureau, d'entreprise, de fonds, de district, d'entreprise conjointe ou d'organisation non gouvernementale dans les états financiers du groupe, ou à son exclusion de ceux-ci. L'auditeur du groupe peut, en pareil cas, participer aux discussions entre la direction du groupe et celle du composant pour déterminer si l'intégration du composant dans les états financiers du groupe permet d'obtenir une présentation fidèle. Cette difficulté peut avoir une incidence sur l'utilisation des travaux des auditeurs de composants d'un groupe. Il est possible que la direction du groupe ne soit pas d'accord pour inclure le composant dans les états financiers consolidés, ce qui peut limiter la capacité, pour l'auditeur du groupe, de communiquer avec l'auditeur du composant et d'utiliser les travaux de ce dernier.

Lorsqu'il s'agit d'un composant significatif en raison de son importance financière au niveau du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour son compte, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé, par l'auditeur du groupe, pour ce composant. Dans le cas d'un composant qui est important en raison du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe à cause de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur du composant pour son compte, ne devra pas forcément réaliser un audit de l'information financière, mais pourra éventuellement appliquer des procédures d'audit spécifiques en relation avec les risques importants relevés. En ce qui concerne les composants non significatifs, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux de l'audit financier ou en concordance avec ces derniers, il peut être utile de consulter les indications détaillées fournies dans l'ISSAI 1600, consacrée aux audits des états financiers d'un groupe.

2.6 Coordination entre audit financier et contrôle juridictionnel

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- paragraphe 21 de la norme ISSAI 100

En raison du statut de juridiction qui lui est conféré, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et des arrêts concernant les comptes et les personnes responsables, y compris les comptables et les ordonnateurs. L'audit financier ne juge pas, mais sert à analyser la conformité des comptes et peut aboutir à des recommandations, tandis que le contrôle juridictionnel peut sanctionner financièrement des gestionnaires publics.

Lorsqu'ils réalisent des audits financiers, les auditeurs de la CSCCA veillent également à:

a) obtenir une assurance raisonnable quant à savoir si les informations présentées dans les différents comptes publics et les transactions sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent;

b) déterminer si le budget de l'État a été exécuté, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux textes législatifs et réglementaires applicables en la matière et régissant les différents comptes publics;
c) porter les constatations à la connaissance des parties concernées.

Au cours des différentes phases de l'audit financier que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit financier se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel ou d'élargir le mandat de la commission d'audit financier pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques. Une nouvelle lettre de mission et une nouvelle lettre de notification devra être émise si l'ouverture d'un contrôle juridictionnel est décidée.

Les questions supplémentaires à prendre en compte dans un cadre juridictionnel pourront inclure, entre autres, la nécessité:

a) d'identifier la(les) personne(s) susceptible(s) d'être considérée(s) comme responsable(s) d'actes non conformes, en raison des implications juridiques que le jugement de la CSCCA est susceptible d'avoir pour elle(s). Les fonctionnaires peuvent être personnellement tenus pour responsables de la perte ou du gaspillage de deniers publics et, par suite, se voir contraints de rembourser intégralement le montant de ces pertes;
b) de prendre en considération le délai de prescription en vigueur, les actes interruptifs de prescription de la responsabilité personnelle et la période exacte pendant laquelle les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables;
c) d'opérer une distinction entre la responsabilité personnelle pour des actes non conformes et la responsabilité pour des actes illégaux (soupçons de fraude). Pour ces derniers, la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires sera peut-être nécessaire;
d) de collaborer, s'il y a lieu, avec les procureurs et la police pour acquérir une connaissance de l'entité auditée et de son environnement, évaluer les risques de non-conformité, traiter les cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs d'une fraude, ainsi qu'établir des rapports sur ces questions;
e) d'envisager de recourir à des procédures supplémentaires à différents niveaux ou à des procédures plus formalisées en matière de contrôle de la qualité;
f) de demander les informations par écrit (et non de vive voix);
g) de s'assurer que la documentation d'audit est conforme aux régimes probatoires en vigueur;
h) de communiquer les informations de manière très formelle;
i) de mentionner dans le rapport les critères précis en fonction desquels les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables, y compris les montants probablement en cause;
j) de réfléchir à la manière la plus appropriée de présenter les conclusions, y compris les recommandations, la détermination des préjudices subis, ou les décisions de justice susceptibles de donner lieu à une décharge formelle concernant une responsabilité ou à l'attribution formelle d'une responsabilité.

Processus en place à la CSCCA en cas d'ouverture d'une phase juridictionnelle

S'agissant de la CSCCA, lorsque des travaux d'audit financier sont accompagnés d'un contrôle juridictionnel, il importera de coordonner et programmer ces travaux pour éviter les duplications et les vices de procédure sur la forme et le fond. Le rapport d'audit financier devra tenir compte de l'ouverture de cette phase juridictionnelle dans ses conclusions.

La phase juridictionnelle traitera des questions supplémentaires et spécifiques pouvant se poser et donnera lieu, le cas échéant, à l'ouverture d'une procédure d'instruction et, finalement, à un jugement formel.

Si un juge ou un procureur décident d'instruire une affaire, l'objectif de l'instruction est de collecter suffisamment d'éléments probants attestant la culpabilité ou l'innocence du fonctionnaire soupçonné d'avoir causé un préjudice, de sorte qu'un jugement puisse être rendu.

Communication et application de la loi

Sur la base des constats de l'audit financier, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra décider de faire état des problèmes affectant la fiabilité des informations financières - susceptibles de causer des préjudices, de donner lieu à une action en justice ou à des poursuites judiciaires pour une infraction criminelle - au juge, au procureur, à l'auditorat de la CSCCA ou, le cas échéant, à tout autre organisme compétent. En outre, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra également adresser aux fonctionnaires responsables de l'entité auditée des remarques d'ordre plus général ou de caractère informatif découlant des travaux d'audit.

Lorsque la CSCCA applique la législation financière relative à la fonction publique, ses décisions sont soumises à un certain nombre de principes de droit:

d) le respect des garanties prévues par la loi et l'audience publique;
e) la divulgation publique;
f) l'information des autorités chargées de l'application de la loi s'il existe des preuves d'une infraction criminelle.

Le tableau ci-après fournit un rapprochement entre l'audit et le contrôle juridictionel.

Tableau 2.1 : Rapprochement entre l'audit et le contrôle juridictionel

Critères	Audit (Conformité/Financier/Performance)	Contrôle Juridictionnel
Objectif	Évaluer la régularité, sincérité et performance des opérations publiques	Juger les responsabilités des gestionnaires publics et sanctionner les fautes de gestion
Acteurs	Auditeurs de la CSCCA	Juges de la CSCCA (Chambres juridictionnelles)
Résultats attendus	Rapport d'audit avec des recommandations	Arrêt juridictionnel (sanctions, amendes, décharges)
Conséquences possibles	Réformes, corrections, recommandations	Responsabilité financière, sanctions, poursuites

3ième PARTIE : MANUEL D'AUDIT DE PERFORMANCE

Introduction

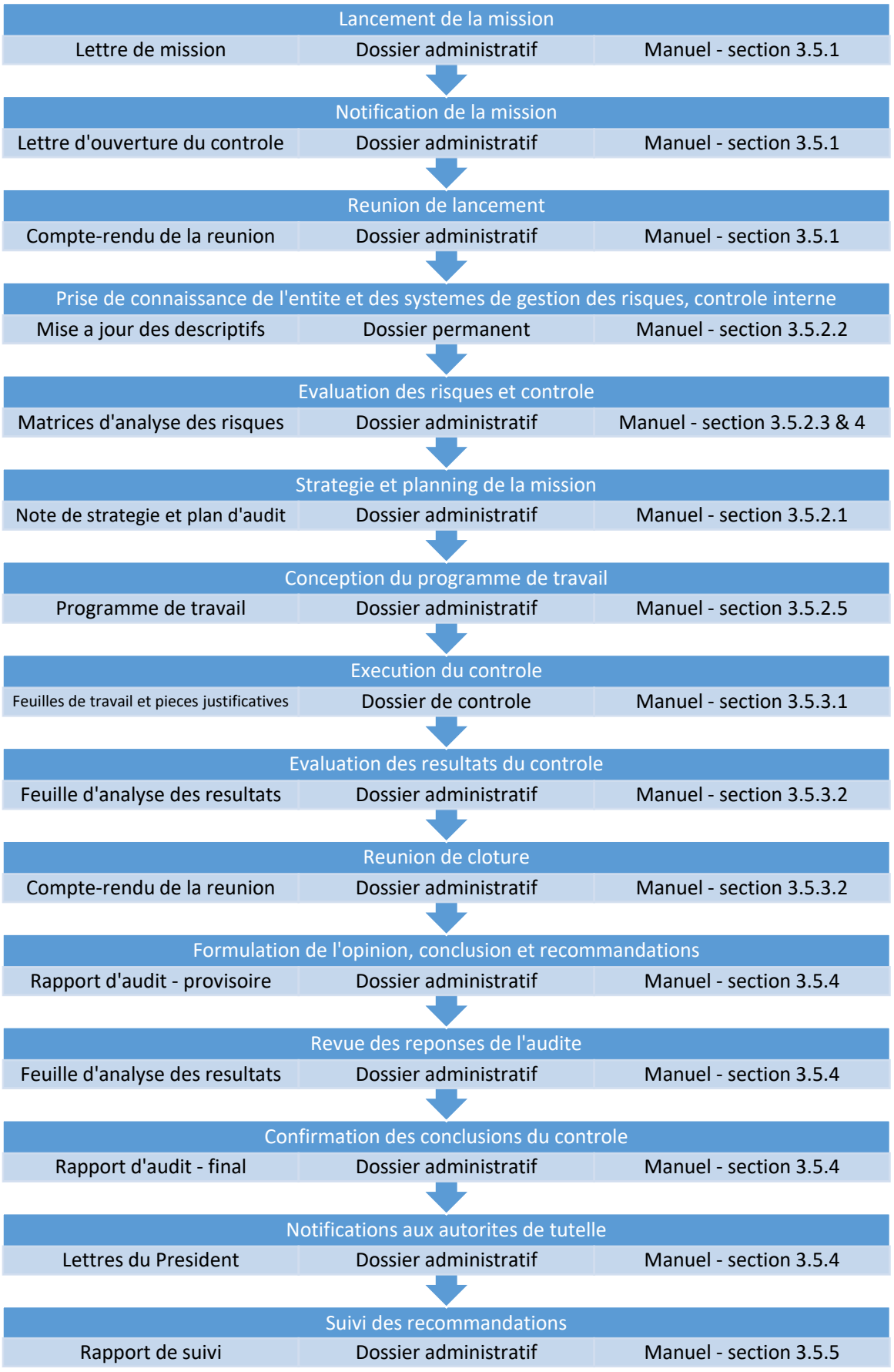
Ce manuel de procédures applicable aux audits de performance de la CSCCA suit la structure des ISSAI 300 et 3000. Le manuel est divisé en 6 sections :

Section 3.1 précise l'autorité des normes internationales d'audit de la performance et la manière dont la CSCCA y fait référence dans ses rapports d'audit
Section 3.2 donne la définition de l'audit de performance et ses objectifs, ainsi que les principes sous-jacents au concept de performance
Section 3.3 introduit les éléments constitutifs de l'audit de performance
Section 3.4 présente les exigences générales en matière d'audit de performance. Ces exigences devant être prises en considération avant le commencement de l'audit et pendant son déroulement
Section 3.5 expose les exigences liées aux principales étapes du processus d'audit lui-même, applicable à tout audit de performance entrepris par la CSCCA
Section 3.6 développe les liens entre le processus d'audit et la phase juridictionnelle éventuelle

Des exemples de programmes de travail, grilles d'analyse, questionnaires et modèles-type pour chacune des étapes du processus d'audit figurent en **annexe 2** au manuel d'audit.

Du fait de son statut de juridiction financière, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et arrêts concernant les ordonnateurs et les comptables publics de droit ou de fait. Bien que moins probable dans un contexte d'audit de performance, il conviendra de garder à l'esprit ce rôle au cours des différentes phases de l'audit que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants. L'identification de certaines pratiques de gestion pourra alerter l'auditeur sur la présence possible de cas de fautes de gestion, et, en conséquence, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit de performance se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques ou d'élargir le mandat de la commission d'audit. Ce manuel, sans constituer un traitement suffisant des obligations de forme et de fond se rapportant au rôle juridictionnel de la CSCCA s'efforcera de signaler certaines règles à respecter au cours du processus d'audit pour permettre une bonne articulation entre la mission d'audit et la mission de contrôle juridictionnel aboutissant à un jugement formel.

Pour faciliter la lecture du manuel, le schéma ci-après donne une vue synthétique du processus d'audit de performance suivi par la CSCCA et le lien avec les différentes sections de ce manuel.


Lancement de la mission
Lettre de mission
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.1
Notification de la mission
Lettre d'ouverture du controle
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.1
Reunion de lancement
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.1
Prise de connaissance de l'entite et des systemes de gestion des risques, controle interne
Mise a jour des descriptifs
Dossier permanent
Manuel - section 3.5.2.2
Evaluation des risques et controle
Matrices d'analyse des risques
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.2.3 & 4
Strategie et planning de la mission
Note de strategie et plan d'audit
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.2.1
Conception du programme de travail
Programme de travail
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.2.5
Execution du controle
Feuilles de travail et pieces justificatives
Dossier de controle
Manuel - section 3.5.3.1
Evaluation des resultats du controle
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.3.2
Reunion de cloture
Compte-rendu de la reunion
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.3.2
Formulation de l'opinion, conclusion et recommandations
Rapport d'audit - provisoire
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.4
Revue des reponses de l'audite
Feuille d'analyse des resultats
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.4
Confirmation des conclusions du controle
Rapport d'audit - final
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.4
Notifications aux autorites de tutelle
Lettres du President
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.4
Suivi des recommandations
Rapport de suivi
Dossier administratif
Manuel - section 3.5.5

3.1 Hiérarchie des normes

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 1 à 12
- ISSAI 300 – 1 à 8, 14
- ISSAI 3000

La norme *ISSAI 100 - Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* définit l'objectif et l'autorité des ISSAI et le cadre des audits du secteur public. La *norme ISSAI 300 - Principes fondamentaux de l'audit de la performance* se base sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 et les développent dans le contexte spécifique de l'audit de performance. L'ISSAI 3000 fournit les lignes directrices sur les audits de performance et elles doivent être lues et interprétées en conjonction avec l'ISSAI 100 et l'ISSAI 300.

En fonction de son mandat, la CSCCA pourra mener des audits qui combinent des aspects relevant des audits financiers, des audits de conformité et/ou des audits de la performance. Dans ce cas, la CSCCA s'efforcera de respecter les normes pertinentes pour chaque type d'audit. Il conviendra de se référer à la 1ière Partie de ce manuel pour les audits de conformité et la 2ième Partie de ce manuel pour les audits financiers. Des développements spécifiques à ces audits *intégrés* seront exposés dans chaque partie du manuel.

Lorsqu'il s'agit d'éviter les chevauchements entre plusieurs types d'audit (ou combinaisons d'audits), il importe de prendre en considération les éléments ci-après :

- Des composantes de l'audit de la performance peuvent faire partie d'un audit plus étendu couvrant aussi des aspects liés aux audits de conformité et aux audits financiers.
- En cas de chevauchement, il importe de respecter, dans la mesure du possible, l'ensemble des normes pertinentes. Les exceptions doivent être identifiées.
- En l'occurrence, les auditeurs doivent choisir les normes à appliquer en fonction de l'objectif premier de l'audit. Pour déterminer si les considérations liées à la performance constituent l'objectif premier de la mission d'audit, il faut garder à l'esprit que l'audit de la performance est centré sur l'activité et sur les résultats plutôt que sur obligations juridiques ou sur les comptes, et qu'il vise principalement à encourager l'économie, l'efficience et l'efficacité, plutôt qu'à rendre compte de la conformité.

Les liens avec le mandat juridictionnel de la CSCCA seront évoqués dans plusieurs sections de chaque partie du manuel et un développement particulier sera consacré au contrôle juridictionnel en 4ième Partie.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-03 – Normes professionnelles de la CSCCA
    - 02-07 – Matrice des normes et guides applicables à l'audit planifié

3.2 Qu'est-ce qu'un audit de la performance ?

3.2.1 Définition de l'audit de la performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 22 à 23
- ISSAI 300 – 9 à 12
- ISSAI 3000 – 17

L'audit de la performance consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations du secteur public fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité et si des améliorations sont possibles.

L'audit de la performance vise à fournir de nouvelles informations, analyses ou observations et, le cas échéant, à recommander des améliorations. Les audits de la performance apportent de nouvelles informations et connaissances ou une valeur ajoutée, car ils permettent de:

- fournir de nouvelles compétences d'analyse (une analyse plus étendue ou plus approfondie, ou encore de nouvelles perspectives);
- rendre les informations existantes plus accessibles aux différentes parties prenantes; formuler un point de vue ou une conclusion qui fait autorité, est indépendant(e) et repose sur des éléments probants;
- formuler des recommandations fondées sur une analyse des constatations d'audit.

Un audit de performance comme tout autre audit est un processus systématique qui consiste à collecter et à évaluer objectivement des éléments probants afin d'examiner si un sujet considéré donné répond aux critères de performance retenus. Les principes ci- après sont fondamentaux pour la conduite d'un audit de performance. L'audit est un processus itératif et cumulatif.

Objectifs de l'audit de performance

L'audit performance a pour objectifs de :
- fournir, aux destinataires des rapports, des informations sur l'emploi des fonds et la gestion des services, entreprises et programmes publics;
- améliorer la qualité de l'administration publique en encourageant la promotion des meilleures pratiques de gestion;
- aider les dirigeants à améliorer le processus de prise de décision.

Étant orientée vers le secteur public, l'audit de performance vise à fournir, aux pouvoirs publics et aux contribuables, une évaluation quant à la façon dont les activités ont été réalisées, en produisant de l'information, des constatations et des recommandations visant à faire la promotion d'une administration publique responsable, intègre et efficace, et à inciter les dirigeants à s'assurer d'une bonne gouvernance. En bref, l'objectif visé par l'audit de performance est l'amélioration des systèmes et pratiques de la gestion des services publics.

La CSCCA communique donc des informations qui indiquent dans quelle mesure le sujet audité respecte et applique les critères définis. Cette communication peut prendre plusieurs formes, allant d'une opinion brève et normalisée à différents types de conclusions, présentées dans des rapports «courts» ou «longs».

L'audit de performance peut porter sur des principes **d'économie, d'efficience, d'efficacité, d'équité ou de l'environnement.**

Les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité peuvent être définis de la façon ci-après.

- Le principe d'***économie*** consiste à réduire au minimum le coût des ressources. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix.
- Le principe d'***efficience*** consiste à obtenir le maximum à partir des ressources disponibles. Il porte sur le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances.
- Le principe d'***efficacité*** concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés.
- L'**équité** est le principe selon lequel tout le monde devrait pouvoir exercer ses droits civiques (par exemple la liberté d'expression, l'accès à l'information, la liberté d'association, l'égalité de genre) et ses droits politiques et sociaux (par exemple la santé, l'éducation, le logement et la sécurité). Les politiques publiques de protection et de développement social jouent un rôle clé dans l'atteinte de l'équité.
- Vérifier l'**environnement** dans le cadre d'un audit de performance consiste à s'assurer que l'empreinte environnementale et toutes les mesures de sauvegarde environnementale sont respectés et mises en œuvre de façon efficace.

Le Programme de développement durable à l'horizon 2030

Les Objectifs de développement durable (ODD), envers lesquels les États membres se sont conjointement engagés en septembre 2015, prévoient un « plan d'action pour l'humanité, la planète et la prospérité » ambitieux et à long terme pour toutes les nations.

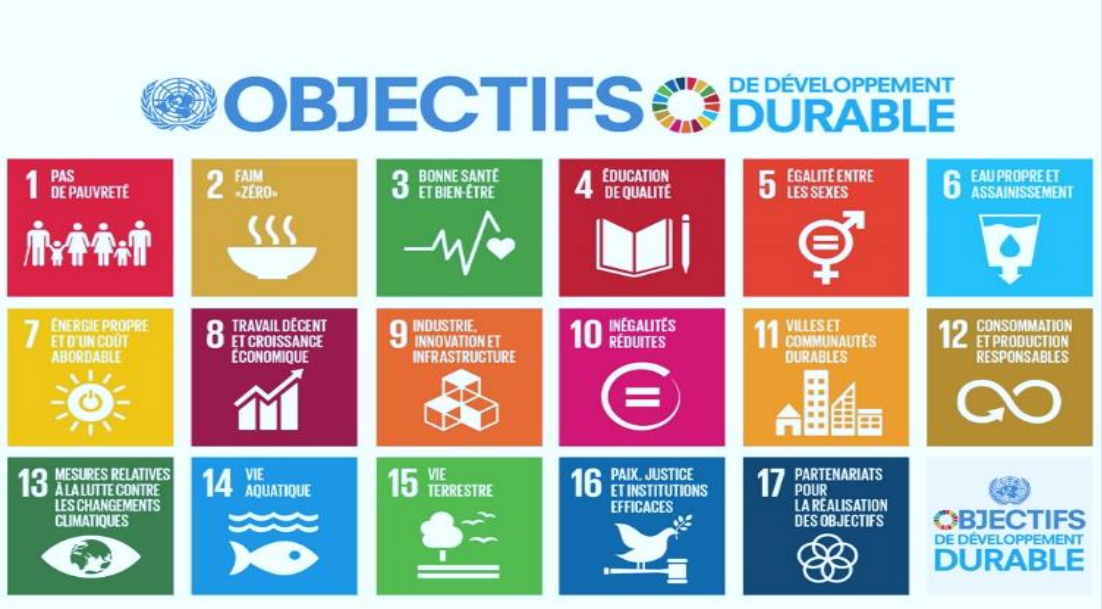
La déclaration sur l'adoption des Objectifs de développement durable (ODD), intitulée « Transformer notre monde : le Programme de développement durable à l'horizon 2030 », faisait remarquer que « c'est à nos gouvernements qu'incombe au premier chef la responsabilité d'assurer le suivi et l'examen, aux plans national, régional et mondial, des progrès accomplis dans la réalisation des objectifs et cibles au cours des 15 prochaines années ». Lors de leurs contrôles et conformément à leurs missions et priorités, la Cour peut apporter des contributions précieuses aux efforts des pays pour effectuer le suivi des progrès, piloter la mise en œuvre et identifier des possibilités d'améliorations portant sur l'ensemble des ODD et des initiatives de développement durable de leurs pays respectifs.

Contribution de la CSCCA au succès de l'Agenda 2030

Les ODD portent sur des domaines qui posent des risques élevés pour la société, l'environnement et l'économie (Cf. Figure 3.1). Ils s'appliquent également aux pays développés et aux pays en développement. L'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a fait du suivi et de la révision des ODD l'une de ses priorités dans son plan stratégique 2017-2022.

Contributions des missions d'audit de performance aux ODD — Un audit peut contribuer aux ODD de multiples façons. Toutes les équipes d'audit doivent considérer les ODD et décider de la pertinence et de la manière de les inclure dans l'étendue de l'audit

Figure 3.1 : Le Programme de développement durable à l'horizon 2030



Source : Nations Unies. Le Programme de développement durable à l'horizon 2030, adopté le 25 septembre 2015.

Contributions des audits financiers aux ODD — Les audits financiers peuvent contribuer aux ODD. Par exemple, les opinions formulées dans le cadre des audits financiers et leurs produits dérivés, comme les observations officielles contenues dans les lettres de recommandations ou les rapports aux comités d'audit qui recensent les éléments à améliorer dans les pratiques d'information financière, les contrôles ou la gestion, aident le pays à réaliser des progrès vers l'atteinte de l'objectif 16 – Paix, justice et institutions efficaces.

Plans stratégiques d'audit

Les ODD offrent un cadre permettant d'examiner la question du développement durable. Lors de l'établissement de plans stratégiques d'audit pour des entités ou des secteurs donnés, les équipes devraient explorer les liens entre les ODD et cibles et le mandat de l'entité, ses activités principales et programmes majeurs. À l'issue de l'exercice de planification stratégique d'audit, les équipes déterminent les sujets de l'audit et la cible afférente à un ODD qui sera traitée dans l'audit proposé. Il est donc recommandé aux équipes d'examiner les cibles des ODD dès qu'elles commencent à établir leur plan stratégique d'audit. Les équipes devraient utiliser les ODD et les cibles connexes comme des critères pour la proposition de sujets d'audit.

Audits de performance

Lorsque l'équipe d'audit commence à planifier un audit de performance et à recenser les risques potentiels liés à l'environnement et au développement durable, elle doit non seulement prendre en considération les cibles mondiales et nationales, mais également faire en sorte de contribuer, par ses travaux d'audit, à la réalisation de progrès vers l'atteinte des ODD et des cibles connexes, et faire état de cette contribution dans le rapport d'audit de performance.

Explorer les liens entre les ODD et l'objet considéré

L'équipe explore les liens entre l'objet considéré de l'audit et les ODD et les cibles mondiales et nationales connexes.
L'équipe discute des ODD avec les parties prenantes.
L'équipe pose des questions aux responsables de l'entité afin de savoir :

- si l'entité a établi une correspondance entre le programme ou l'initiative et une cible mondiale ou nationale;
- comment le programme contribue à l'atteinte de la cible mondiale ou nationale et comment l'entité en fait rapport;
- si l'entité collabore avec d'autres entités, ordres de gouvernement ou parties prenantes afin de progresser vers l'atteinte de la cible mondiale ou nationale.

Sélectionner une approche

En se fondant sur l'information recueillie, l'évaluation des risques, la Commission sélectionne l'une des trois approches pour intégrer les ODD dans l'audit.

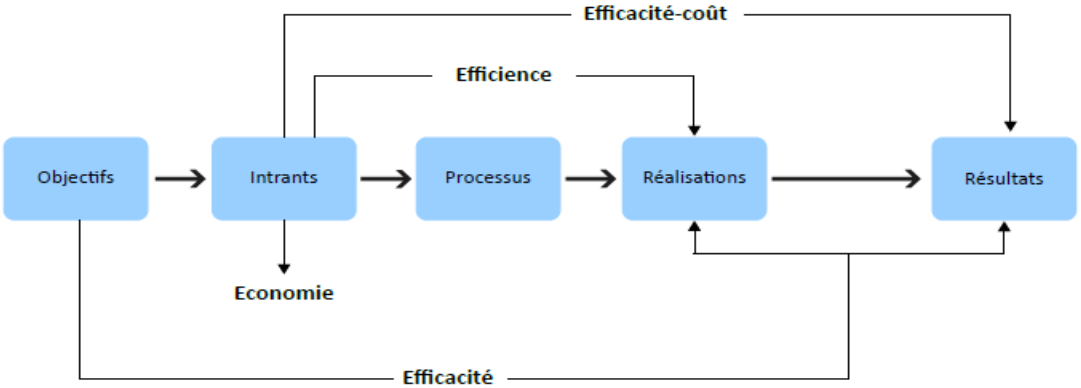
- Un ODD est mentionné à titre de référence
- La cible d'un ODD est mentionnée comme source de critère
- La cible d'un ODD est un sujet d'audit

Sommaire du plan d'audit

La Commission fournit de l'information sur le Programme de développement durable à l'horizon 2030 des Nations Unies et sur l'ODD pertinent dans le sommaire du plan d'audit. Cela signale aux entités les intentions de l'équipe en ce qui concerne l'examen de leur contribution aux ODD. Cette information est connue de l'administratrice générale ou l'administrateur général de l'entité.

Les audits de la performance comportent souvent une analyse des conditions nécessaires pour assurer que les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité puissent être respectés (Cf. Figure 3.2). Ces conditions peuvent comprendre les bonnes pratiques et procédures de gestion qui permettent d'assurer que la prestation de services se déroule correctement et en temps opportun. Le cas échéant, il faut également tenir compte de l'incidence du cadre réglementaire ou institutionnel sur la performance de l'entité auditée. Dans le cadre d'un audit de performance, il est important de noter que les vérificateurs ne peuvent pas examiner l'ensemble des critères d'évaluation (5 E). Il est conseillé de se limiter à un ou deux principes

Figure 3.2 : Relation entre E : l'économie, l'efficacité et l'efficience



L'audit de la performance vise principalement à encourager, de façon constructive, la **bonne gouvernance**.

L'audit de la performance favorise **l'obligation de rendre compte**, car il permet d'aider les personnes qui exercent des responsabilités en matière de gouvernance et de surveillance à améliorer la performance. En l'occurrence, il consiste à examiner si les décisions prises par le pouvoir législatif ou exécutif sont élaborées et mises en œuvre de façon efficiente et efficace, ainsi qu'à vérifier si l'argent des contribuables ou des citoyens a été utilisé de façon optimale. Cet audit ne remet pas en question les intentions et les décisions du pouvoir législatif, mais il vise à déterminer si d'éventuelles déficiences au niveau des lois et des règlements ou de la façon de les mettre en œuvre ont empêché la réalisation des objectifs fixés. L'audit de la performance est centré sur des domaines où il peut apporter une valeur ajoutée aux citoyens et où les possibilités d'amélioration sont les plus importantes. Il incite de façon constructive les parties responsables à prendre les mesures qui s'imposent.

L'audit de la performance favorise la **transparence**, car il permet de donner des informations sur la gestion et sur les effets des différentes activités publiques au parlement, aux contribuables, aux autres bailleurs de fonds, aux personnes visées par les politiques publiques, ainsi qu'aux médias. Ce faisant, il contribue directement à fournir aux citoyens des informations utiles, mais il sert également de base à l'apprentissage et aux améliorations à apporter. En matière d'audit de la performance et dans le cadre de son mandat, la CSCCA est libre de décider l'objet et le calendrier de l'audit, ainsi que la façon de le réaliser. En outre, rien ne doit l'empêcher de publier ses constatations.

3.2.2 Caractéristiques des audits de la performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100
- ISSAI 3000

Les audits de performance peuvent couvrir une large gamme de sujets, être réalisés pour fournir une assurance raisonnable ou limitée, utiliser plusieurs types de critères, mettre en œuvre différentes procédures destinées à recueillir des éléments probants et donner lieu à divers types de rapports. Les audits de performance peuvent être des *missions d'attestation* (rarement), des *missions d'appréciation directe* (le plus souvent) ou les deux à la fois. Le rapport d'audit peut être «long» (le plus souvent) ou «court» et les conclusions peuvent être formulées de plusieurs façons: soit une déclaration écrite unique

présentant clairement une opinion sur la performance, soit une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques.

3.2.3 Audits de performance réalisés par des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100
- ISSAI 300
- ISSAI 3000

L'ISSAI contient également des exigences et explications pour les audits de performance réalisés par des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels comme la CSCCA.

Compte tenu de son statut de juridiction, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et des arrêts concernant les comptes et les personnes responsables. En conséquence, des exigences et explications supplémentaires aux différentes étapes du processus d'audit s'appliquent.

La CSCCA doit suivre le processus d'audit tel qu'il est décrit dans ces normes. Au terme des différentes phases que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques peuvent toutefois se poser et donner lieu à l'ouverture d'une commission de contrôle juridictionnel distincte permettant de préparer une procédure d'instruction et, finalement, aboutir à un jugement formel.

La CSCCA ayant l'autorité nécessaire pour imposer des sanctions doit respecter les principes de base de l'État de droit, de justice, d'égalité, de proportionnalité, de conformité à la procédure prévue par la loi, d'audience publique et des pleines garanties d'un jugement équitable. Elle est soumise à des règles et règlements spécifiques et conformes aux jurisprudences applicables des cours internationales des droits de l'homme.

Un audit de performance peut indirectement et incidemment amener la CSCCA, au terme d'un contrôle juridictionnel subséquent ou conduit en parallèle, à prononcer des jugements et à infliger des sanctions aux personnes responsables de la gestion des fonds et actifs publics. La CSCCA peut évaluer si les personnes responsables peuvent être tenues responsables de la perte, de la mauvaise utilisation ou du gaspillage de fonds ou d'actifs publics et être sujettes à sanctions ou pénalités.

La CSCCA est chargée de rapporter aux autorités judiciaires les faits passibles de poursuites pénales. Dans ce contexte, l'objectif de l'audit de performance peut être élargi et l'auditeur doit prendre dûment en considération les obligations spécifiques qui s'y rapportent lors de la conception de la stratégie ou de la planification de l'audit, ainsi que pendant tout le processus d'audit.

3.2.4 Différents contextes des audits de performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100
- ISSAI 300
- ISSAI 3000

L'audit de performance peut être associé à un audit visant à s'assurer de la fiabilité d'informations publiées dans des états financiers ou à un audit de conformité. La distinction est parfois difficile à faire lorsque le critère utilisé pour juger de la performance est une quasi-norme, ou une bonne pratique inscrite dans les textes.

Lorsqu'un audit de conformité fait partie d'un audit de la performance, la conformité est considérée en parallèle et dans ses implications par rapport aux aspects de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité. L'**ISSAI 4000** ainsi que les **ISSAI de série 3000** s'appliquent à ce type d'audit. La non-conformité peut constituer la cause, une explication ou la conséquence de l'état des activités qui font l'objet de l'audit de la performance. Lors d'audits combinés de ce type, les auditeurs doivent exercer leur jugement professionnel pour décider si la priorité première de l'audit est la performance ou la conformité et s'il y a lieu d'appliquer les ISSAI sur l'audit de la performance, celles sur l'audit de conformité, ou les deux.

L'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier présentent des différences et similitudes qui sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Tableau 3.3 : Différences et similitudes entre l'audit de performance et les autres types d'audit

	Audit financier	Audit de conformité	Audit de performance
Objet	Vise à déterminer si l'information financière d'une entité est présentée conformément au **référentiel en la matière et au cadre réglementaire en vigueur**	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 (ISSAI 400/12).	Consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations du secteur public **fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité** et si des améliorations sont possibles (ISSAI 300/9).
Critères	Les critères utilisés pour établir les états financiers sont en principe formalisés; par un référentiel d'information financière destiné au secteur public ou privé	Utilisent plusieurs types de critères	Diverses sources peuvent être utilisées pour définir les critères, y compris les cadres de mesure de la performance. L'auditeur participe parfois à la définition ou à la sélection de critères pertinents pour l'audit.
Sujet considéré	La situation financière, la performance financière, les flux de trésorerie et les notes présentés dans **les états financiers**	Le sujet considéré d'un audit de conformité est **défini dans l'étendue de l'audit**. Il peut s'agir d'activités, de transactions financières ou d'informations.	Le sujet considéré d'un audit de la performance **ne doit pas être limité** à des programmes, entités ou fonds spécifiques; il peut inclure des activités (avec leurs réalisations, leurs effets et leurs incidences) ou des situations existantes (y compris leurs causes et leurs conséquences).
Type de mission	Mission d'attestation	Missions d'attestation, des missions d'appréciation directe ou les deux à la fois	Missions d'appréciation directe (normalement)
Niveau d'assurance	Assurance raisonnable	Assurance raisonnable ou limitée	NA : Les audits de performance apportent de nouvelles informations et

	Audit financier	Audit de conformité	Audit de performance
			connaissances ou une valeur ajoutée par rapport au sujet audité
Principal livrable	**Opinion** sur la régularité, la sincérité et la fidélité de **l'information financière** de l'entité auditée	**Cas de non- conformité** aux textes législatifs et réglementaires applicables à l'entité auditée	Recommandations devant permettre d'améliorer l'économie, l'efficience ou/et l'efficacité dans la gestion de l'entité auditée

Source : Guide de mise en œuvre des ISSAI

3.3 Les éléments constitutifs de l'audit de performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 24
- ISSAI 300 - 15
- ISSAI 3000

Les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques (auditeur, partie responsable, utilisateurs présumés, sujet considéré et critères), définis dans l'ISSAI 100, peuvent avoir des caractéristiques particulières dans le cas de l'audit de la performance. Les auditeurs doivent déterminer explicitement les éléments de chaque audit et en comprendre les implications, afin d'en tenir compte lorsqu'ils réalisent l'audit.

3.3.1 Le sujet considéré

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 26 à 28, 30
- ISSAI 300 - 19
- ISSAI 3000

Le sujet considéré lors d'un audit de la performance est défini par les objectifs et l'énoncé des questions d'audit. Il peut s'agir de programmes, d'entités, ou de fonds spécifiques, ou encore de certaines activités (avec leurs réalisations, leurs effets et leurs incidences), de situations existantes (y compris leurs causes et leurs conséquences), ainsi que d'informations non financières ou financières sur l'un ou l'autre de ces éléments. À titre d'exemple, le sujet peut être la prestation de services par les parties responsables ou les effets d'une politique publique et de règlements sur l'administration, les parties prenantes, les entreprises, les citoyens et la société. L'auditeur mesure ou évalue le sujet considéré pour vérifier dans quelle mesure les critères définis ont ou n'ont pas été respectés.

Le sujet considéré dépend du mandat de la CSCCA et de sa stratégie d'audit à moyen et long terme. Le sujet considéré peut varier fortement en fonction du contenu et de l'étendue de l'audit. Le sujet considéré peut être général ou spécifique, avec des éléments qualitatifs ou quantitatifs. L'utilisation d'un modèle général permettant de décrire et d'évaluer la performance de l'Etat, de ses services, les secteurs, les entités, les politiques, programmes et projets permet de cartographier les audits et définir des priorités.

3.3.2 Objectifs d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – à
- ISSAI 300 - 25
- ISSAI 3000 ;

Les auditeurs doivent fixer un objectif d'audit clairement défini qui concerne les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité.

L'objectif d'audit détermine l'approche concernant la mission et la manière dont celle-ci sera conçue. Il peut simplement consister à décrire la situation. Cependant, les objectifs d'audit normatifs (les choses sont-elles comme elles devraient être?) et les objectifs d'audit analytiques (pourquoi les choses ne sont-elles pas comme elles devraient être?) sont davantage susceptibles d'apporter une valeur ajoutée. Dans tous les cas, les auditeurs doivent tenir compte de ce qui fait l'objet de l'audit, des organisations et des organismes concernés, ainsi que des personnes pour qui les recommandations finales sont susceptibles de présenter un intérêt. Des objectifs d'audit bien définis se rapportent à une seule entité ou à un groupe identifiable d'entreprises, de systèmes, d'opérations, de programmes, d'activités ou d'organisations du secteur public.

Bon nombre d'objectifs d'audit peuvent être formulés sous la forme d'une question d'audit générale qu'il est possible de décomposer en sous-questions plus précises. Ces objectifs doivent avoir un lien thématique entre eux, être complémentaires, ne pas se chevaucher et se compléter collectivement pour répondre à la question générale. Tous les termes utilisés dans la question doivent être clairement définis. La formulation des questions d'audit est un processus itératif au cours duquel ces dernières sont précisées et révisées à maintes reprises, car les auditeurs tiennent compte des informations pertinentes sur le sujet dont ils prennent connaissance, ainsi que de la faisabilité.

Au lieu de définir un objectif unique ou une question d'audit générale, les auditeurs peuvent choisir de fixer plusieurs objectifs d'audit, qui ne doivent pas toujours être décomposés en sous-questions.

3.3.3 Approche d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 300 - 26
- ISSAI 3000 - 40

Les auditeurs de performance peuvent être appelés à traiter de sujets très divers sous des angles variés et qui peuvent s'étendre à l'ensemble du secteur public. Ces sujets peuvent être en lien avec les ODD qui sont joints en annexe. Ils peuvent également être appelés à utiliser et à combiner des méthodes très diverses de collecte et de traitement de l'information.

Les auditeurs doivent choisir une approche axée sur les résultats, sur les problèmes ou sur les systèmes, ou une combinaison des trois, afin de rendre la conception de l'audit plus solide.

L'approche d'audit globale est un élément central de tout audit. Elle détermine la nature de l'examen à réaliser. Elle permet également de définir les connaissances, les informations et les données nécessaires, ainsi que les procédures d'audit à mettre en œuvre pour les obtenir et les analyser.

En règle générale, l'audit de la performance suit l'une des trois approches suivantes:

- ***une approche axée sur les systèmes***, qui consiste à s'assurer du bon fonctionnement des systèmes de gestion, par exemple les systèmes de gestion financière. Cette approche peut utiliser des questions descriptives telles que :
  - Quel est l'objectif de ce système?
  - Qui sont les acteurs responsables au sein du système et leurs responsabilités ?
  - Quelles règles, réglementations et procédures sont pertinentes ?
  - Quels sont les flux d'information pertinents ?
  - Existe-t-il un bon système de suivi de la qualité ?
  - la planification, le suivi et les ajustements sont-ils enregistrés de manière systématique, assurant que les acteurs concernés en assument la responsabilité vis-à-vis d'un niveau administratif supérieur ?
  - les processus sont-ils évalués périodiquement et de manière correcte ?

- ***une approche axée sur les résultats***, qui consiste à évaluer si les objectifs en matière d'effets ou de réalisations ont été atteints comme escompté ou si les programmes et les services fonctionnent comme prévu;

Encadré 3.1
Exemples de questions d'audit - programme de lutte contre le COVID-19

Dans le cadre de l'audit de performance du programme de lutte contre le COVID-19, les questions d'audit à poser peuvent être les suivantes :

- Les services fournis sont-ils de bonne qualité et axés sur les besoins des personnes âgées et des personnes ayant des maladies chroniques (Cibles du programme)?
- Les actions de prévention du programme sont-elles réalisées avec efficience?
- Le programme a-t-il permis de réduire le taux de contamination?
- Les actions de sensibilisation ont-elles favorisé l'utilisation des masques et des gestes barrières?

- ***une approche axée sur les problèmes***, qui consiste à examiner, à vérifier et à analyser les causes de problèmes particuliers ou d'écarts par rapport à des critères.

Encadré 3.2
Exemples de questions d'audit - programme de lutte contre le Paludisme

Dans le cadre de l'audit de performance du programme de lutte contre le paludisme, les questions d'audit à poser peuvent être les suivantes :

- Quelle est la cause de l'augmentation rapide des coûts de traitement des cas de paludisme?
- Pourquoi les services (ou produits) ne sont-ils pas fournis à temps aux malades (ou aux cibles)?

Les trois approches peuvent être mises en œuvre suivant une démarche normative (*top-down*) ou participative (*bottom-up*). Les audits qui reposent sur une approche normative mettent surtout l'accent sur les exigences, les intentions, les objectifs et les attentes du pouvoir législatif et des pouvoirs publics au niveau central. Une approche participative s'intéresse aux problèmes qui sont importants pour la population et la communauté.

Peu importe l'approche utilisée, il est essentiel de suivre un processus de vérification bien structuré afin de permettre :

- d'harmoniser les travaux de vérification;
- d'assurer que la vérification est effectuée selon les normes professionnelles;
- d'utiliser convenablement les ressources de la Cour;
- d'assurer une bonne supervision de la mission;
- d'assurer une bonne documentation des travaux de vérification.

3.3.4 Les critères ou référentiel de l'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 26 à 28
- ISSAI 300 - 20, 27
- ISSAI 3000 - 45

Les auditeurs doivent établir des critères appropriés qui correspondent aux questions d'audit et concernent les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer le sujet considéré. Les critères de l'audit de la performance sont des normes de rendement raisonnables et spécifiques à l'audit, en fonction desquelles l'économie, l'efficience et l'efficacité des opérations peuvent être évaluées et appréciées.

Les critères servent de base à l'évaluation des éléments probants, à l'exposé des constatations d'audit et à la formulation de conclusions sur les objectifs d'audit. Ils constituent également un sujet de discussion important au sein de l'équipe d'audit et avec la direction de la CSCCA, ainsi qu'un élément majeur de la communication avec les entités auditées.

Les critères peuvent être de nature qualitative ou quantitative et doivent définir les éléments en fonction desquels l'entité auditée sera évaluée. Les critères peuvent être généraux ou spécifiques. Ils peuvent être centrés sur la situation telle qu'elle devrait être conformément aux lois, aux règlements ou aux objectifs, sur la situation escomptée en vertu de principes solides, des connaissances scientifiques et des meilleures pratiques, ou sur la situation telle qu'elle pourrait être (si les conditions étaient meilleures).

Diverses sources peuvent être utilisées pour définir les critères, y compris les cadres de mesure de la performance. La CSCCA doit faire preuve de transparence en ce qui concerne les sources utilisées. De plus, les critères doivent être **pertinents** et **compréhensibles** pour les utilisateurs, **exhaustifs**, **fiables** et **objectifs** dans le contexte du sujet considéré et des objectifs d'audit.

a) **Fiable**: des critères fiables permettent d'aboutir à des conclusions raisonnablement cohérentes lorsqu'ils sont utilisés par un autre auditeur dans les mêmes conditions
b) **Exhaustif**: des critères exhaustifs sont suffisants pour les besoins de l'audit et ne négligent aucun facteur pertinent. Ils sont valables et permettent de fournir aux utilisateurs présumés une vision concrète répondant à leurs besoins en matière d'information et de prise de décision.
c) **Objectif**: des critères objectifs sont neutres et ne comportent aucun parti pris de la part de l'auditeur ou de la part de la direction de l'entité auditée. Ils ne peuvent donc pas être informels au point que l'évaluation des informations sur le sujet considéré en fonction de ces critères serait très subjective et susceptible d'aboutir à une conclusion différente si l'audit

était réalisé par d'autres auditeurs de la CSCCA.

d) **Comparable**: des critères comparables sont cohérents avec ceux utilisés pour des audits similaires réalisés par d'autres organismes du même type ou pour des activités semblables, ainsi qu'avec ceux utilisés pour des audits antérieurs de l'entité auditée.
e) **Acceptable**: des critères acceptables sont des critères généralement agréés par les experts indépendants du domaine concerné, par les entités auditées, par le législateur, par les médias et par le public.
f) **Disponible**: les critères d'audit doivent être communiqués aux utilisateurs présumés afin qu'ils comprennent la nature des travaux réalisés et les éléments sur lesquels se fonde le rapport d'audit.

Les critères doivent être examinés avec les entités auditées, mais c'est à l'auditeur que revient en définitive la responsabilité de sélectionner des critères valables. La définition et la communication des critères pendant la phase de planification peuvent certes renforcer leur fiabilité et leur acceptation par les intervenants en général, mais il n'est pas toujours possible de fixer les critères à l'avance lorsque l'audit porte sur des questions complexes. Le cas échéant, ils seront définis pendant le processus d'audit.

Dans certains types d'audit, les critères sont établis par la loi et donc univoques, mais ce n'est généralement pas le cas pour les audits de la performance. C'est sur la base des objectifs, de la question et de l'approche d'audit que l'on peut déterminer quel type de critère est pertinent. En outre, la confiance de l'utilisateur dans les constatations et les conclusions d'un audit de la performance dépend en grande partie des critères. Il est donc fondamental de sélectionner des critères fiables et objectifs.

Lors d'un audit de la performance axé sur les problèmes, le point de départ est un écart connu ou suspecté par rapport à la situation telle qu'elle devrait ou pourrait être. L'objectif principal est donc non seulement de vérifier quel est le problème (l'écart par rapport au critère et ses conséquences), mais aussi d'en déterminer les causes. Il importe donc de décider, pendant la phase de conception, comment les causes seront examinées et vérifiées. Les conclusions et les recommandations sont essentiellement fondées sur le processus d'analyse et de confirmation des causes, même si elles trouvent toujours leur origine dans des critères normatifs.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 02-04 – Critères, référentiels d'audit

3.3.5 Les trois intervenants au cours d'un audit de performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 25
- ISSAI 300 - 16 à 18
- ISSAI 3000

Comme pour les autres types d'audit, les audits de performance sont fondés sur une relation entre trois parties, dans laquelle ***l'auditeur*** vise à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, afin de formuler une conclusion destinée à accroître le degré de confiance ***des utilisateurs présumés***, autres que ***la partie responsable***, concernant l'évaluation du sujet considéré ou la mesure de ses différents éléments par rapport à des critères.

Dans le contexte d'un audit de performance, les auditeurs disposent souvent d'une marge de manœuvre considérable pour choisir le sujet considéré et déterminer les critères; ce choix a ensuite une incidence sur l'identité des parties responsables et des utilisateurs présumés. Les auditeurs peuvent formuler des recommandations, mais ils doivent veiller à ne pas assumer les responsabilités des parties responsables. Les auditeurs qui contrôlent la performance travaillent généralement au sein d'une équipe qui dispose de compétences différentes et complémentaires.

La responsabilité de ***l'auditeur*** est de déterminer les éléments de l'audit, d'évaluer si un sujet considéré donné est conforme aux critères définis et d'établir un rapport sur l'audit de performance.

Le rôle de ***la partie responsable*** peut être partagé par une série de personnes ou d'entités, chacune assumant la responsabilité pour un aspect différent du sujet considéré. Il s'agit généralement de représentants du pouvoir exécutif et/ou la hiérarchie de fonctionnaires qui en dépend, ainsi que les entités responsables de la gestion de fonds publics et de l'exercice de l'autorité sous le contrôle du pouvoir législatif. Certaines parties peuvent être chargées de mesures qui sont à l'origine de problèmes. D'autres parties peuvent être à même d'apporter des changements pour donner suite aux recommandations formulées à l'issue d'un audit de la performance. D'autres parties encore peuvent être chargées de fournir à l'auditeur des informations ou des éléments probants.

Les ***utilisateurs présumés*** sont les personnes pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit de la performance. Le pouvoir législatif, les agences gouvernementales ou les citoyens peuvent tous être des utilisateurs présumés. Une partie responsable peut également être un utilisateur présumé, mais elle sera rarement le seul utilisateur.

La relation entre les trois parties doit être considérée dans le contexte de chaque audit et peut être différente selon qu'il s'agit d'une mission d'appréciation directe ou d'une mission d'attestation. La définition des trois parties peut également varier en fonction des entités du secteur public concernées. Pour comprendre les trois parties, il est important de prendre en compte la relation qui les unit, ce que chaque partie attend des autres et la façon dont ces attentes sont satisfaites.

En tant que parties prenantes clés, la Cour doit bien comprendre les besoins et les attentes des utilisateurs prévus. Il s'agit des parties prenantes qui utilisent les rapports de vérification. La Cour doit connaître les informations dont les utilisateurs ont besoin et la manière dont ils utilisent les informations qu'ils reçoivent. Le personnel de vérification doit comprendre l'utilisateur prévu et ce qui (par exemple, le type d'informations, les résultats) peut modifier une décision prise par l'utilisateur prévu.

La reddition de comptes implique, d'une part, que les pouvoirs et les responsabilités des gestionnaires sont clairement définis à l'égard des ressources et des fonds qui leur sont confiés et, d'autre part, que des mécanismes de reddition de comptes sont prévus. Les gestionnaires de tous les niveaux hiérarchiques sont responsables de leurs décisions et la reddition de comptes doit permettre de juger de leur performance à l'aide de cibles et d'indicateurs définis au préalable.

3.3.6 Assurance en matière d'audit de performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 31 à 33
- ISSAI 300 – 21 à 23
- ISSAI 3000

Comme dans tous les audits, les utilisateurs des rapports d'audit de la performance veulent être certains de la fiabilité des informations qu'ils utilisent pour prendre les décisions. Ils attendront donc des rapports fiables, dans lesquels la CSCCA présente sa position concernant le sujet examiné, éléments probants à l'appui. C'est pourquoi les auditeurs qui contrôlent la performance doivent dans tous les cas fournir des constatations fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés et gérer activement le risque d'établir un rapport inapproprié. Cependant, ces mêmes auditeurs ne sont, en règle générale, pas censés fournir une opinion globale, comparable à celle sur les états financiers, indiquant si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité. Cette exigence n'est donc pas prévue dans le cadre des ISSAI.

Il faut communiquer de façon transparente le niveau d'assurance fourni par un audit de la performance. Dans son rapport sur l'audit de la performance, la CSCCA peut présenter le degré d'économie, d'efficience et d'efficacité atteint de deux manières:

- en présentant un aperçu global des aspects relatifs à l'économie, à l'efficience et à l'efficacité, lorsque l'objectif d'audit, le sujet considéré, les éléments probants collectés et les constatations permettent d'aboutir à ce type de conclusion;
- en fournissant des informations spécifiques sur une série de points, y compris l'objectif d'audit, les questions posées, les éléments probants collectés, les critères appliqués, les constatations et les conclusions spécifiques.

Les rapports d'audit ne doivent comporter que des constatations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés. Les décisions prises lors de l'élaboration d'un rapport équilibré, ainsi que de la formulation de conclusions et de recommandations doivent souvent être explicitées pour fournir suffisamment d'informations aux utilisateurs. Les auditeurs qui contrôlent la performance doivent préciser comment leurs constatations les ont amenés à formuler un ensemble de conclusions ou, le cas échéant, une conclusion globale et unique. En d'autres termes, l'auditeur doit expliquer les critères qu'il a établis et utilisés, et les raisons de ce choix; il doit également indiquer qu'il a pris en considération tous les points de vue pertinents afin d'être en mesure de présenter un rapport équilibré. Les principes sur l'établissement du rapport donnent d'autres orientations concernant ce processus.

3.3.7 Mission d'attestation ou mission d'appréciation directe

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 29 à 30
- ISSAI 3000

Dans certains cas, la direction de l'entité auditée élabore une **assertion** ou une **déclaration de conformité spécifique**. Dans d'autres, l'assertion peut être implicite.

L'assertion prend parfois la forme d'une déclaration explicite relative à l'efficacité d'un processus ou d'un système spécifique. Il existe une assertion implicite lorsqu'un audit porte sur des indicateurs de performance clés présentés en partant de l'hypothèse intrinsèque qu'aucun cas de non-réalisation des niveaux de performance fixés par ceux-ci n'a été occulté.

Lors de bon nombre d'audits dans le secteur public, l'entité auditée n'émet aucune assertion ou déclaration de conformité spécifique à la disposition des utilisateurs. Les informations sur le sujet

considéré figurent plutôt dans le rapport de l'auditeur, soit parmi les données / informations, soit dans une déclaration explicite en guise de conclusion. Les audits de ce type sont désignés comme des «**missions d'appréciation directe**». Les constatations d'audit sont communiquées de façon appropriée aux parties concernées, comme l'entité auditée et le législateur. Ces rapports sont généralement mis à la disposition du public.

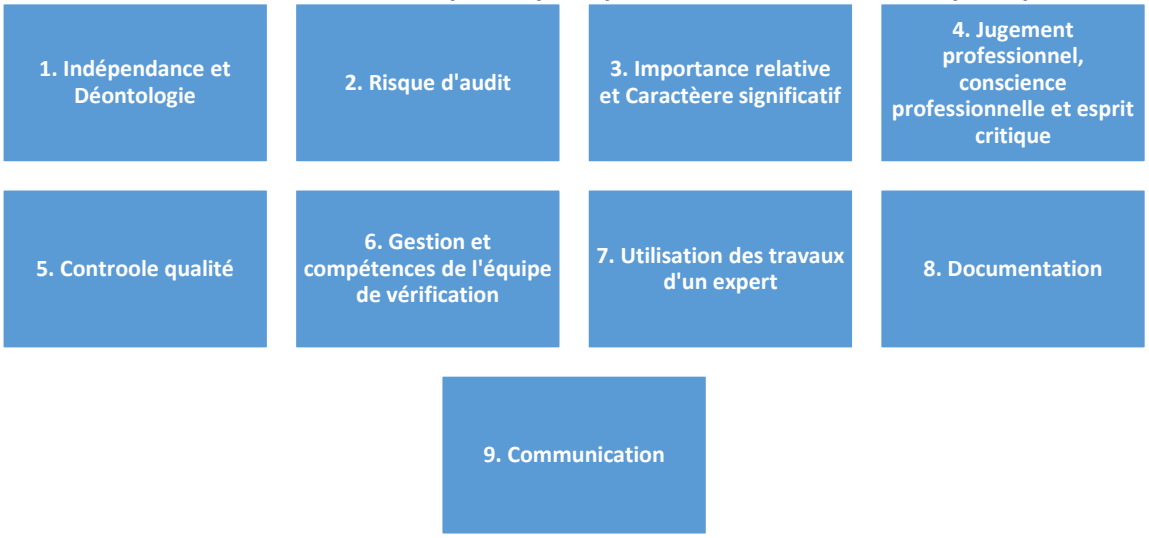
Le rapport peut prendre des formes variées en fonction du jugement professionnel de l'auditeur concernant la manière la plus efficace de communiquer avec les utilisateurs présumés. Les rapports peuvent être «courts» ou «longs». Des indications supplémentaires sur l'établissement des rapports sont présentées dans la section ad hoc du présent manuel.

Assertion - Déclaration, explicite ou implicite, résultant des activités, des transactions financières ou des informations relatives à l'entité auditée, utilisée par l'auditeur dans le cadre de son examen des anomalies potentielles. Dans le contexte des audits de performance, l'assertion indiquerait que l'entité, y compris ses fonctionnaires responsables, agit en conformité avec des principes de bonne administration, avec les attentes correspondantes du public. Les assertions peuvent découler des informations sur le sujet considéré présentées par l'entité auditée ou figurer explicitement dans une lettre de déclaration de la direction.

3.4 Les exigences générales des audits de la performance

Les principes généraux communs à tous les audits du secteur public dont le vérificateur doit tenir compte avant de commencer toute mission d'audit et à plus d'une reprise pendant la vérification sont au nombre de huit (8) auquel l'on peut ajouter un 9eme : l'utilisation des travaux d'un expert.

Figure 3.3 :
Domaines couverts par les principes du contrôle des finances publiques



Adapté de ISSAI 100 – Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques, page 10

3.4.1 Indépendance et déontologie

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 35 à 36
- ISSAI 3000

Les principes fondamentaux de contrôle définissent les principes déontologiques pris en considération avant de commencer l'audit. Ces principes portent sur:

a) l'**indépendance** de la CSCCA et de l'auditeur, y compris sa neutralité politique;
b) les mesures prises pour éviter tout **conflit d'intérêts** entre les auditeurs et l'entité auditée;
c) l'obligation, pour l'auditeur et pour la CSCCA, de disposer des **compétences r**equises;
d) l'exercice, par la CSCCA et par l'auditeur, de **diligences** dans l'application des principes fondamentaux de contrôle.

Si, pour l'une ou l'autre raison, la CSCCA ou l'auditeur n'est pas en mesure de respecter les principes fondamentaux de contrôle qui sont d'ordre déontologique, il convient de prendre les mesures appropriées afin de s'assurer que les menaces susceptibles d'affecter la conformité sont éliminées avant le début de l'audit. Ces mesures peuvent inclure, par exemple, la réaffectation du personnel chargé de l'audit, l'organisation de formations supplémentaires ou le recours à des experts.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - INTOSAI-P-1 – Déclaration de Lima
  - INTOSAI-P-10 – Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC
  - INTOSAI-P-20 – Principes de transparence et de responsabilité
  - ISSAI 130 – Code de déontologie
  - Code d'Éthique de la CSCCA – 17 février 2016

3.4.2 Risque d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 40
- ISSAI 300 - 28
- ISSAI 3000

Les auditeurs doivent gérer activement le risque d'audit, à savoir **le risque d'aboutir à des conclusions incorrectes ou incomplètes**, de fournir des informations qui manquent d'objectivité ou de n'apporter aucune valeur ajoutée aux utilisateurs.

En matière d'audit de la performance, bon nombre de thèmes sont complexes et politiquement sensibles. Écarter purement et simplement ces thèmes peut contribuer à réduire le risque d'inexactitude ou d'insuffisance, mais cela peut aussi limiter la possibilité d'apporter de la valeur ajoutée.

Pour un auditeur, le risque de n'apporter aucune valeur ajoutée va de la probabilité de ne pas être en mesure de fournir de nouvelles informations ou perspectives au risque d'ignorer des facteurs importants et, par suite, de ne pas pouvoir fournir aux utilisateurs du rapport des connaissances ou des recommandations susceptibles de contribuer réellement à améliorer la performance.

Le manque de compétences pour effectuer une analyse suffisamment étendue ou approfondie, l'absence d'accès à des informations de qualité, l'obtention d'informations inexactes (par exemple en raison de pratiques frauduleuses ou irrégulières), l'incapacité de placer toutes les constatations dans leur contexte, ainsi que l'impossibilité de réunir ou de présenter les arguments les plus pertinents sont autant d'éléments de risque importants.

C'est pourquoi les auditeurs doivent gérer activement le risque. La maîtrise du risque d'audit fait partie intégrante du processus et de la méthodologie d'audit de la performance. Les documents de planification

de l'audit doivent indiquer les risques éventuels ou connus auxquels sont exposés les travaux envisagés et montrer comment ces risques seront traités.

Le risque de mission comprend généralement deux composantes :

- les risques sur lesquels le vérificateur n'exerce pas une influence directe;
- le risque sur lequel le vérificateur exerce une influence directe.

Les risques sur lesquels le personnel de vérification n'exerce pas une influence directe

Risque inhérent

C'est le risque de vulnérabilité du sujet considéré à un écart important sans tenir compte des contrôles mis en place. Ce risque est influencé notamment par l'environnement externe de l'entité, la nature de ses activités et son environnement légal.

Risque lié au contrôle

C'est le risque qu'un écart important dans le sujet considéré ne soit ni prévenu ni détecté et corrigé en temps voulu par le contrôle interne de l'entité. La philosophie de gestion de l'organisation, la qualité des systèmes, la compétence et l'expérience des gestionnaires sont des éléments qui influent sur ce risque. Les principaux facteurs de risques liés aux contrôles sont :

- imprécision des orientations;
- imprécision des responsabilités;
- absence de données opérationnelles et de gestion fiables;
- changements en cours dans la gestion de l'entité;
- présence d'incitatifs inappropriés de performance;
- présence d'indices de fraude;
- faiblesse du dispositif de contrôle de l'entité (systèmes de contrôle);
- problèmes de gouvernance de l'entité;
- sujet complexe et difficile à comprendre, ou qui comporte un volet politique particulièrement sensible.

Le risque sur lequel le vérificateur exerce une influence directe

Risque de non-détection

C'est le risque sur lequel le personnel de vérification exerce une influence directe, à savoir le risque que les procédures qu'il met en œuvre ne détectent pas un écart important. La nature et l'étendue des procédés de vérification ainsi que la qualité des travaux jouent donc un rôle très important pour amener le risque de mission au niveau désiré.

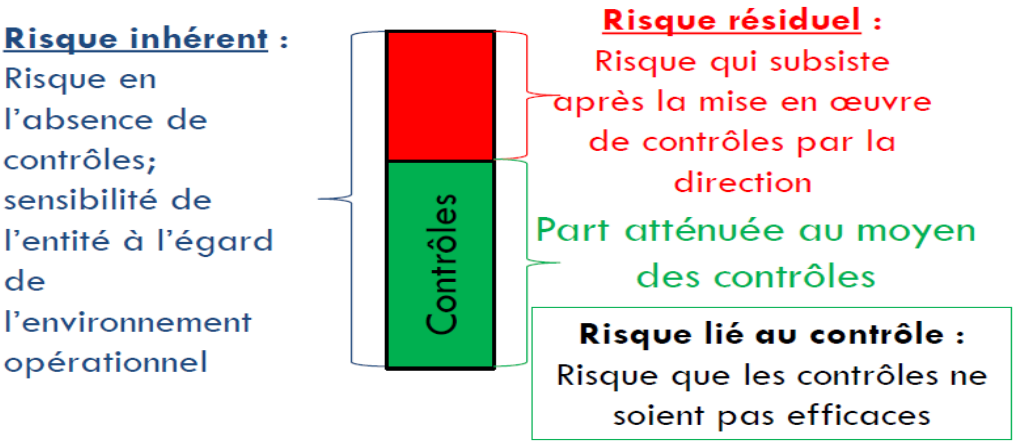
Les principaux facteurs de risques liés à cette composante sont de deux types : Facteurs pouvant influencer la capacité de conclure de façon appropriée sur les objectifs de la vérification :

- sources inexistantes ou non reconnues de critères d'évaluation;
- portée trop large de la vérification;
- stratégie de la vérification non cohérente avec le niveau d'assurance recherché;
- mauvaise appréciation de l'importance des activités et des constats;
- information probante insuffisante ou non valable.

Facteurs pouvant influencer la capacité de produire le rapport de vérification dans le respect du budget de temps, de l'échéance et du devis :

- manque de disponibilité des ressources internes (en nombre, en qualité ou en expérience);
- disponibilité et collaboration de l'entité vérifiée;
- importance des efforts requis pour exploiter les données opérationnelles;
- manque de rigueur dans la gestion de projets;
- pressions pour réaliser les travaux en trop peu de temps;
- dépendance envers les experts ou rareté d'experts compétents et neutres.

Figure 3.5 : Risque inhérent – Contrôles = Risque résiduel



Fraude

L'auditeur doit évaluer le risque de fraude lors de la planification de l'audit et être conscient de la possibilité de fraude tout au long du processus d'audit.

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques de fraude correspondant aux objectifs de vérification. Si le risque de fraude est significatif, il est important pour le vérificateur, pendant la mission d'audit, de bien comprendre les systèmes de contrôle internes correspondants et d'examiner s'il existe des signes d'irrégularités qui pourraient entraver la performance. Le vérificateur doit faire des enquêtes et mettre en place des procédures pour identifier les risques pesant sur les objectifs de vérification et trouver les réponses adaptées.

Selon GUID 3910.89, la fraude se définit comme un acte intentionnel commis par un ou plusieurs individus parmi les employés, la direction, les personnes chargées de la gouvernance, ou les tiers impliquant l'utilisation de la tromperie pour obtenir un avantage injuste ou illégal, tel que :

a. L'abus de confiance,
b. La collusion dans l'attribution de subventions et de concours,
c. La collusion à l'occasion d'appel d'offres ou de l'attribution de contrats,
d. La tromperie,
e. Les agissements malhonnêtes,
f. La fausse déclaration,
g. La dissimulation frauduleuse,
h. Les agissements illégaux,
i. Les inexactitudes intentionnelles,
j. Les irrégularités,

k. Les gratifications illégales,
l. Les commissions occultes, et
m. Le vol.

Contrairement à l'erreur, la fraude est intentionnelle et implique normalement une dissimulation délibérée des faits. Elle peut impliquer un ou plusieurs membres de l'entité vérifiée ou des tierces parties. La responsabilité principale de la prévention et de la détection de la fraude repose à la fois sur les personnes chargées de la gouvernance de l'entité vérifiée et sur les managers de l'entité vérifiée. Les responsabilités du vérificateur sont d'identifier et d'évaluer le risque de fraude lorsque celui-ci est important. Le vérificateur doit aussi déterminer les procédures de vérification en réponse à ces risques.

Le vérificateur doit maintenir son esprit critique professionnel pendant la phase de planification et pendant la vérification entière car, généralement, la direction et les employés impliqués dans une fraude tenteront de dissimuler la fraude aux yeux des vérificateurs et des autres personnes internes ou externes à l'entité vérifiée. Lors de la mise en œuvre des vérifications, le vérificateur doit toujours être conscient de la possibilité de fraude liée au sujet considéré (par exemple pour la passation des contrats ou les subventions et concours financiers). Si le vérificateur soupçonne ou est confronté à une fraude, il doit porter l'affaire à l'attention du superviseur et des autorités compétentes pour en tirer les conséquences.

Encadré 3.3 :
Conseils pratiques - Traitement des cas de fraude

En présence d'un indice de fraude ou démontrant qu'une fraude est en cours, les vérificateurs doivent communiquer les irrégularités dans les meilleurs délais, notamment :

- En acquérant une connaissance des systèmes de contrôle interne pertinents et examiner s'il existe des signes d'irrégularités préjudiciables à la performance. Une bonne compréhension des systèmes de contrôle interne aide les vérificateurs à identifier les faiblesses majeures du système pouvant donner lieu à des irrégularités.
- En étant attentif, dans toutes les vérifications de résultats, aux situations ou transactions susceptibles de receler des actes illicites ou des abus. L'équipe de vérification doit déterminer la mesure dans laquelle ces actes affecteraient les résultats de la vérification et solliciter l'assistance de spécialistes dans les cas compliqués.
- En vérifiant si les entités concernées ont pris les mesures appropriées pour donner suite aux recommandations formulées lors des vérifications antérieures ou d'autres examens pertinents par rapport aux objectifs de vérification. Si des faiblesses graves des systèmes ont été signalées dans des rapports de vérification antérieurs et qu'aucune mesure corrective n'a été prise pour les résoudre, les vérificateurs doivent être vigilants face à des risques de fraude ou d'abus du système.
- En notifiant, le cas échéant, toute irrégularité financière constatée au cours de la vérification aux autorités compétentes. Il est probable que pendant la vérification sur le terrain, l'équipe fasse des constatations de vérification importantes nécessitant une action urgente, faute de quoi les informations probantes pourraient être altérées ou l'entité pourrait subir des pertes financières supplémentaires. Dans de tels cas, les constatations doivent être communiquées à l'organe chargé des poursuites judiciaires et à la juridiction supérieure de contrôle des finances publiques qui décident si l'affaire doit ou non être traitée devant une cour de justice.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 05-06 : Appréciation finale des contrôles
  - Modèles-type :
    - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

3.4.3 Définition de l'importance relative du ou des sujets considérés

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 41
- ISSAI 300 - 33
- ISSAI 3000

Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif à toutes les étapes du processus d'audit. Il convient d'examiner les questions financières, mais également les aspects sociaux et politiques du sujet considéré, afin d'apporter le plus de valeur ajoutée possible.

Le caractère significatif peut être considéré comme l'importance relative d'un sujet dans le contexte dans lequel il est examiné. Le caractère significatif d'un thème d'audit doit être en rapport avec l'ampleur de ses incidences. Pour le déterminer, il faut examiner si l'activité a relativement peu d'importance et si les lacunes dans le domaine concerné pourraient influer sur d'autres activités au sein de l'entité auditée. Une question sera considérée comme significative si le thème a une importance particulière et si des améliorations auraient une incidence significative. Par contre, une question sera moins significative si elle concerne une activité de routine et si l'incidence d'une mauvaise performance était minime ou limitée à un domaine de moindre envergure.

Lors d'un audit de la performance, le caractère significatif sur le plan de la valeur monétaire peut, mais ne doit pas, être une préoccupation essentielle. Lorsqu'il définit le caractère significatif, l'auditeur doit également tenir compte des éléments significatifs sur les plans social et politique et garder à l'esprit que cela peut varier avec le temps et en fonction de la manière dont les parties responsables et les utilisateurs concernés voient les choses. Or ce point de vue peut changer d'un audit à l'autre, étant donné que les critères sont souvent fixés par la législation et que le sujet considéré peut lui aussi varier fortement d'un audit de la performance à l'autre. Lorsqu'il évalue ce point de vue, l'auditeur doit faire preuve de prudence.

Le caractère significatif concerne tous les aspects des audits de la performance, comme la sélection des thèmes, la définition des critères, l'évaluation des éléments probants, la documentation, ainsi que la gestion des risques d'établir des constatations ou des rapports inappropriés ou dont l'incidence est faible.

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note Méthodologique :
    - 06-02 – Évaluation de l'importance relative

3.4.4 Jugement professionnel et esprit critique

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 37
- ISSAI 300 - 31
- ISSAI 3000 – 2.3

Les auditeurs doivent faire preuve d'esprit critique, mais également être réceptifs et disposés à innover. Il est crucial que les auditeurs fassent preuve d'esprit critique, adoptent une ***approche sceptique*** et se distancient objectivement des informations fournies. Les auditeurs sont censés procéder à des évaluations rationnelles et faire abstraction de leurs préférences personnelles et de celles des autres.

Dans le même temps, ils doivent être réceptifs à d'autres opinions et arguments. Cela est nécessaire pour éviter les erreurs de jugement ou les préjugés cognitifs. Le respect, la flexibilité, la curiosité et la disposition à innover sont également importants. L'innovation concerne le processus d'audit proprement dit, mais également les activités ou les processus audités.

Les auditeurs sont censés examiner les questions sous différents angles et faire preuve d'ouverture et d'objectivité à l'égard d'opinions et d'arguments différents. S'ils ne sont pas réceptifs, les auditeurs risquent de laisser échapper des arguments importants ou des éléments probants de premier ordre. Étant donné que leurs travaux visent à développer de nouvelles connaissances, les auditeurs doivent aussi être créatifs, réfléchis, souples, ingénieux et pragmatiques dans leurs efforts pour collecter, interpréter et analyser les données.

Le comportement professionnel de l'auditeur doit être d'un niveau élevé pendant tout le processus d'audit, depuis la sélection du thème et la planification des travaux jusqu'à l'établissement du rapport, en passant par la réalisation de l'audit proprement dit. Il importe que les auditeurs travaillent de façon méticuleuse, avec toute la diligence requise, en toute objectivité et dans le cadre d'une supervision adéquate.

3.4.5 Contrôle de la qualité

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 38
- ISSAI 300 - 32
- ISSAI 3000

Les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures pour garantir la qualité, en s'assurant que les exigences applicables sont respectées et en centrant leurs efforts sur la production de rapports pertinents, équilibrés et justes qui apportent une valeur ajoutée et des réponses aux questions d'audit.

L'ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC comporte des orientations générales sur le système de contrôle de la qualité établi au niveau de l'organisation pour couvrir tous les audits. Lors des audits de la performance, les aspects spécifiques ci-après doivent être pris en considération.

L'audit de la performance est un processus au cours duquel l'équipe d'audit rassemble une grande quantité d'informations spécifiques à l'audit et exerce un niveau élevé de jugement professionnel et de discernement concernant les questions pertinentes. Il faut en tenir compte dans le cadre du contrôle qualité. Il faut considérer que la nécessité d'instaurer une atmosphère de travail empreinte de confiance mutuelle et de responsabilité, ainsi que d'apporter un soutien aux équipes d'audit, fait partie de la gestion de la qualité. Pour ce faire, il faut parfois mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité pertinentes et faciles à gérer, et assurer que les auditeurs soient attentifs aux informations en retour transmises par les personnes chargées du contrôle qualité. Lorsque les avis des superviseurs et de l'équipe d'audit divergent, il convient de prendre des mesures appropriées pour s'assurer que celui de l'équipe d'audit est suffisamment pris en considération et que la politique de l'ISC est cohérente.

Lors des audits de la performance, même si le rapport est fondé sur des éléments probants, bien documenté et précis, il peut s'avérer inapproprié ou non satisfaisant si la position qu'il expose n'est ni

équilibrée ni impartiale, s'il comporte trop peu de points de vue pertinents ou s'il ne répond pas aux questions d'audit de façon satisfaisante. Ces éléments doivent donc faire partie intégrante des mesures prises pour garantir la qualité.

Étant donné que ces objectifs d'audit varient fortement d'une mission à une autre, il importe de définir clairement ce qu'est un rapport de qualité élevée dans le contexte spécifique d'une mission d'audit. Les mesures générales de contrôle qualité doivent donc être complétées par des mesures spécifiques à l'audit.

Au niveau de chaque audit, aucune procédure de contrôle qualité ne peut garantir que le rapport relatif à l'audit de la performance sera de qualité élevée. Il importe également que les auditeurs soient, et restent, compétents et motivés. Les mécanismes de contrôle doivent donc être complétés par un soutien à l'équipe d'audit, comme la formation sur le tas et des orientations.

- ✓ Autres références normatives à consulter :
  - ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC
- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Modèles-type :
    - 01-04 – Notes de revue

3.4.6 Gestion et compétences de l'équipe d'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 39
- ISSAI 300 - 30

L'équipe d'audit doit posséder, collectivement, les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit. Cela inclut une solide connaissance de l'audit, de l'organisation des recherches, ainsi que des méthodes, des enquêtes ou des techniques d'évaluation utilisées dans le domaine des sciences sociales. Ses membres doivent également disposer d'atouts personnels comme un esprit analytique et des aptitudes à la rédaction et à la communication.

Pour l'audit de la performance, des compétences particulières sont parfois nécessaires, comme la connaissance des techniques d'évaluation et des méthodes utilisées dans le domaine des sciences sociales, ainsi que des compétences personnelles comme les aptitudes à la communication et à la rédaction, la capacité d'analyse, la créativité et la réceptivité. Les auditeurs doivent avoir une connaissance solide des organisations, des programmes et des fonctions des pouvoirs publics. Cette connaissance leur permettra de s'assurer qu'ils sélectionnent les bons domaines à contrôler et qu'ils sont effectivement en mesure d'entreprendre l'examen des programmes et des activités des pouvoirs publics.

Il existe aussi des moyens spécifiques pour acquérir les compétences nécessaires. Pour chaque audit de la performance, les auditeurs doivent avoir une parfaite connaissance des mesures que les pouvoirs publics ont adoptées qui constituent le sujet de l'audit, ainsi que des causes à l'origine de ces mesures et des incidences possibles. Ces connaissances doivent souvent être acquises ou développées spécialement pour la mission. Les audits de la performance impliquent souvent un processus d'apprentissage et l'élaboration d'une méthodologie qui font partie intégrante de l'audit proprement dit. Il faut donc offrir la possibilité de suivre un apprentissage et une formation «sur le tas» aux auditeurs, qui doivent maintenir leurs compétences professionnelles à niveau par un perfectionnement professionnel permanent. Une attitude ouverte à l'égard de l'apprentissage et une culture de la gestion fondée sur l'encouragement constituent des conditions importantes pour renforcer les compétences professionnelles des auditeurs.

3.4.7 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 39
- ISSAI 300 - 30
- ISSAI 3000

Dans des domaines spécifiques, les auditeurs peuvent faire appel à des experts externes pour compléter les connaissances de l'équipe d'audit. Les auditeurs doivent évaluer si et dans quels domaines le recours à des experts externes est requis, et prendre les dispositions nécessaires.

- **Autres références normatives à consulter :**
  - CSCCA P01/2016 – Procédure d'accréditation des firmes nationales de comptabilité ou d'audit à l'usage de la Cour qui consiste en une exigence légale ouvrant, pour la Cour, sur la délégation de ses compétences en matière d'audit.

3.4.8 Documentation

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 42
- ISSAI 300 - 34
- ISSAI 3000 - 86
-

Les auditeurs doivent documenter l'audit en fonction de ses circonstances particulières. Les informations doivent être exhaustives et suffisamment détaillées pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucun lien préalable avec l'audit, de déterminer par la suite quels travaux ont été réalisés pour aboutir aux constatations, aux conclusions et aux recommandations d'audit.

Comme dans tous les audits, les auditeurs qui contrôlent la performance doivent conserver une documentation satisfaisante concernant l'élaboration, les procédures et les constatations de chaque audit. Dans le cas des audits de la performance, l'objectif de la documentation et le contexte dans lequel elle s'inscrit sont toutefois quelque peu particuliers.

Souvent, l'auditeur aura acquis sur le thème d'audit des connaissances spécialisées qui ne peuvent être facilement diffusées au sein de la CSCCA. Étant donné que la méthodologie et les critères d'audit peuvent avoir été élaborés spécifiquement pour une seule mission, l'auditeur est investi d'une responsabilité particulière lorsqu'il s'agit de rendre son raisonnement transparent.

Lors des audits de la performance, le rapport doit non seulement comporter les constatations et les recommandations, mais aussi décrire le cadre, le point de vue et la structure analytique adoptés, ainsi que le processus suivi pour aboutir aux conclusions. Dans une certaine mesure, le rapport joue le même rôle que celui des normes générales ou de la documentation d'audit dans les autres types d'audits.

La documentation doit non seulement permettre de confirmer l'exactitude des faits, mais aussi d'assurer que le rapport présente un examen équilibré, impartial et exhaustif de la question ou du sujet audité. La documentation doit donc parfois, par exemple, comporter des références à des arguments qui n'ont pas été acceptés dans le rapport ou décrire comment des points de vue différents ont été traités dans le rapport.

Lors d'un audit de la performance, le rapport vise souvent à convaincre les utilisateurs raisonnables en leur donnant de nouvelles informations plutôt qu'en établissant une déclaration formelle d'assurance. Les objectifs d'audit déterminent la nature des éléments probants nécessaires, mais également celle de la documentation.

La conservation d'une documentation appropriée ne sert pas uniquement à garantir la qualité (à titre d'exemple, elle aide à assurer que les travaux délégués ont été réalisés de façon satisfaisante et que les objectifs de l'audit ont été atteints); elle contribue également au développement professionnel au niveau de l'ISC et des différents auditeurs. Elle peut aussi permettre de définir de bonnes pratiques à appliquer à des audits similaires dans le futur.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 01-01 : Dossiers de vérification
  - Modèles-type :
    - 01-01 – Dossier Permanent
    - 01-03 – Dossier Administratif
    - 01-05 – Dossier de contrôle

3.4.9 Communication

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 – 43
- ISSAI 300 - 29
- ISSAI 3000 - 55.
-

Les auditeurs doivent maintenir une communication efficace et appropriée avec les entités auditées et les parties prenantes concernées pendant tout le processus d'audit, ainsi que définir le contenu, le processus et les destinataires de la communication pour chaque audit.

Plusieurs raisons expliquent pourquoi il est particulièrement important de planifier la communication avec les entités auditées et les parties prenantes lors des audits de la performance.

- Étant donné que les audits de la performance ne sont en principe pas réalisés régulièrement (par exemple tous les ans) et qu'ils ne portent pas sur les mêmes entités auditées, il se peut que les canaux de communication n'existent pas encore. Des contacts avec le pouvoir législatif et les organismes publics peuvent certes déjà être en place, mais d'autres groupes pourraient ne jamais avoir eu d'échanges avec les auditeurs précédemment (ce peut être le cas, par exemple, de membres de la communauté universitaire ou du monde des affaires, ou encore d'organisations de la société civile).
- Il arrive fréquemment qu'aucun critère ne soit défini au préalable (comme un référentiel d'information financière). Dans ce cas, un échange de vues approfondi avec l'entité auditée s'avère nécessaire.
- Pour aboutir à des rapports équilibrés, il faut redoubler d'efforts pour connaître les points de vue des différentes parties prenantes.

Les auditeurs doivent identifier les parties responsables et les autres parties prenantes principales et prendre l'initiative d'établir une communication bilatérale efficace. Une bonne communication peut permettre aux auditeurs d'améliorer l'accès aux sources d'informations, ainsi qu'aux données et aux opinions de l'entité auditée. Le recours aux canaux de communication pour expliquer l'objectif de l'audit

de la performance aux parties prenantes permet également d'augmenter la probabilité que les recommandations d'audit seront mises en œuvre. Les auditeurs doivent donc s'efforcer d'établir de bonnes relations professionnelles avec toutes les parties prenantes concernées, à encourager la circulation libre et franche de l'information – pour autant que les règles de confidentialité le permettent – et à mener les discussions dans une ambiance empreinte de respect et de compréhension mutuelles quant au rôle et aux responsabilités de chacune des parties prenantes. Il faut cependant veiller à ce que la communication avec les parties prenantes ne compromette pas l'indépendance et l'impartialité de la CSCCA.

Les auditeurs doivent communiquer aux entités auditées les aspects clés de l'audit, y compris l'objectif de l'audit, les questions d'audit et le sujet considéré. La notification prendra généralement la forme d'une lettre de mission écrite et de communications régulières pendant l'audit. Les auditeurs doivent continuer à communiquer avec les entités auditées tout au long de l'audit, au moyen d'un processus constructif d'interaction, lorsque différents arguments, constatations et points de vue sont évalués.

Avant que la CSCCA publie son rapport, elle doit donner aux entités auditées l'occasion de formuler des observations sur les constatations, conclusions et recommandations d'audit. Tout désaccord doit être examiné et les erreurs factuelles doivent être corrigées. L'examen des informations en retour doit être consigné dans les documents de travail de manière à ce que tout changement apporté au projet de rapport d'audit ou les raisons pour lesquelles aucun changement n'a été effectué soient documentés.

À la fin du processus d'audit, la CSCCA peut obtenir des parties prenantes des informations en retour sur la qualité des rapports d'audit publiés. La CSCCA peut également demander aux entités auditées leur avis sur la qualité de l'audit.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

3.5 Le processus d'audit de la performance

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe :
- ISSAI 100 – à
- ISSAI 300 - 35

Phases d'une mission d'audit de performance

Un audit de la performance comporte les principales étapes suivantes:

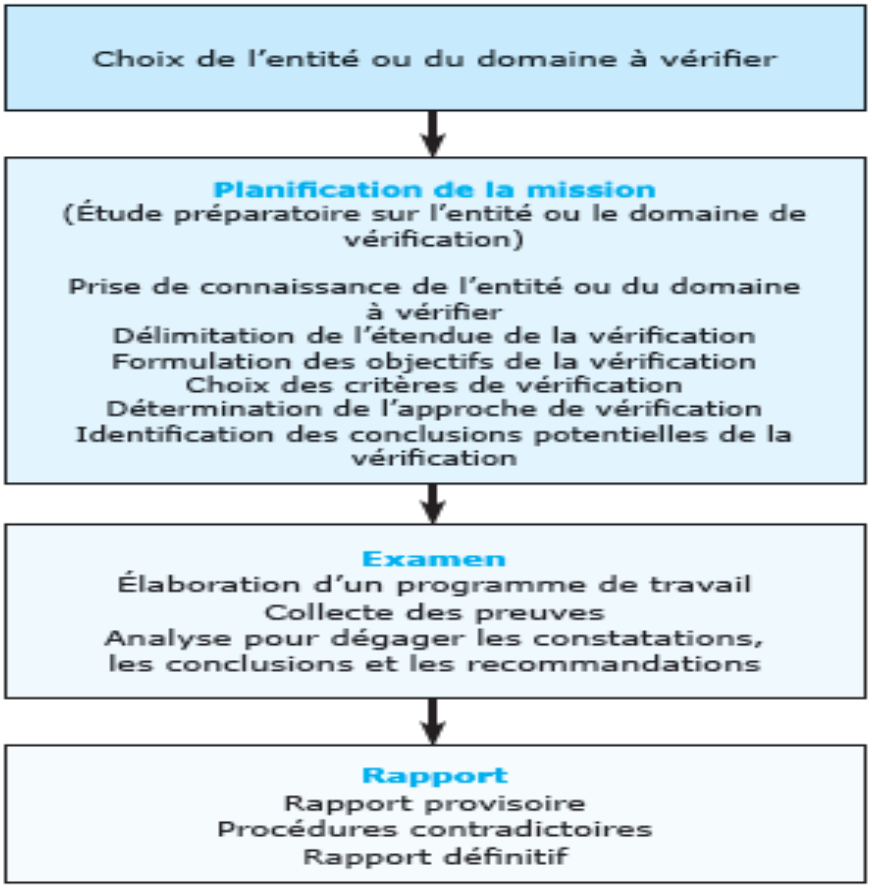
- la planification, à savoir la sélection des thèmes, l'étude préliminaire et la conception de l'audit;
- la réalisation, à savoir la collecte et l'analyse des données et des informations;
- l'établissement du rapport, à savoir la présentation des résultats de l'audit: les réponses aux questions d'audit, les constatations, les conclusions et les recommandations adressées aux utilisateurs;

le suivi, qui consiste à déterminer si les mesures prises pour donner suite aux constatations et aux recommandations ont permis de résoudre les faiblesses et/ou les problèmes sous- jacents

La figure ci-après présente le déroulement global d'une mission de vérification de la performance à laquelle il convient d'ajouter la phase du suivi des recommandations.

Suite au choix de l'entité ou du domaine à vérifier, l'audit de performance passe par un certain nombre d'étapes réparties sur trois phases. Le tableau 3.6 présente les phases d'une vérification de performance.

Figure 3.6 : Les phases d'un audit de performance



Un audit de la performance comporte les principales étapes suivantes:

- la planification, à savoir la sélection des thèmes, l'étude préliminaire et la conception de l'audit;
- la réalisation, à savoir la collecte et l'analyse des données et des informations;
- l'établissement du rapport, à savoir la présentation des résultats de l'audit: les réponses aux questions d'audit, les constatations, les conclusions et les recommandations adressées aux utilisateurs;
- le suivi, qui consiste à déterminer si les mesures prises pour donner suite aux constatations et aux recommandations ont permis de résoudre les faiblesses et/ou les problèmes sous- jacents.

Préalablement à ces étapes se situent la planification annuelle et/ou pluriannuelle de la Cour qui prend en considération les principes d'ordre déontologique – c'est-à-dire l'indépendance et l'objectivité du vérificateur, la compétence de la Commission et s'assure que les procédures de qualité contrôle sont en place. La Cour s'assure également que la Commission est en mesure de mener la vérification avec la documentation et la communication requises.

Planification des différentes missions d'audit : Au cours de la phase de planification d'une mission d'audit, le vérificateur examine la relation entre le sujet, les critères et la portée de l'audit. Les vérificateurs sont guidés par le jugement professionnel et les besoins des utilisateurs prévus lors de cet exercice. Une fois qu'ils ont défini le sujet, les critères et la portée de la mission des différentes vérifications, ils élaborent la stratégie d'audit et le plan d'audit ou rapport d'étude préliminaire. Ils comprennent le contrôle interne, établissent l'importance relative, évaluent les risques liés à l'entité et planifient les procédures d'audit dans le cadre de la conception de la vérification.

Réalisation de l'audit et collecte d'éléments probants : Au cours de cette phase, les vérificateurs recueillent et documentent principalement les éléments probants permettant de parvenir à une conclusion ou d'exprimer une opinion quant à la conformité du sujet, à tous égards importants, aux critères établis.

Évaluation des éléments probants et la formulation de conclusions: Les vérificateurs examinent la suffisance et le caractère approprié des éléments probants afin de parvenir à une conclusion ou d'exprimer une opinion quant à savoir si le sujet est conforme aux critères établis. À ce stade, les vérificateurs prennent en considération l'importance relative, aux fins de rapports.

Établissement de rapports : La conclusion ou l'opinion est présentée sous forme de rapport destiné à l'utilisateur prévu. Le vérificateur inclut ici les recommandations ainsi que les réponses que l'entité leur apporte.

Ces étapes font partie d'un processus qui peut être itératif. À titre d'exemple, de nouvelles connaissances acquises pendant la réalisation de l'audit peuvent entraîner des modifications du plan d'audit. En outre, des éléments importants de l'établissement du rapport (comme la formulation de conclusions) peuvent être esquissés, voire terminés, pendant la réalisation de l'audit.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

3.5.1 Termes de la mission

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 – 44
- ISSAI 3000 – 89 à 91

Les auditeurs doivent s'assurer que les termes de la mission d'audit ont été clairement définis.

Les audits peuvent être requis par la législation, demandés par un organe législatif ou un organisme de surveillance, lancés par l'ISC ou réalisés en vertu d'un simple accord avec l'entité auditée. Dans tous les cas, l'auditeur, la direction de l'entité auditée, les personnes responsables de la gouvernance et les autres intervenants le cas échéant doivent parvenir ensemble à un accord formel sur les termes de la mission d'audit, ainsi que sur leurs rôles et responsabilités respectifs. Parmi les informations importantes peuvent figurer le sujet, l'étendue et les objectifs de l'audit, l'accès aux données, le rapport qui résultera de l'audit, le processus d'audit, les personnes de contact, ainsi que les rôles et responsabilités des différents intervenants au cours de la mission.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Note 02-01 : Émission de la lettre de mission et de la lettre de notification
  - Modèles-type :
    - 02-01 – Lettre d'ouverture
    - 02-02 – Lettre de mission

3.5.2 La planification

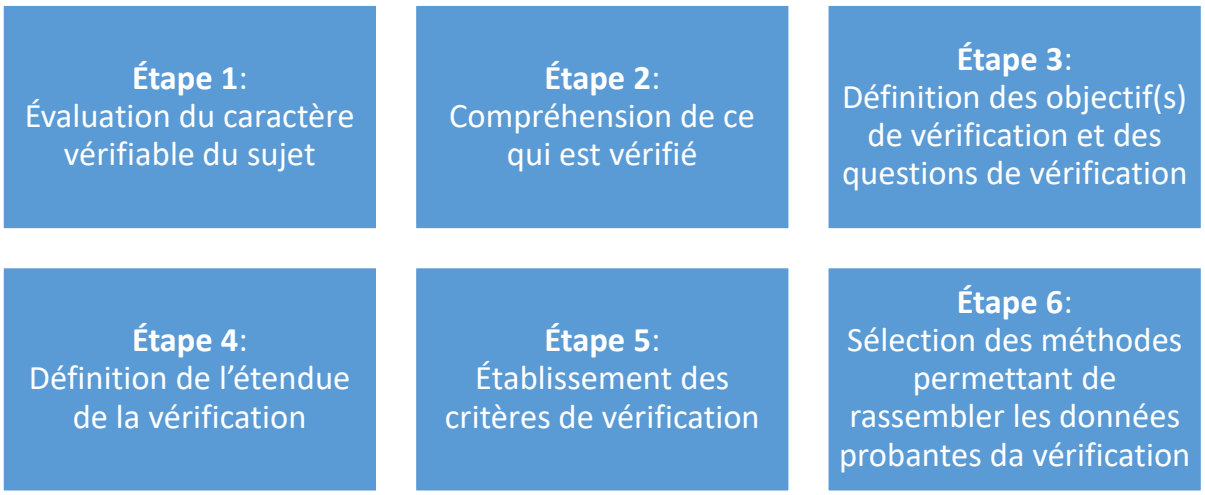
La planification consiste en une évaluation très générale de l'entité, du programme ou des activités qui seront soumis à l'audit, sans vérification approfondie. La planification a pour but de permettre aux vérificateurs d'effectuer une analyse et un examen général du secteur, afin de préciser la portée de l'audit et de proposer les objectifs, les secteurs à soumettre à un examen approfondi, les critères et la stratégie d'examen.

L'auditeur doit planifier l'audit de manière à contribuer à un audit de haute qualité mené à bien de manière économique, efficiente et efficace, en temps opportun, et en conformité avec les principes de bonne gestion de projet. De façon concrète, la planification se divise en deux principaux axes, soit la :

- conception de la vérification de performance;
- bonne gestion de projet et l'approbation du plan par la direction.

L'objectif de la phase de conception est de déterminer si les conditions pour un audit sont réunies, et si c'est le cas, de produire une proposition de vérification avec un plan de travail et un plan de recherche. La phase de conception est normalement menée sur une période relativement courte. La conception d'un sujet spécifique peut être menée en moins d'un mois, alors qu'un sujet plus large peut normalement être mené dans un délai de trois mois. Généralement, la plus grande partie du temps alloué pour la vérification doit être utilisée pour la réalisation de la vérification en tant que tel. La conception du plan d'audit ou étude préliminaire comprend six étapes principales présentées dans le Figure ci-après :

Figure 3.7 : Étapes de la conception d'une vérification de la performance



La réalisation de ces différentes étapes conduit à l'élaboration du plan d'audit ou rapport d'étude préliminaire (REP).

3.5.2.1 Évaluation du caractère vérifiable du sujet

L'évaluation du caractère auditable est une exigence importante dans le processus de conception. L'auditeur doit se demander si la conduite d'un audit est pertinente et rentable.
(GUID 3920.20 – édition 2016)

L'évaluation du caractère auditable/vérifiable est une exigence importante dans le processus de conception. L'auditeur doit se demander si la conduite d'un audit est pertinente et rentable. On entend par vérifiabilité, la capacité pour les Commissions de vérification d'effectuer la vérification conformément aux normes professionnelles. Il peut y avoir toute une gamme de situations pouvant amener une équipe à décider de ne pas vérifier un domaine donné même s'il est important. L'équipe devrait considérer, entre autres, les facteurs suivants :

- la nature de l'activité ne convient pas, par exemple, il peut être très difficile de tenter de vérifier les considérations techniques d'une installation de recherche;
- l'équipe n'a pas ou ne peut pas obtenir l'expertise nécessaire pour effectuer la vérification;
- le secteur est en voie de changer de façon importante ou radicale;
- il n'y a pas de critères valables pour évaluer le rendement.

L'identification des sujets à auditer, leur pertinence par rapport au mandat de la Cour et de leur vérifiabilité permettent à la Commission d'audit de cibler les points sur lesquels elle doit concentrer son attention, et de préciser les ressources et le temps nécessaires afin que les résultats du travail aient un impact positif.

Encadré 3.4
Conseils pratiques – Élément à considérer pour apprécier le caractère vérifiable d'un projet

La Commission d'audit doit :

a. Examiner s'il existe des critères disponibles à travers les lois et règlements ou les bonnes pratiques. Des vérifications similaires portant sur des objectifs similaires peuvent déjà avoir été menées par d'autres institutions où les critères pertinents ne sont pas disponibles et où il n'y a pas de base raisonnable existante pour développer les critères de vérification

b. Vérifier si les informations ou données probantes exigées sont susceptibles d'être disponibles. Par exemple suite à une inondation ou un incendie tous les documents sont inondés ou brulés

c. Vérifier également si les informations ou données probantes ne peuvent pas être obtenues de manière efficiente : les coûts d'obtention des informations sont excessivement élevés alors que l'impact probable de la vérification est très faible.

d. Tenir compte de nature de l'activité à vérifier : par exemple, il peut être très difficile de vérifier les considérations techniques d'une installation de recherche minière.

e. S'assurer de la disponibilité de l'expertise (interne ou externe) nécessaire pour effectuer la vérification.

Encadré 3.4
Conseils pratiques – Élément à considérer pour apprécier le caractère vérifiable d'un projet

f. Vérifier si le problème ou la question de vérification est déjà en train d'être traité par l'entité vérifiée. Le domaine à vérifier peut-être en voie de changer de façon importante ou radicale

Toutefois, l'absence d'informations et de données peut être une observation importante et la cause de la vérification elle-même, et ne devrait pas empêcher l'équipe de vérification de réaliser des enquêtes supplémentaires. Dans de telles circonstances, il est important que le vérificateur informe le Conseil de la Cour de ces préoccupations, de manière à ce qu'elle puisse décider de commencer à agir ou non.

Dans un audit de performance réalisé dans le secteur public, il peut y avoir des situations où les conditions préalables à la réalisation d'une mission ne sont pas remplies. Par exemple, lorsqu'elle entreprend la planification de l'audit, la Commission d'audit peut déterminer qu'il n'existe pas de critères valables dans les circonstances de la mission. Les options suivantes s'offrent alors à elle :

a. redéfinir les termes et conditions de l'audit de performance pour satisfaire aux conditions préalables (par exemple, en précisant le sujet d'audit de façon à pouvoir déterminer des critères valables);
b. reconstituer la comptabilité / les transactions effectuées par l'institution publique auditée en utilisant la méthode altérative des confirmations externes des opérations auprès des banques, fournisseurs et clients pour les cas extrêmes de carence ou disparation non-intentionnelle ou intentionnelle des livres des transactions de l'entité.
c. porter la problématique à l'attention du Coordinateur ou du Président de la Chambre si les conditions préalables à la réalisation de la mission ne sont toujours pas réunies,

3.5.2.2 La prise de connaissance de l'entité et du sujet considéré

Connaissance générale

L'auditeur doit acquérir des connaissances de fond et de méthodes pendant la phase de planification. Le personnel de vérification doit acquérir une connaissance suffisante de l'entité et du domaine à vérifier, d'une part, pour confirmer que la vérification puisse être effectuée conformément aux normes et, d'autre part, pour assurer le caractère adéquat des décisions au sujet de la nature, de la portée et du calendrier de la mission.

La prise de connaissance de l'entité et du domaine à auditer constitue une étape fondamentale de la phase de planification. Une bonne compréhension de l'entité et du domaine à auditer permet, entre autres, à la Commission d'audit 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.

La Commission d'audit acquiert donc, au début du processus de planification, une connaissance globale de l'entité (ministère, organisme, secteur ou fonction) avant de commencer la planification détaillée du sujet à vérifier proprement dit. Peu importent la taille et la nature de l'entité, il est important d'acquérir au début une bonne « vue d'ensemble », et non pas une connaissance détaillée.

À cette fin, la Commission d'audit s'intéresse plus particulièrement aux éléments suivants :

- la nature de l'institution publique à vérifier;

- les assises légales, les textes législatifs et réglementaires importants qui régissent l'entité et les activités à vérifier (lois, décrets, arrêtés, etc.);
- le mandat, la mission et les objectifs de l'entité ou du programme;
- la performance;
- les ressources;
- les risques;
- les systèmes, contrôles et pratiques;
- l'environnement externe;
- le contexte dans lequel évolue l'entité;
- la structure organisationnelle;
- les produits ou services offerts (programmes et activités principales);
- les clients, les bénéficiaires des services et les parties prenantes;
- les ressources humaines, financières et matérielles mises à la disposition de l'institution publique;
- les processus de gestion;
- les résultats escomptés (ce qu'on s'attend de l'entité) en matière d'économie, d'efficience et d'efficacité, et les principaux mécanismes de surveillance du rendement et de reddition de compte;
- les banques d'information pertinentes.
- les lacunes antérieures ou faiblesses connues, incluant les rapports de l'audit interne ou autres études.

Les textes législatifs et réglementaires importants. La Commission d'audit prend connaissance du cadre juridique de l'entité qui comprend les textes en portant création et régissant son mode de fonctionnement. Ceux-ci comprennent la loi créant l'entité, les décrets, les arrêtés, les lois de finances et d'autres mesures législatives et réglementaires importantes que doit respecter l'organisation.

Mandat, mission et objectifs. La Commission d'audit obtient une bonne compréhension du mandat, de la mission et des objectifs assignés à l'entité. Cette information se retrouve souvent dans les lois, les ordonnances et les décrets. L'analyse du mandat, de la mission et des objectifs permet également d'identifier les produits ou extrants de l'organisation. Sans cette analyse, l'entité serait examinée hors contexte.

Contexte dans lequel évolue l'institution publique. Il peut s'agir de facteurs environnementaux qui peuvent influencer la performance d'un programme ou d'une activité. Le terme « environnement » ici est employé pour décrire un ensemble varié de conditions contextuelles. Ces principaux facteurs sont les suivants :

- facteurs économiques (externes ou internes);
- facteurs sociaux (changement technologique, facteurs climatiques ou démographiques);
- exigences des partenaires techniques et financiers;
- intervention politique;
- politique interne.

La structure organisationnelle. L'analyse de la structure organisationnelle est nécessaire pour la prise de connaissance de l'entité puisqu'elle permet de connaître les rôles et les responsabilités des acteurs clés pour mettre en œuvre le mandat de l'institution publique et atteindre ses objectifs. Cette analyse permettra à la Commission d'audit d'identifier les principaux centres de responsabilités au sein de 'institution publique auditée et leur rapport avec les activités relevées. Les organigrammes, les documents de délégation des pouvoirs et les descriptions des tâches constituent des sources utiles d'information.

Les produits et services offerts. La Commission d'audit s'efforce d'obtenir une bonne compréhension des caractéristiques des produits ou services offerts par entité (programmes et activités principales), des clients et des bénéficiaires. Ce recensement met l'emphase sur les éléments qui absorbent la majeure partie de ses ressources.

Les ressources. La Commission d'audit détermine ensuite la provenance des fonds de l'entité auditée et quelles sont les principales ressources (humaines, financières et matérielles) qu'elle utilise et quelle en est la répartition au sein de l'organisation. La Commission identifie également, s'il y a lieu, les ressources particulières de l'organisme (scientifique, technologique, équipements de laboratoire) et détermine leur importance pour la conduite de ses activités.

Les processus de gestion. La Commission d'audit identifie les principaux systèmes et pratiques de gestion en place dans l'organisation pour assurer la conduite ordonnée des opérations et favoriser l'atteinte de ses objectifs stratégiques et opérationnels.

Les résultats escomptés de l'entité en matière d'économie, d'efficience et d'efficacité, et les mécanismes de surveillance du rendement et de reddition de comptes. L'équipe de vérification prend connaissance des systèmes et pratiques de surveillance du rendement et de reddition de compte au sein de l'entité. Ces mécanismes incluent les moyens utilisés aux divers paliers hiérarchiques pour établir les objectifs et surveiller le rendement et les procédés de contrôle qui visent à assurer l'économie, l'efficience et l'efficacité dans la réalisation des programmes et de leurs activités.

Les lacunes antérieures ou faiblesses connues incluant les rapports d'audit interne ou autres études. L'équipe doit tenir compte des lacunes ou faiblesses qui ont été identifiées dans des études ou rapports antérieurs, incluant des examens effectués par l'ISC, par d'autres structures de contrôle du pays, ou par des organismes externes. L'équipe doit examiner le cas échéant, les mesures prises par la direction de l'entité pour adresser les observations soulevées.

Plusieurs procédures de vérification peuvent être utilisées pour acquérir la connaissance de l'entité et du sujet:

- l'analyse documentaire;
- l'entrevue;
- l'observation (ex. : visite des lieux, présence à une activité);
- l'exploitation de données;
- l'analyse de dossiers;
- l'inspection;
- la confirmation externe;
- les tests de contrôle clés;
- les tests de corroboration;
- le recalcul;
- l'étalonnage (indicateurs de mesure utilisés, études comparatives, meilleures pratiques);
- la consultation d'experts du domaine;
- les groupes de discussion.

Compréhension du sujet considéré

L'objectif au début de la phase de conception est de développer une compréhension solide du sujet considéré ("ce qui est audité"), et des risques et défis dans le domaine. Pour les secteurs de l'entité et du sujet qui sont significatifs ou présentent un risque élevé, le personnel de vérification approfondit sa connaissance.

Afin d'approfondir sa connaissance, les thèmes et les sujets ci-dessous peuvent orienter les équipes de vérification :

- la gouvernance;
- la structure organisationnelle et mode de gestion;
- la gestion des risques;
- l'information de gestion (ex. la mesure de la performance et reddition de compte);
- la technologie de l'information (TI);
- les ressources humaines (taux de rotation, maîtrise de l'expertise, etc.)
- le développement durable;
- la conformité à la législation;
- la gestion contractuelle;
- les projets ou changements opérationnels majeurs (récent, en cours ou à venir).

L'acquisition d'une compréhension du sujet considéré fournit à la Commission d'audit un cadre de référence pour l'exercice du jugement professionnel tout au long de la vérification, par exemple au moment :

- de prendre en considération les caractéristiques du sujet considéré;
- d'apprécier le caractère valable des critères;
- de prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, comptent pour orienter les travaux de l'équipe de vérification,
- compris les cas où une attention spéciale peut être nécessaire, par exemple le besoin de compétences spécialisées ou des travaux d'un expert;
- d'établir et de réévaluer régulièrement le caractère approprié des facteurs quantitatifs et qualitatifs qui sont importants;
- de développer des attentes aux fins de la mise en œuvre des procédures analytiques;
- de concevoir et de mettre en œuvre les procédures;
- d'évaluer les éléments probants, y compris le caractère raisonnable des déclarations verbales et écrites qu'il a obtenues.

La Commission d'audit dans sa prise de connaissance du sujet considéré peut consulter les parties prenantes externes à l'entité. Cela lui permet de connaître différents points de vue, notamment au regard des responsabilités, des enjeux stratégiques et de la performance en lien avec la gestion du sujet considéré. Par exemple, les parties prenantes peuvent être une association représentant plusieurs entités ou des groupes d'intérêts internes ou externes aux entités vérifiées. La collecte d'information au sujet de l'entité et du sujet considéré peut prendre du temps et entraîner des coûts pour l'ISC dont le personnel de vérification doit tenir compte.

La Commission d'audit doit procéder à des demandes d'information auprès des entités concernées. La demande d'information est une procédure utilisée tout au long de la mission, en complément d'autres procédures. Les demandes d'informations peuvent se faire lors des entrevues ou par des demandes écrites. L'évaluation des réponses fait partie intégrante du processus et peuvent fournir à la Cour des informations pertinentes pour la suite de ses travaux.

Dans le cadre de ses travaux de prise de connaissance, la Commission d'audit rencontre les fonctions d'inspections (ou audit) internes de l'entité afin d'échanger sur :

- le fonctionnement global de l'entité et du domaine à l'examen;
- les enjeux, les risques, les grands dossiers ou les déficiences concernant l'entité vérifiée;
- les travaux de vérification actuels ou passés, menés par la fonction d'inspection interne ou d'autres travaux menés par l'entité (par exemple des évaluations de programme).

Encadré 3. 5 :
Thématiques relatifs à la compréhension du sujet considéré

Quelques exemples de sujet sont mentionnés ci-dessous à titre de référence :

- Performance financière :
  - utilisation des fonds appropriés (exécution du budget)
  - collecte des recettes, par ex. taxes municipales, application d'amendes et de pénalités
  - utilisation de subventions et de prêts
- Approvisionnement
- Dépenses
- Prestation de services - médicaux, éducatifs, etc.
- Plaintes du public
- Protection du patrimoine
- Propriété des responsables de l'entité vérifié/prise de décision
- Santé et sécurité
- Protection environnementale
- Cadre de contrôle interne
- Paiements de prestations sociales, pensions
- Caractéristiques physiques, densité de zonage, accès aux bâtiments publics, etc.

Référentiels (modèles d'analyse et sources des critères)

La Commission d'audit peut s'enquérir auprès de l'institution publique auditée des référentiels susceptibles d'être utilisés pour la vérification. Les référentiels correspondent à des lois, des règlements, des normes, aux règles et procédures applicables à un domaine de gestion ou de bonnes pratiques de gestion, ou des ententes et permettent d'orienter le personnel de vérification dans sa prise de connaissance. Habituellement, ils sont recensés au début de la prise de connaissance, ces référentiels permettent d'orienter le personnel de vérification sur les éléments importants, parce que ces référentiels découlent d'une réflexion systématique. Par exemple, la gestion des appels d'offres publics, la gestion économique des ressources, et la gestion de projets sont des domaines où le personnel de vérification peut trouver des référentiels applicables. Les paramètres déterminés par décret relatifs aux programmes représentent également des référentiels.
Les référentiels peuvent prendre plusieurs formes telles que :

- des exigences légales ou réglementaires, ou des ententes avec d'autres parties;
- des exigences techniques ou professionnelles élaborées par des organismes reconnus;
- des guides conceptuels internes ou ceux issus d'un organisme d'encadrement international, national ou local;
- des portraits de pratique dressés par des communautés regroupant des entités d'un même domaine.

Les référentiels permettent principalement d'alimenter et de justifier le choix de plusieurs critères d'évaluation, et servent également de base de travail ou de comparaison lors de l'application de plusieurs procédures de vérification.

Responsabilités des parties prenantes

L'auditeur doit identifier explicitement les utilisateurs cibles et les parties responsables de l'entité auditée et, pendant la durée de l'audit, prendre en considération l'incidence de ces rôles afin de mener l'audit en conséquence. Le personnel de vérification doit s'assurer de bien comprendre les responsabilités des différentes parties prenantes en lien avec le sujet considéré. La détermination des responsabilités assumées par les parties prenantes à l'égard des éléments considérés est une étape importante à la réalisation de la vérification.

Généralement, les responsabilités sont précisées dans les lois constitutives et les règlements ainsi que dans des documents internes. Cependant, cette tâche pourrait être plus complexe dans les cas où les responsabilités sont partagées entre plusieurs entités. Le personnel de vérification et procède alors à une analyse détaillée pour étayer sa compréhension. Le personnel de vérification cherche à comprendre l'ensemble des responsabilités confiées aux différents intervenants, incluant l'entité, et en fait une description claire, en vue de déterminer ultérieurement s'il existe des écarts ou des lacunes dans la prise en charge de celles-ci.

Performance des entités au regard du sujet considéré

Le personnel de vérification doit analyser la performance des entités au regard du sujet considéré. Pour être jugée performante, une organisation doit réaliser des activités qui couvrent l'ensemble de sa mission, atteindre ses objectifs stratégiques, produire des services de qualité aux citoyens et utiliser ses ressources de façon optimale.

Afin de détecter les secteurs ou les volets déficients et de s'enquérir des causes et des conséquences de ces déficiences Le personnel de vérification s'intéresse à cette performance en lien avec les processus, les systèmes et les pratiques de gestion (mécanismes de gouvernance, surveillance, gestion des risques, systèmes d'information requis, développement des indicateurs de performance pertinents, prise en compte des enjeux internes et externes, etc.).

La performance est appréciée en tenant compte du cadre de gestion qui s'applique à l'entité et des ressources qui lui ont été allouées, notamment au regard :

- des objectifs et des cibles de l'entité, de l'activité ou du programme considéré et des autres paramètres d'évaluation (par exemple des critères de programmes, des politiques et des plans gouvernementaux);
- de la mesure dans laquelle les systèmes, contrôles et pratiques de gestion, y compris ceux qui visent le contrôle et la protection des actifs, permettent d'assurer que l'importance voulue est accordée aux critères d'économie, d'efficience et d'efficacité;
- de la mesure dans laquelle l'importance voulue a été accordée aux critères d'économie et d'efficience dans la gestion des ressources;
- de l'efficacité des programmes ou des activités de l'entité;
- de standards propres au secteur, le cas échéant.

L'information colligée sur la performance permet de faire des liens de cause à effet en vue d'orienter la vérification sur des éléments qui ont des conséquences importantes et réelles. Cette information pourra servir aussi ultérieurement à bâtir l'argumentaire du personnel de vérification pour démontrer les constatations et leur incidence.

Enjeux et risques liés au sujet considéré

La Commission d'audit doit acquérir du sujet considéré une compréhension suffisante pour pouvoir identifier les enjeux et les risques d'anomalies significatives et disposer, de ce fait, d'une base pour concevoir et mettre en œuvre, des procédures lui permettant d'étayer sa conclusion.
Pour orienter la vérification sur l'essentiel et à maximiser la valeur de ses travaux, le personnel de vérification doit chercher à inventorier les enjeux et les risques liés à l'objet considéré. Il s'agit des circonstances ou des conjonctures pouvant avoir un impact sur la réalisation des objectifs liés à cet objet, que ce soit sous les angles politiques, économiques, financiers, sociaux, technologiques, stratégiques, informatiques, opérationnels ou organisationnels.

Compréhension du contrôle interne pertinent

La Commission d'audit doit acquérir une compréhension du contrôle interne qui est pertinent pour la vérification. Le contrôle interne se définit comme le processus dont la conception, la mise en œuvre et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel d'une entité dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en tenant compte de :

- l'économie, l'efficacité, et l'efficience de ses activités;
- la conformité aux textes légaux et règlementaires applicables.

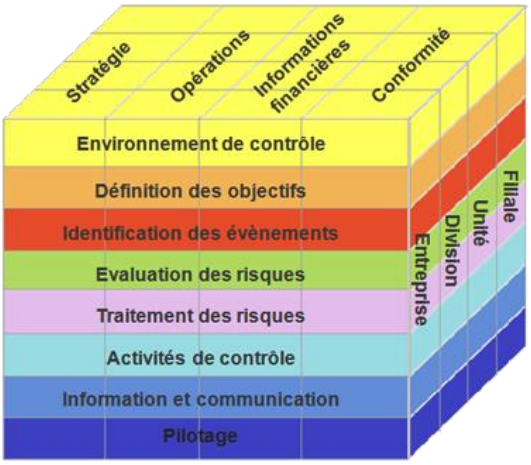
La Commission d'audit doit notamment lors de l'acquisition de la compréhension du sujet considéré, évaluer la conception (c'est-à-dire la capacité du contrôle à fournir une assurance raisonnable à l'égard de l'atteinte des objectifs de l'entité) et la mise en œuvre des contrôles pertinents.

Le contrôle interne, tel qu'il est utilisé dans les normes internationales, est un processus intégral (c'est-à-dire une série d'actions omniprésentes dans les activités d'une entité) qui est effectué par la direction et le personnel de l'entité. Le contrôle interne est conçu pour faire face aux risques et pour fournir une assurance raisonnable que, dans la poursuite de la mission de l'entité, les objectifs généraux suivants sont atteints:

- Respect des obligations en matière de responsabilité;
- Respect des lois et règlements applicables;
- Protection des ressources contre la perte, les abus et les dommages;
- Exécution d'opérations ordonnées, respectueuses de l'éthique, économiques, efficaces et efficientes.

Le contrôle interne est traité de façon plus détaillée dans le modèle COSO présenté ici. Les vérificateurs qui appliquent le modèle peuvent poser des questions concernant les contrôles structurés autour des cinq composantes du cube.

Figure 3.8 : Modèle COSO[5]



Ces cinq composantes sont (Les réponses du client doivent être documentées) :

- Environnement de contrôle,
- Évaluation des risques,
- Activités de contrôle,
- Informations et la communication; et
- Surveillance (pilotage).

Pour montrer les relations entre les cinq éléments, il est important de voir que tous les contrôles sont créés pour atténuer un risque. En d'autres termes, l'évaluation des risques par l'entité dans sa propre organisation crée le besoin de contrôles. Une fois que l'entité a identifié les risques auxquels elle fait face, elle doit concevoir des contrôles (activités de contrôle) pour atténuer ces risques, et ces contrôles doivent être partagés dans toute l'organisation (informations et communication).

Environnement de contrôle. L'environnement de contrôle comprend la gouvernance et la gestion d'une organisation. Il donne le ton d'une organisation et influence la conscience de contrôle de ses membres. Il se concentre principalement sur l'attitude, la sensibilisation et les actions des responsables de la conception, de la mise en œuvre et du suivi des contrôles internes. Il constitue la base de tous les autres composants du contrôle interne et fournit rigueur et structure. Les éléments de l'environnement de contrôle qui sont pertinents pour que le vérificateur acquière une compréhension comprennent les éléments suivants :

- communication et application des valeurs d'intégrité;
- engagement par rapport à la compétence;
- participation des responsables de la gouvernance;
- philosophie et style de gestion de la direction;
- structure organisationnelle;
- attribution de l'autorité et de la responsabilité; et
- politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

Les éléments probants concernant l'environnement de contrôle sont généralement obtenus grâce à une combinaison d'enquêtes et d'observations, bien que l'inspection de documents internes essentiels (par exemple, codes de conduite et organigrammes) soit possible. Évaluation des risques. L'évaluation des risques est le processus d'identification et d'analyse des risques pertinents pour la réalisation des

9. INTOSAI GOV 9100, Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public.

objectifs de l'entité et constitue une base pour définir la manière dont les risques doivent être gérés. Étant donné que les conditions économiques, réglementaires et de fonctionnement de l'entité continueront à évoluer, des mécanismes au sein de l'entité sont nécessaires pour identifier et gérer les risques spécifiques associés au changement.

Les vérificateurs doivent également obtenir des informations suffisantes sur le processus d'évaluation des risques de l'entité pour comprendre comment la direction prend en compte les risques pertinents pour le sujet et décide de la manière de les gérer. Parmi les circonstances pouvant entraîner des risques, figure un nouveau personnel, les modifications du mandat de l'entité, les restrictions budgétaires, une nouvelle législation, des nouvelles activités, de nouvelles technologies ou des modifications apportées aux systèmes d'information et des restructurations.

Informations et communication. Les systèmes d'information et de communication comprennent les systèmes et mécanismes ou méthodes et dossiers mis en place pour identifier, assembler, analyser, classer, enregistrer et rapporter les activités et opérations d'une entité. Ceci vise à maintenir la responsabilité à l'égard des activités connexes. Les systèmes d'information produisent des rapports contenant des informations opérationnelles, financières et de conformité. Les rapports permettent d'exécuter et de contrôler les opérations de l'entité. Ils traitent non seulement des données générées en interne, mais également les informations sur les événements externes, les activités et les conditions nécessaires pour éclairer la prise de décision et le compte-rendu externe.

La communication implique une compréhension claire des rôles et des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne des activités. Une communication efficace doit également avoir lieu dans un sens plus large, allant de l'avant vers l'ensemble de l'organisation. Tout le personnel doit recevoir un message clair de la part de la direction indiquant que les responsabilités en matière de contrôle doivent être prises au sérieux. Ils doivent comprendre leur propre rôle dans le système de contrôle interne, ainsi que la relation entre les activités individuelles et le travail des autres. Ils doivent avoir un moyen de communiquer des informations significatives en amont. Il faut également communiquer efficacement avec les parties externes, telles que le parlement, les autres ministères d'exécution, les régulateurs et les autres parties prenantes.

Activités de contrôle. Les activités de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de garantir que les directives de gestion sont appliquées. Elles permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises pour faire face aux risques afin d'atteindre les objectifs de l'entité. Les activités de contrôle ont différents objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les procédures de contrôle peuvent être classées comme suit:

- Autorisation et approbation appropriées des opérations et des activités.
- Séparation adéquate des tâches, ce qui réduit les possibilités pour une personne de faire des erreurs et de dissimuler ou commettre des irrégularités dans l'exercice de ses fonctions–par exemple, l'attribution de la responsabilité à différentes personnes d'autoriser des opérations, d'enregistrer des opérations et de la garde des actifs.
- Conception et utilisation de documents et dossiers appropriés pour garantir l'enregistrement correct des opérations et des événements, tel que la pré-numérotation des documents et des factures.
- Des mesures de protection adéquates concernant l'accès aux actifs et aux dossiers et leur utilisation, telles que des installations sécurisées et l'autorisation d'accéder aux programmes informatiques.
- Contrôles indépendants de la performance et évaluation correcte des montants comptabilisés, par exemple, vérifications administratives, rapprochements et examen des rapports par la direction.

Surveillance (pilotage). La surveillance est un processus qui évalue la qualité des performances du contrôle interne au fil du temps. Cela implique l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et la prise des mesures correctives nécessaires. Cela se fait par le biais d'activités de surveillance continues, d'évaluations distinctes ou d'une combinaison des deux. Une surveillance continue a lieu au cours des opérations. Elle comprend des activités régulières de gestion et de supervision, ainsi que d'autres actions que le personnel entreprend dans l'exercice de ses fonctions. L'étendue et la fréquence des évaluations séparées dépendront principalement de l'évaluation des risques et de l'efficacité des procédures de surveillance en cours. Les déficiences du contrôle interne doivent être signalées en amont et les problèmes graves signalés à la direction et au conseil d'administration.

Il y a une relation directe entre les objectifs, qui représentent ce que l'entreprise s'efforce de réaliser, et les composants de contrôle interne, qui représentent ce qu'il faut pour atteindre les objectifs. Tous les composants sont pertinents pour chaque catégorie d'objectifs. Lorsque l'on examine une catégorie, l'efficacité et l'efficience des opérations par exemple, les cinq composants doivent être présents et fonctionner efficacement pour permettre de conclure que le contrôle interne des opérations est efficace.

Plutôt que de couvrir tous les détails des cinq éléments, les vérifications peuvent poser les questions suivantes dans des entités plus petites ou dans des entités disposant de systèmes de contrôle plus faibles, pour découvrir les composants du COSO :

Composantes du COSO	**Questions à poser**
Activités de contrôle	Comment êtes-vous certain que votre entité : ▪ est en conformité avec les critères pertinents? ▪ fait des déclarations financières ou autres conformes au cadre de rapports standard? ▪ fonctionne de façon efficace et efficiente?
Évaluation des risques	Comment avez-vous appris que (l'activité de contrôle) était nécessaire pour assurer la conformité?
Informations et communication	Comment et quand informez-vous les personnes que (l'activité de contrôle) est requise?
Surveillance	Quel est le processus utilisé pour s'assurer que (l'activité de contrôle) est effectuée correctement et de manière cohérente?
Environnement de contrôle	Quelle est l'attitude de la direction à l'égard des contrôles? En examinant la réponse aux autres questions, le vérificateur peut avoir un aperçu réel sur l'attitude de la direction. L'environnement de contrôle est un résumé des autres composants de contrôle.

Les objectifs du vérificateur en matière de compréhension et d'évaluation préliminaire du contrôle interne doivent être définis dès le départ. Ces objectifs peuvent inclure ce qui suit:

- Aider à concevoir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de la vérification;
- Comprendre l'ampleur des améliorations apportées aux systèmes de contrôle interne d'une année sur l'autre;
- Tirer des conclusions sur l'efficacité d'un système de contrôle interne

Tests de cheminement. Le vérificateur prend en compte la conception d'un contrôle pour déterminer s'il doit tenir compte de sa mise en application. Afin de comprendre et de confirmer le fonctionnement d'un

contrôle, il effectue des « Tests de cheminement » d'un petit nombre de transactions (pas plus de trois). L'obtention d'une compréhension des contrôles d'une entité ne doit pas être considérée comme un test de l'efficacité de son fonctionnement; ces tests sont effectués lors de la phase d'examen.
Accent sur les contrôles clés pertinents. Seuls les contrôles pertinents pour l'objectif de vérification doivent être pris en compte. Il appartient au jugement professionnel du vérificateur de déterminer si un contrôle, individuel ou combiné avec d'autres, est pertinent. En outre, le vérificateur doit déterminer les contrôles qui doivent être considérés comme essentiels. Le nombre de contrôles clés à sélectionner pour les sondages est le minimum absolu pour garantir que tous les risques pertinents sont couverts. Les facteurs pertinents peuvent inclure des questions telles que:

- l'importance relative;
- l'importance du risque connexe;
- la taille de l'entité;
- la nature des activités de l'entité, y compris ses caractéristiques d'organisation et de propriété;
- la diversité et la complexité des opérations de l'entité;
- les exigences légales et réglementaires applicables;
- la situation et la composante applicable du contrôle interne;
- la nature et la complexité des systèmes faisant partie du contrôle interne de l'entité, y compris le recours à des organisations de services;
- si, et comment, un contrôle spécifique, individuellement ou en combinaison avec d'autres, prévient ou décèle et corrige des anomalies significatives.

3.5.2.3 Formulation des objectifs et des questions de vérification

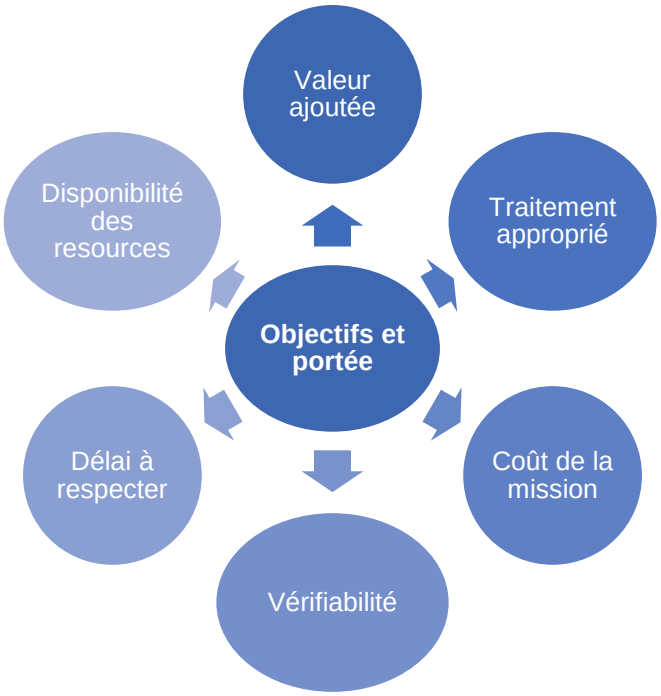
Objectifs de l'audit

Les objectifs de l'audit ont trait aux raisons pour lesquelles celle-ci est effectuée. Les objectifs de l'audit traduisent les volets pertinents couverts de même que l'angle d'analyse qui représente la meilleure valeur pour les parties prenantes. Ce sont des énoncés précis de ce que la vérification cherche à accomplir. En définissant les objectifs de la vérification, le souci de toute équipe de vérification de performance est de s'assurer que les notions d'économie, d'efficience et d'efficacité sont respectées dans l'exécution du secteur examiné.

Lors de la détermination des objectifs de l'audit, le personnel de vérification recherche le meilleur équilibre parmi plusieurs éléments (voir figure 3.9), notamment :

- la valeur ajoutée anticipée de la vérification (ex. : est-ce que la vérification permettra d'améliorer l'efficacité et l'efficience de l'entité);
- la disponibilité des ressources et des compétences professionnelles requises;
- la complexité du sujet considéré dont dépend le nombre d'objectifs de vérification formulés. Le personnel de vérification limite cependant le nombre afin de se concentrer sur les aspects significatifs.
- les budgets (coûts de la mission) et délais assignés à l'équipe pour conduire la mission et produire un rapport à valeur ajouté;
- la vérifiabilité ou la possibilité de rassembler les éléments probants en quantité et qualité et ainsi atteindre un niveau élevé d'assurance quant à leur fiabilité.

Figure 3.9 : Quelques propriétés des objectifs de vérification[6]



L'auditeur doit établir des objectif(s) de l'audit clairement défini(s) liés aux principes d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité.

(ISSAI 3000.35 – édition 2016)

L'auditeur doit articuler les objectifs d'audit de manière suffisamment détaillée pour être clair sur les questions devant être traitées et pour permettre un développement logique du plan d'audit.

(ISSAI 3000.36 – édition 2016)

Le but des objectifs de la vérification est de préciser l'orientation de la vérification afin de s'assurer que l'équipe de vérification effectue un travail conforme aux attributions de la Cour en ce qui concerne les sujets à vérifier, tout en évitant des travaux de vérification coûteux et inutiles. En définissant les objectifs de la vérification de performance, l'équipe de vérification tient compte des rôles et des responsabilités de la Cour, et de l'impact prévu de la vérification. Les règles suivantes contribuent à y arriver.

- Le nombre d'objectifs de vérification formulés dépend de la complexité du sujet considéré. Le personnel de vérification limite cependant le nombre afin de se concentrer sur les aspects significatifs.
- Les objectifs de vérification précisent entre autres l'entité responsable du volet de gestion abordé.

Les objectifs de vérification doivent être des énoncés brefs (généralement entre 20 et 30 mots) et précis commençant par un verbe d'action pour indiquer le but de la vérification. C'est ce qui leur confère leur

[10.] Adapté à partir de l'atelier de formation de base en Vérification de performance de la FCAR.

caractère mesurable. Ils doivent être établis de façon à ce qu'on puisse en tirer une conclusion claire pour chaque objectif. Ces énoncés se référant habituellement au passé (période couverte par la vérification) ou au présent pour un programme en cours pourraient commencer par des mots tels que : évaluer dans quelle mesure; comparer; déterminer; cerner; s'assurer; examiner.

On énonce des objectifs pour chaque sujet de vérification. Selon la complexité de la vérification, il se peut qu'on ait plus d'un objectif, chacun étant accompagné de critères auxquels l'entité ou le programme doit se conformer pour l'atteindre. .

La Commission d'audit évite de formuler des objectifs sur lesquels il lui sera difficile de formuler une conclusion ou qui orientent la conclusion. Il se garde notamment de retenir des objectifs de vérification trop généraux ou qui comportent trop de volets disparates.

Questions de vérification

> ***Si les objectifs d'audit sont formulés comme des questions d'audit et divisés en sous-questions, l'auditeur doit alors s'assurer qu'elles correspondent bien au thème de cet audit, qu'elles sont, complémentaires, qu'elles ne se recoupent pas, et qu'elles sont exhaustives dans leur réponse collective à la question générale d'audit.***
>
> *(ISSAI 3000.37 – édition 2016)*

Selon la complexité, la Commission d'audit peut décider que chaque élément du processus constitue une question de vérification (ligne d'enquête) ou d'en regrouper certaines. Par exemple : la gestion de l'approvisionnement est concernée par l'identification des besoins, la passation de marchés pour effectuer les achats, la réception, l'entreposage et la distribution des articles achetés, leur disposition ou destruction le cas échéant et le paiement des factures.

Dans cet exemple la gestion de l'approvisionnement constitue le « projet de vérification ». La première question de vérification porte sur les mesures permettant de recenser les besoins et de planifier les acquisitions, la deuxième sur la passation des marchés, et une troisième sur les services d'appui au processus d'approvisionnement.

Au cours de la planification, il se peut que la Commission détermine que des questions de vérification ne sont pas vérifiables ou encore que le travail exigé pour les vérifier est d'une envergure plus grande que celle pressentie au moment de l'aperçu, et exigerait plus de ressources que ce qui est disponible.

Il se peut également que l'équipe identifie d'autres sujets qui pourraient faire l'objet d'une vérification. À ce moment-là, l'équipe devrait déterminer leur importance relativement aux autres sujets. Si l'équipe de vérification juge qu'ils devraient être retenus, elle devra déterminer s'ils doivent être ajoutés ou substitués à d'autres.

La bonne formulation de ces questions est essentielle à la réussite de la vérification, car elle aura des implications pour 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.

Lors de l'élaboration des questions de vérification, les aspects suivants doivent être pris en compte :

- clarté et précision ;
- utilisation de termes pouvant être définis et mesurés ;
- faisabilité du travail de vérification (possibilité d'apporter des réponses) ;

- articulation et cohérence (l'ensemble de questions doit permettre de clarifier les problèmes de vérification identifiés précédemment).

Les objectifs de vérification doivent être des énoncés brefs et précis commençant par un verbe d'action pour indiquer le but de la vérification. C'est ce qui leur confère leur caractère mesurable. Ils doivent être établis de façon à ce qu'on puisse en tirer des conclusions. Ces énoncés pourraient commencer par des mots tels que : évaluer dans quelle mesure; comparer; déterminer; cerner; s'assurer; examiner.

On énonce des objectifs pour chaque projet de vérification. Selon la complexité de la vérification, il se peut qu'on ait plus d'un objectif, chacun étant accompagné de critères auxquels l'entité ou le programme doit se conformer pour l'atteindre.

Encadré 3. 6 : **Exemples d'énoncés d'objectifs de vérification sur la bonne conduite des affaires publiques**
S'assurer que l'entité dispose d'un personnel qualifié et compétent pour mener efficacement les activités du programme. Examiner comment l'entité élabore ses plans d'action et dans quelle mesure ils sont mis en œuvre. Évaluer dans quelle mesure le dispositif de contrôle interne assure la conformité aux lois et règlements. Déterminer si les contrôles sur la passation des marchés sont adéquats.

3.5.2.4 Délimitation de la protée ou étendue de la vérification

Le sujet de vérification et les questions de vérification sous-jacentes, doivent être choisis en fonction de leur importance, de leur pertinence par rapport au mandat de la Cour de leur vérifiabilité.

La portée de la vérification précise non seulement le sujet considéré, mais aussi les entités (ou leurs composantes), les activités et les programmes de même que la période d'activité visée par la vérification.

Les objectifs de vérification, les questions de vérification et son périmètre sont reliés entre eux et doivent être considérés ensemble. Même des changements mineurs dans les objectifs ou les questions de vérification peuvent avoir un impact important sur le périmètre général de la vérification.

Le périmètre définit la frontière de l'audit. Pour définir ce périmètre, l'auditeur doit identifier les entités qui seront inclues dans l'audit ou quel programme particulier, ou quelle dimension d'un programme définit la frontière de l'audit. L'auditeur doit aussi identifier la période temporelle devant être examinée, et, le cas échéant, les lieux devant être inclus. Pour éviter un audit trop cher ou trop complexe, le périmètre de l'audit peut exclure certaines activités ou entités de l'audit, même si les activités ou entités sont pertinentes pour l'objectif d'audit en principe.

(GUID 3920.36 – édition 2016)

En général, il n'est pas pratique ou rentable d'effectuer la vérification de tous les aspects d'une entité ou, dans le cas d'entités de grande envergure et complexes, de tenter d'englober l'entité au complet dans une seule vérification. De plus, la vérification de performance ne peut pas viser tous les problèmes de l'entité à la fois. Par conséquent, le personnel de vérification doit faire des choix pour délimiter la portée de la vérification en identifiant les sujets qui feront l'objet de la vérification. En d'autres termes, il s'agit de déterminer « quoi et jusqu'où vérifier ».

Aux étapes initiales de la planification, le sujet à vérifier est souvent défini en termes très généraux. Pour délimiter la portée de la vérification, il faut ramener la vérification à quelques projets qui se rapportent à l'objectif de la vérification, qui peuvent être vérifiées avec les ressources disponibles et qui sont essentielles à l'atteinte des résultats prévus de la vérification. Par exemple, dans une vérification de performance d'un établissement hospitalier, un projet de vérification pourrait être l'approvisionnement en équipements et en fournitures de nature médicale étant donné leur importance sur le plan financier et sur celui de la prestation des soins.

II n'existe pas de méthode universelle pour choisir les sujets de vérification. En règle générale, on adopte une approche d'analyse du général au particulier ou descendante de l'entité (programme, fonction, activité, etc.) et de ses secteurs de ressources et de résultats, des risques, des possibilités d'amélioration et des secteurs de problèmes. La plupart des organisations ont une hiérarchie d'objectifs et de résultats planifiés dont témoignent leur architecture d'activités de programmes, de même que leurs moyens de contrôle. Les activités, les moyens de contrôle et les procédures tendent à se multiplier à mesure qu'on descend dans la hiérarchie. Dans les grandes organisations, il peut y avoir des centaines de mécanismes de contrôle et de procédures au niveau le plus bas de la hiérarchie. Il ne serait pas rentable de les vérifier tous. Avec une approche descendante, il est donc possible d'avoir une perspective globale de ce qui est important.

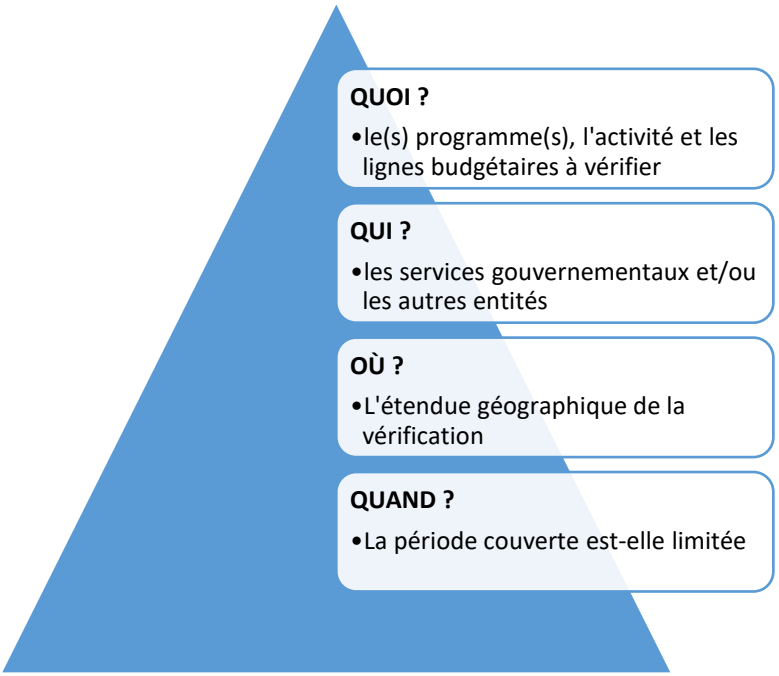
Voici des méthodes utilisées couramment pour obtenir de l'information et déterminer les secteurs qui justifient une vérification approfondie. Souvent, les vérificateurs les utilisent concurremment pendant l'étude préparatoire.

Analyse des secteurs de ressources et de résultats. Il faut, pour débuter l'analyse, recueillir de l'information sur les services, les produits, les extrants ou les résultats. L'équipe de vérification obtient de l'information sur les ressources (franc CFA, personnes, actifs) attribuées à chaque grande activité et à celles qui, de l'avis de l'équipe, se répercutent le plus sur le succès du programme ou de la fonction. En règle générale, un nombre relativement restreint d'activités (ou de types d'opérations) accaparent une proportion assez élevée des ressources de l'entité (ou des coûts).

Analyse de risques. L'évaluation des risques est un processus subjectif, d'où la nécessité d'utiliser une méthode structurée et ordonnée pour assurer des décisions solides, défendables et qui peuvent résister à un examen critique. L'analyse de risques, comme outil de base pour sélectionner les domaines à vérifier, répond à cette préoccupation en proposant une méthode structurée et ordonnée.

L'étendue d'une vérification de performance délimite les frontières de la vérification. Elle concerne, entre autres, les questions spécifiques à poser, le type d'étude à réaliser et la nature de l'enquête. Pour déterminer aisément l'étendue ou portée de la vérification, l'équipe de vérification doit répondre aux questions contenues dans le graphique ci-après :

Figure 3.10 : Portée d'une vérification



3.5.2.5 Établissement des critères de la vérification

L'auditeur doit établir des critères d'audit adaptés, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité.
(ISSAI 3000.45 – édition 2016)

L'évaluation cohérente du sujet considéré dans un contexte où intervient le jugement professionnel nécessite des critères valables. En l'absence de tels critères, la conclusion exprimée est sujette à interprétations multiples. Le caractère valable des critères est lié à la situation, c'est-à-dire qu'il est déterminé compte tenu des circonstances de la vérification.

En audit de performance, les critères sont des normes de rendement qui sont raisonnables et réalistes, à partir desquels il est possible d'évaluer le caractère adéquat des systèmes et des pratiques de gestion, ainsi que la mesure dans laquelle les opérations ont été menées avec économie, efficience et efficacité. Les vérificateurs ont besoin de tels critères pour mesurer ou juger les résultats des activités qui font l'objet de la vérification.

Des critères valables sont des critères adaptés aux caractéristiques propres de l'organisme vérifié. Ils sont axés le plus possible sur les résultats attendus de l'opération, du système ou du mécanisme de contrôle. Les constatations de vérification constituent l'évaluation selon laquelle les critères sont respectés ou non.

Les sources de critères généralement reconnus sont :

- les lois, les règlements et les politiques et directives gouvernementales;
- les accords internationaux ou régionaux et les exigences des partenaires techniques et financiers;
- les normes établies par des organismes professionnels reconnus qui suivent une procédure d'approbation rigoureuse et transparente. Une procédure d'approbation rigoureuse et transparente fait appel à des consultations, un examen critique et une vérification appropriée, résultant des normes qui font l'objet d'un consensus parmi les professionnels du domaine d'expertise.

Lorsqu'il n'y a pas de critères généralement reconnus compatibles avec l'objectif de la mission, il y a lieu d'utiliser des critères non généralement reconnus. Les critères non généralement reconnus, c'est-à-dire qui ne reposent pas sur des fondements qui font autorité, peuvent être utilisés lorsque le vérificateur a établi leur validité par des recherches suffisantes. Des sources potentielles de ces critères pourraient être, par exemple :

- les normes élaborées par des organismes professionnels reconnus qui ne suivent pas une procédure d'approbation rigoureuse et transparente;
- les critères utilisés par la Cour ou par d'autres organismes dans des missions analogues;
- les principes, procédures ou directives établis par l'organisme vérifié telles que les mécanismes de contrôle, les normes, les mesures, les engagements relatifs à des résultats et les cibles adoptées par la direction de l'organisation. Si l'entité a adopté des mesures valables et précises pour l'évaluation de ses propres résultats, le vérificateur devrait procéder à l'examen de celles qui sont liées à la vérification pour s'assurer qu'elles sont raisonnables et exhaustives;
- les principes et les pratiques utilisés par d'autres organismes qui exercent des activités similaires. Par exemple, l'équipe de vérification peut consulter des organismes professionnels ou d'autres organisations qui exercent des activités ou qui effectuent des opérations semblables pour vérifier la qualité des critères ou pour déterminer les

meilleures pratiques. Lorsque les mesures de l'entité sont jugées valables, elles peuvent être adoptées comme critères de vérification.

Au fil des années, la Cour pourra élaborer et mettre {l'essai des critères pour plusieurs entités et domaines d'activité. Ces critères pourraient très bien s'appliquer à des vérifications plus actuelles. Toutefois, même s'ils ont été utilisés dans le passé, ils ne font pas nécessairement autorité. Il incombe au vérificateur de vérifier à nouveau la source et la validité des critères.

La source des critères devrait être indiquée dans le rapport individuel. Lorsque les critères ont été élaborés spécifiquement pour la vérification, le processus suivi pour les valider est expliqué dans la déclaration portant sur la source des critères.

Libellé des critères : Des critères devraient être élaborés pour chaque question de vérification. Ils doivent être pertinents, fiables, impartiaux, faciles à comprendre et complets. Suite à l'évaluation du respect du critère, l'équipe de vérification devrait être en mesure de formuler une conclusion par rapport à chaque objectif de vérification.

Tout comme les objectifs, les critères de vérification doivent aussi être axés sur les résultats anticipés de l'entité ou du programme vérifié afin d'évaluer le niveau de rendement ou la performance du programme en fonction de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité. Énoncer un critère de vérification de performance nécessite une rigueur d'analyse : le critère doit être formulé de telle sorte qu'il oriente la collecte des preuves nécessaires en vue d'être en mesure d'évaluer le rendement du secteur vérifié et il doit permettre au vérificateur de conclure par rapport à l'objectif de vérification concerné.

Une façon de procéder pour énoncer le critère est la suivante :

- identifier chacun des éléments constitutifs de l'objectif de vérification (attributs : objectif, utile, complet, axé sur les résultats);
- identifier la source des critères (critères généralement reconnus ou non généralement reconnus) et les évaluer en fonction des attributs : pertinent, raisonnable, réalisable, accepté par l'entité;
- formuler les critères pour chacun des éléments pertinents (attributs : objectif, utile, complet, axé sur les résultats).

Par exemple : « Il existe un processus adéquat et formel pour recenser, évaluer et prioriser les besoins en équipement et en fournitures de nature médicale ».

Tableau 3.5 : Conseils pour l'établissement de bons critères de vérification

L'équipe de vérification doit s'assurer que les critères sont :

a) Pertinents et liés logiquement ou causalement aux questions de vérification.

b) Compréhensibles, courts et clairs, c'est-à-dire sans ambiguïté et faciles à comprendre

c) Complets, collectivement exhaustifs pour chaque question de vérification – pris ensemble, ils sont suffisants pour répondre aux questions de vérification.

d) Objectifs, exempts de tout biais

e) À mesure d'être testés, afin qu'il soit possible d'identifier quelles procédures et données probantes sont nécessaires pour fournir une réponse et pour conclure au regard des critères retenus.

3.5.2.6 La détermination des méthodes de vérification

Pendant la planification, l'auditeur doit concevoir les procédures d'audit à utiliser pour rassembler des données probantes d'audit suffisantes et appropriées qui répondent aux objectif(s) et aux question(s) d'audit.

(ISSAI 3000.101 – édition 2016)

Une partie importante de la planification de la vérification est de déterminer les méthodes à utiliser pour rassembler et analyser les données probantes. Les objectifs de vérification, les questions de vérification, le périmètre de vérification, et les critères de vérification sont les facteurs orientant le choix des données probantes nécessaires et des méthodes les plus adaptées pour obtenir ces données probantes.

Après avoir déterminé les critères de vérification, l'équipe de vérification doit finaliser la conception méthodologique en définissant les techniques de collecte de données qui seront utilisées tout au long de la phase d'examen.

Les vérifications de performance peuvent faire appel à des techniques de collecte de données très diverses, utilisées couramment par les sciences sociales, comme les enquêtes, les entretiens, les observations et la consultation de documents écrits. Il est important pour les vérificateurs de penser à désagréger les données par groupes (hommes-femmes) pour une exploitation et une analyse efficace.

L'objectif du choix des méthodes est de se concentrer spécifiquement sur ce dont l'équipe a besoin de savoir pour répondre aux questions de vérification et répondre aux critères, sur l'endroit où elle peut obtenir les informations et sur la manière de l'obtenir.

Plusieurs formes de données probantes de vérification peuvent être obtenues en utilisant différentes méthodes de collecte des données, comme l'illustre le tableau ci-dessous.

Tableau 3.6 : Lien entre formes de données probantes et différentes méthodes

Données probantes	Méthodes de collecte des données
Données probantes fondées sur des témoignages	▪ Entretiens ▪ Sondages, questionnaires ▪ Groupes témoins ▪ Groupes de comparaison
Données probantes documentaires	▪ Examens des documents ▪ Examens des dossiers ▪ Utilisation de statistiques existantes ▪ Utilisation de bases de données existantes
Données probantes physiques	▪ Observation des personnes ▪ Inspection des objets ou des processus

Données probantes	Méthodes de collecte des données
	▪ Expériences, portant par exemple sur le niveau de sécurité des données informatiques
Données probantes analytiques	▪ Par exemple : les méthodes de collecte de données quantitatives. Analyse DEA (analyse de l'enveloppement des données), analyse de régression. Calculs, comparaisons, séparation des informations en sous- ensembles distincts, et analyses rationnelles.

Source : INTOSAI, GUID 3920.49, Le processus de vérification de la performance

Il est important pour le vérificateur d'établir une stratégie appropriée pour la vérification en combinant la conception des études, les méthodes et techniques de vérification permettant de s'adapter au contexte, l'objectif, les questions, les critères et les aptitudes et ressources de la vérification, ainsi que la disponibilité des données.

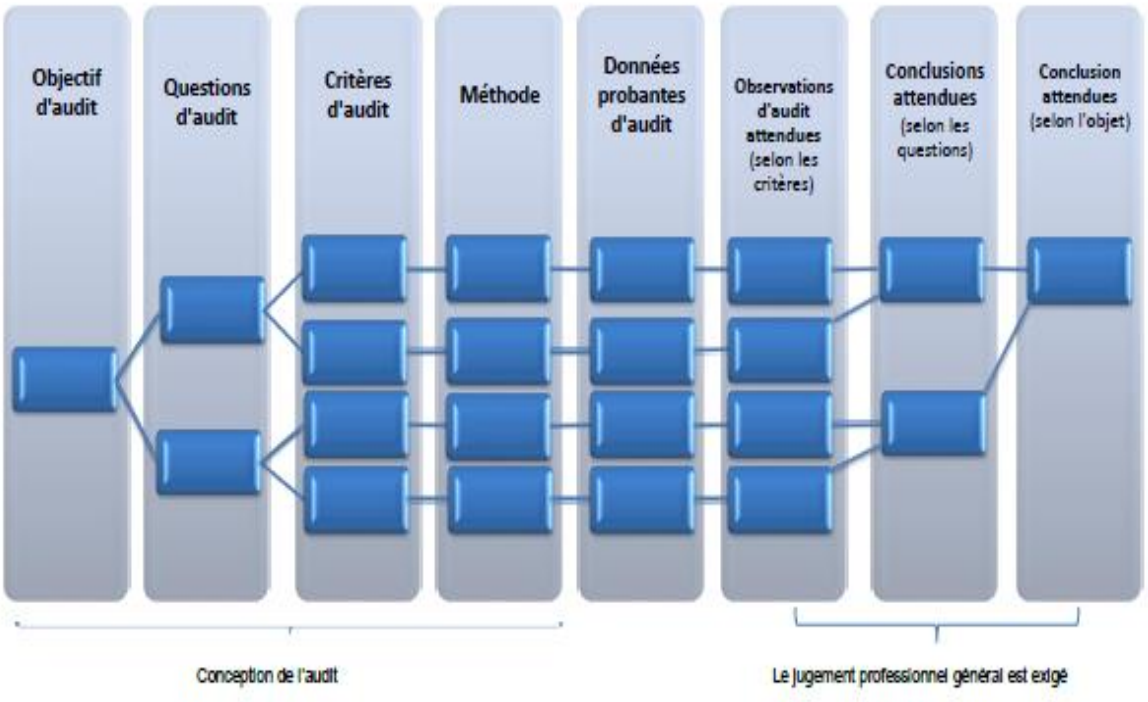
Quant à l'étude matricielle, l'INTOSAI propose qu'elle soit construite autour des éléments suivants :

- l'objectif de la vérification;
- les sous questions ou questions de vérification spécifiques ;
- les critères de vérification ;
- les méthodes de collecte des données probantes ;
- les observations de vérification attendues (par rapport aux critères de vérification) ;
- les conclusions attendues (par rapport à l'objectif de vérification et aux questions de vérification).

L'objectif d'une étude matricielle est de clarifier la possibilité de parvenir à une conclusion sur l'objectif de vérification, et d'assurer une chaîne logique de raisonnement et d'analyse depuis l'objectif de vérification jusqu'aux aux critères de vérification et aux méthodes utilisées. La matrice aide l'équipe de vérification à imposer un schéma logique, discipliné sur la conception de l'étude et à s'assurer que tous les aspects d'un objectif de vérification sont pris en compte. De manière plus importante, l'étude matricielle exige de l'équipe de vérification de performance qu'elle clarifie la planification de son projet de vérification de performance au regard de quelles sources de données probantes les critères de vérification seront testés.

Le schéma montre la manière dont les objectif(s) de vérification peuvent être divisés en question de vérification spécifiques et la manière dont chaque question de vérification est liée aux critères de vérification. Lors de la formulation des conclusions, le personnel de vérification fait preuve de jugement professionnel qui prend en compte les différentes observations de vérification, le caractère significatif des observations et la nature des défauts révélés pendant la vérification.

Figure 3.11 : Exemple d'étude matricielle de la vérification



Source : INTOSAI, GUID 3920, page 15 Le processus de vérification de la performance

3.5.2.7 Le Plan d'audit de performance ou Rapport d'Étude Préliminaire (REP)

La planification permet d'acquérir une connaissance suffisante de l'entité et du domaine à vérifier pour justifier le bien-fondé de la mission de vérification de performance. Le rapport d'étude préliminaire vise donc à :

- faire connaître l'entité et le domaine à vérifier en exposant les éléments-clés qui les qualifient;
- faire ressortir les principaux résultats des analyses effectuées lors de la planification;
- présenter une proposition de mission de vérification comprenant des éléments tels que son orientation, la stratégie ou l'approche choisie pour atteindre les objectifs de vérification fixés, les avantages et les effets positifs attendus pour l'entité vérifiée et pour l'ISC Mali, ses coûts (voyages, experts sous contrat) et sa durée;
- obtenir l'approbation de la Chambre pour la poursuite de la vérification en faisant reconnaître le bien-fondé, la pertinence et les bénéfices du projet de vérification.

Contenu du plan d'audit

Le plan d'audit doit comprendre les éléments suivants :

- l'aperçu et le contexte ou sujet considéré;
- les sujets de vérification et les questions de vérification sous-jacentes;
- les objectifs de la vérification;
- les critères de vérification et leurs sources;
- la portée ou étendue des travaux et les méthodes de vérification;
- les ressources et le calendrier de la vérification;

- les annexes.

L'aperçu et le contexte de l'organisation ou du domaine faisant l'objet de la vérification. Les informations recueillies ne permettent qu'une connaissance globale de l'entité ou du domaine notamment : sa raison sociale, sa nature, son environnement sociopolitique, les grands enjeux, son mode de fonctionnement. Des informations plus techniques et fonctionnelles sont fournies pour connaître les zones d'intérêt qui ont permis d'orienter la mission. On y présente le contexte général, la description du sujet de vérification, y compris les résultats des vérifications précédentes.

Les sujets de vérification ou les questions de vérification sous-jacentes. Cette section permet de recenser les faiblesses de l'entité et, partant, des secteurs d'intérêt. Les constatations préliminaires aux sujets de vérification proposés y sont décrites. Il faut y indiquer les principales questions à considérer ainsi que la justification des décisions relatives à la détermination de la portée de la vérification (évaluation de la pertinence, de l'importance et de la vérifiabilité et de la valeur ajoutée pour l'entité et ses organismes de tutelle). Les motifs de toute limitation de la portée doivent être présentés ainsi que les risques de vérification qui peuvent exister.

Les objectifs de la vérification. Pour chaque sujet de vérification, on indique le(s) objectif(s) visé(s) par la vérification. Ces objectifs doivent être clairs, mesurables, définis avec le plus de précision possible afin d'éviter du travail de vérification coûteux et inutile et ils doivent exprimer les questions auxquelles la vérification est censée répondre au sujet du résultat d'une activité, d'un programme, d'une politique (les moyens utilisés pour mesurer l'atteinte des cibles établies, l'économie, l'efficience). Les objectifs doivent être établis de façon à ce qu'on puisse en tirer des conclusions.

Les critères de vérification et leurs sources. Ceux-ci sont définis de manière détaillée en présentant un ou plusieurs critères pour chaque question de vérification. Les critères sont formulés comme des normes de rendement raisonnables et réalistes par rapport auxquelles l'on peut évaluer et mesurer les opérations.

L'étendue des travaux et les méthodes de vérification. Chaque secteur d'intérêt, chacune des faiblesses de l'entité, peut faire appel à une stratégie et à des méthodes particulières pour atteindre l'objectif de vérification. Le rapport inclut une description générale des méthodes ou des procédures de vérification proposées, ainsi que de l'étendue du travail à effectuer.

Les ressources et le calendrier de la vérification. L'on indiquera dans cette partie les moyens financiers et humains dont les vérificateurs auront besoin pour mener à bien leurs travaux. Il faut à ce niveau rester réaliste afin d'être en harmonie avec les moyens dont dispose réellement la Cour. Le calendrier de la vérification comprend les étapes ou les points de contrôle et d'assurance-qualité du Bureau. La durée maximale sera fixée par la CSCCA en fonction de tous les travaux reliés à la bonne conduite d'une vérification, du nombre de vérificateurs dont on dispose, mais aussi de l'analyse « difficulté, importance et fréquence » des travaux à effectuer par l'équipe de vérification.

Il est important d'accorder une attention particulière à l'équilibre entre les coûts et les bénéfices de la vérification. À cette fin, le rapport devrait exposer la valeur ajoutée ou les bénéfices escomptés pour l'entité et ses organismes de tutelle. De plus, l'atteinte des objectifs de la vérification permet de soulever les points à améliorer secteur par secteur et d'orienter l'entité vers des mesures correctives. Ce type d'évaluation et d'analyse se fait très tôt dans le processus de vérification et mérite d'être exposé dans le rapport d'étude préliminaire.

Les annexes. Uniquement les documents nécessaires pour faciliter la compréhension du rapport d'étude préliminaire pourront être joints tels que : états financiers, bilans comptables, analyses et études complémentaires, etc.

Caractéristiques d'un bon plan d'audit

Le plan d'audit doit être facile à comprendre, précis et concis, convaincant et pertinent. Il doit être facile à comprendre. La première qualité du rapport d'étude préliminaire est la clarté: dans le ton, le vocabulaire, le style, mais aussi et surtout dans le fond. Ce rapport est l'instrument sur lequel s'appuient les décisions du Président ou le Coordonnateur de la Chambre. À titre d'exemple, en ce qui concerne le fond, il faut éviter au niveau de la présentation de l'entité d'utiliser des termes trop techniques et rébarbatifs. Certes, dans certains secteurs tels que la médecine, l'informatique, ou même la technologie, ces termes sont fréquents. En tout état de cause, il faut les éviter au maximum. Mais au cas où leur utilisation serait absolument nécessaire il faudrait concevoir et joindre un lexique des termes techniques.

Il doit être précis et concis. Le rapport de l'étude préliminaire est en quelque sorte un mémoire que l'on va soumettre au Coordonnateur de la Chambre pour obtenir la validation du l'étendue du travail et de l'orientation de la vérification de performance. Il faut donc éviter que le contenu soit trop général ou trop vague. Il doit être précis et concis.

Il doit être convaincant. Le rapport de l'étude préliminaire doit aussi être persuasif en ne présentant que les éléments les plus importants afin de permettre au Coordonnateur de la Chambre de prendre les décisions éclairées requises. On évitera donc d'y développer une littérature voluptueuse et stérile sur l'entité et on ira droit au but. L'information devrait être factuelle. La rigueur de l'argumentation doit ressortir du rapport.

Il doit être pertinent. Tous les secteurs d'intérêt cibles doivent être couverts tant au niveau de la présentation de que dans l'étendue du travail de vérification et ceci en vue d'atteindre les objectifs de la vérification. C'est une information de nature analytique visant à faciliter la prise de décision.

Préparation et approbation du rapport plan d'audit

Le Président de la Commission est responsable de la préparation du rapport d'étude préliminaire pour approbation l'entité par le Président ou le Coordonnateur de la Chambre.

Avant de procéder à l'examen, le Président de la Commission responsable de la mission de vérification doit informer la direction de l'entité de la portée, des objectifs et des critères de vérification. S'il y a désaccord entre la direction de l'entité et l'équipe de vérification au sujet de la validité des critères, le Président de la Commission en informer le Président ou le Coordonnateur de la Chambre.

S'il est décidé de poursuivre la vérification sur la base de ces critères, il faut le mentionner dans le rapport final de la vérification et expliquer pourquoi la Cour a utilisé les critères malgré l'opposition de la direction de l'entité. Le plan d'audit doit être approuvé par le Président ou le Coordonnateur de la Chambre.

3.5.3 Exécution de l'audit et collecte des éléments probants

3.5.3.1 Présentation générale

Au terme de la phase de planification de la vérification de performance, l'équipe de vérification de performance dispose d'un plan de vérification de performance, dans lequel l'on retrouve :

- un aperçu de l'entité ou du sujet à vérifier et de l'environnement du contrôle ;
- les questions d'importance retenues pour l'examen et la justification des choix ;
- la portée de la vérification;
- les objectifs de la vérification;
- les critères de la vérification;
- une étude matricielle ou grille logique, qui décrit comment chaque question sera abordée, ainsi que les résultats attendus.

Suite l'approbation du rapport d'étude préliminaire par le Président ou le Coordonnateur de la Chambre, l'équipe procède la phase d'examen. Cette phase a pour but de réaliser les objectifs de la vérification. Il faut réunir et évaluer l'information requise pour comparer les pratiques ou les opérations réelles avec les critères, et obtenir suffisamment d'information probante pour étayer les conclusions et les recommandations qui paraîtront dans le rapport. Lorsque l'équipe de vérification note des écarts importants par rapport aux critères, elle en établira la cause et l'effet au cours de cette phase.

L'équipe de vérification finalise donc les aspects de la vérification contenus dans le rapport d'étude préliminaire. C'est dans ce contexte que l'équipe élabore les programmes de travail afin de préciser et de mener les activités de la cueillette de toutes les preuves nécessaires pour conclure sur les objectifs et les critères de vérification, et ce, au meilleur coût possible.

Au cours de la phase de l'examen, l'équipe de vérification peut utiliser une gamme variée de techniques et de procédés, par exemple : les entrevues et les enquêtes, l'observation des lieux proprement dits ou des opérations, l'examen et l'analyse de documents, l'inspection, la confirmation et les sondages. L'équipe de vérification détermine la combinaison de méthodes la plus efficiente pour atteindre les objectifs de la vérification.

Les étapes à suivre lors de la phase de l'examen sont les suivantes :

- concevoir les procédés de vérification (programmes de travail);
- mettre en œuvre les procédés de vérification;
- recueillir l'information probante;
- analyser les informations probantes, évaluer le caractère adéquat et suffisant des preuves obtenues, et tirer des conclusions par rapport aux critères et objectifs de vérification.

La vérification de performance est un processus de décisions itératif. La collecte des preuves s'effectue donc dans le contexte de ce processus global. Le vérificateur recueille l'information, évalue si elle est adéquate et suffisante, et détermine si elle suffit à étayer ses constatations sur la performance de l'entité, à tirer des conclusions par rapport aux critères de la vérification et à formuler des recommandations utiles. Sinon, il devra peut-être recueillir d'autres éléments probants.

Le Vérificateur doit obtenir l'approbation du Président ou du Coordonnateur de la Chambre pour tout changement important dans la nature et la portée de la vérification telles que décrites dans le rapport d'étude préliminaire. Le Vérificateur doit également en aviser la direction de l'entité vérifiée.

Il arrive parfois qu'une vérification doive être repensée à la phase de l'examen, par exemple, lorsque l'équipe est confrontée à des difficultés imprévues ou qu'elle n'arrive pas à recueillir suffisamment de

preuves de qualité. L'équipe de vérification est à l'affût de tout indice montrant que les éléments probants recueillis ne sont pas suffisants et applique les mesures correctives nécessaires.

L'équipe peut également identifier un nouveau sujet à vérifier qu'il vaudrait la peine d'inclure dans la mission. Dans un tel cas, il faut retourner au début de la phase de planification.

3.5.3.2 Examen détaillé – Les programmes de vérification ou de travail

> ***L'auditeur doit obtenir des données d'audit suffisantes et appropriées afin d'établir des observations d'audit, de parvenir à des conclusions en réponse aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et d'émettre des recommandations lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de la Cour.***
>
> *(ISSAI 3000.106 – édition 2016)*

Le programme de travail constitue le pont entre la phase de planification et la phase d'examen. Il vise donc 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 la vérification.

En se servant de la Grille logique de vérification, l'équipe de vérification doit préparer des programmes de travail qui définissent les procédés détaillés qui permettront d'atteindre les objectifs de vérification et de recueillir une information probante adéquate et suffisante.

Les travaux menés lors de l'examen détaillé consistent à confirmer le choix des procédures de vérification et à les appliquer; ainsi le programme de vérification permet de :

- recueillir les données auprès de l'entité;
- analyser la gestion en établissant les liens entre les différents éléments analysés;
- détecter les écarts de même que les bonnes pratiques pouvant présenter un intérêt pour d'autres entités;
- obtenir les éléments probants suffisants et appropriés quant au fonctionnement des contrôles jugés pertinents et sur lesquels le professionnel en exercice compte s'appuyer;
- préciser les causes possibles des situations problématiques ou exemplaires;
- mesurer les conséquences, c'est-à-dire l'incidence des problèmes décelés sur la performance de l'entité;
- cumuler l'information probante nécessaire pour étayer les constatations et les conclusions.

Le Président de la Commission de la mission doit approuver, avant leur mise en œuvre, les programmes de travail, et toutes les modifications importantes qui peuvent y être apportées par la suite.

La grille logique fournit l'information sur l'approche générale prévue pour la vérification. Le programme de travail établit de façon plus détaillée que la grille logique le lien entre l'objectif de vérification, les critères et les procédés de vérification à appliquer.

Lors de la détermination de l'approche de vérification, il faut mettre en œuvre toute une panoplie de techniques et de procédés qui permettent de rassembler et d'analyser les données nécessaires à l'exécution du programme de travail.

Importance et contenu du programme de vérification

Les programmes de travail regroupent un bon nombre de fonctions importantes. Ils tracent un plan de la mission à accomplir et des procédés de vérification à mettre en œuvre. Une fois discutés et adoptés par le Vérificateur et son équipe, les programmes permettent d'assurer une supervision efficace et de rendre compte du coût et de la qualité du travail.

Les programmes de travail démontrent, à mesure que les travaux progressent, que tout le soin nécessaire est pris et que les normes professionnelles sont respectées. Ils constituent aussi le fondement du contrôle de qualité de la vérification. Le niveau de détail d'un programme de vérification est influencé par plusieurs facteurs, notamment :

- la complexité du sujet vérifié;
- le degré de décentralisation des activités vérifiées;
- l'ampleur de la vérification ;
- le personnel affecté à la vérification (nombre et expérience);
- le nombre d'entités vérifiées;
- etc.

Bien que la forme du programme de vérification puisse varier, il doit favoriser une compréhension uniforme de la nature et de l'étendue des travaux à exécuter. À cet effet, un programme de vérification contient minimalement l'information suivante :

- l'objectif de la vérification et les critères d'évaluation couverts par le programme;
- les procédures prévues pour collecter l'information nécessaire afin d'apprécier le respect des critères d'évaluation (incluant les procédures pour s'assurer de la fiabilité de l'information utilisée) et de l'analyser dans le but de faire ressortir les constatations, déterminer les causes possibles des lacunes décelées et en mesurer les conséquences, par exemple :
    - l'information à demander à l'entité;
    - des indications sur la façon dont les éléments probants seront analysés;
- une conclusion relative aux travaux effectués est prévue.

Qualité des programmes

Les programmes de travail sont des guides sur la façon de mener à bien la phase d'examen. Ils établissent les procédés et les sondages à exécuter pour recueillir et analyser l'information probante. Une fois établis les objectifs de la vérification, l'efficience et la qualité d'une vérification dépendent en grande partie de la qualité de la conception et de l'exécution des programmes de travail.

Des programmes de travail bien conçus offrent de nombreux avantages. Parmi ceux-ci, il faut noter l'efficience et l'uniformité dans la collecte de l'information probante, l'orientation du personnel de vérification, la surveillance, la supervision et le contrôle du travail de vérification sur place, et enfin, la preuve de la qualité professionnelle du travail de vérification. Il est donc primordial d'accorder toute l'attention nécessaire à la conception et à l'utilisation des programmes de travail.

L'élaboration d'un programme de travail comprend les aspects suivants :

- préciser l'information probante à recueillir et ses sources;
- préciser les méthodes de collecte et d'analyse de l'information probante;
- obtenir l'approbation du Vérificateur afin de confirmer que les programmes de travail permettront d'atteindre les objectifs de la vérification et qu'ils constituent un moyen efficient de le faire.

Lors de l'exécution des programmes de travail, le personnel de vérification peut faire face à des situations qui demandent d'ajouter ou d'éliminer des procédés de vérification afin de permettre de conclure plus facilement sur les critères de vérification. Il faut cependant documenter et justifier les modifications apportées aux programmes de travail.

Le Président de la Commission doit toujours, lorsqu'ils préparent ou approuvent des programmes de travail, tenir compte du coût de la collecte de l'information probante au regard de son utilité dans l'atteinte des objectifs de la mission.

Le niveau de précision dans les instructions pour exécuter le travail de vérification est affaire de jugement en regard à l'expérience et aux compétences des membres de l'équipe.

Mener un programme de travail à bien consiste à comparer la situation actuelle au sein de l'entité aux critères de vérification, à déterminer l'écart entre les deux, à analyser cet écart en vue d'étayer et de motiver les constatations à intégrer au rapport de vérification. Le programme de travail complété, l'équipe de vérification est en mesure d'étayer ses constatations par une information probante adéquate et suffisante.

3.5.3.3 Examen détaillé – Collecte, analyse et appréciation de l'information probante

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:

- ISSAI 100 - 49
- ISSAI 300 - 38
- ISSAI 3000 - 106

La stratégie de vérification est basée sur la prémisse que l'application des techniques de vérification permet de réunir les informations probantes suffisantes et appropriées pour fonder les conclusions qui seront formulées dans le rapport. C'est pourquoi il est important que toutes les procédures de vérification retenues soient correctement appliquées.

Si une procédure prévue dans un programme de vérification n'est pas appliquée, le personnel de vérification documente la raison et évalue son incidence sur la réalisation de sa vérification (diminution de la portée, nécessité de déployer d'autres procédures, modification du message, etc.). Pour assurer l'objectivité et la rigueur de la démarche, tous les programmes de vérification sont révisés par le Président de la Commission.

Les auditeurs doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'établir des constatations, d'aboutir à des conclusions qui soient en rapport avec les objectifs et qui répondent aux questions d'audit, et de formuler des recommandations.

(ISSAI 300.38 – édition 2013)

L'information probante constitue les preuves recueillies et utilisées comme fondement factuel pour supporter les constatations et tirer des conclusions par rapport aux objectifs de vérification. Ces preuves fournissent des arguments convaincants à l'appui du contenu du rapport.

Les procédures de vérification intégrées dans le programme de vérification permettent d'accumuler l'information probante suffisante et appropriée pour étayer le rapport de certification avec un niveau raisonnable d'assurance.

À ce titre, ce sont la nature et la quantité des preuves recueillies qui appuient le contenu du rapport de vérification, y compris les descriptions, et surtout toutes les constatations et conclusions menant à des

recommandations. Toutes les activités de terrain doivent être programmées de manière à obtenir des preuves permettant d'appuyer les constatations qui pourraient être incluses dans le rapport final.

La vérification ne peut fournir de certitude absolue. Il faut toutefois limiter à un niveau faible et acceptable la possibilité pour l'équipe de vérification de formuler une constatation ou une conclusion inexacte. On parle dans ce cas de « risque global lié à la vérification ». L'équipe de vérification doit obtenir un degré de certitude suffisant sur le sujet à vérifier et sur ses éléments afin de réduire à un niveau acceptable le risque global lié à la vérification. La certitude recherchée s'appuie sur les éléments suivants :

- la pertinence et l'intégralité des critères utilisés compte tenu des objectifs de la vérification;
- la rigueur de l'information probante venant appuyer les constatations et les conclusions formulées par rapport aux critères établis;
- la qualité des jugements portés par l'équipe de vérification.

Il est essentiel de réunir suffisamment d'information probante à l'appui du rapport de vérification pour assurer la crédibilité du travail. Toute information pertinente recueillie sur l'entité, qu'il s'agisse de renseignements généraux ou de renseignements sur l'objet même de la vérification, fournit des éléments qui augmentent la certitude globale que peut fournir une vérification. Les connaissances acquises en cours de mission, les contacts continus avec l'entité, les procédés d'examen analytique ainsi que d'autres sources moins immédiates de renseignements, apporteront tous de l'information utile.

Les constatations, les conclusions et les recommandations contenues dans le rapport final de vérification de performance doivent pouvoir résister à un examen critique. Elles doivent donc être étayées par des preuves adéquates et suffisantes. Lorsque le vérificateur cherche à déterminer si la qualité et la quantité de l'information probante recueillie sont satisfaisantes, il doit être convaincu que, selon son jugement professionnel, il n'existe aucun risque que les constatations soient erronées, les conclusions incorrectes ou les recommandations inappropriées.

Concept d'éléments probants suffisants et appropriés

Les éléments probants de la vérification doivent être à la fois suffisants (quantité) et appropriés (qualité) pour persuader une personne bien informée que les observations de la vérification sont raisonnables. Le caractère suffisant est une mesure de la quantité des éléments probants utilisés pour appuyer les observations et les conclusions de la vérification. Lors de l'évaluation du caractère suffisant des données probantes de vérification, le vérificateur doit déterminer si suffisamment de données probantes de vérification ont été obtenues pour persuader une personne bien informée que les observations de vérification sont raisonnables.

Le caractère approprié renvoie à la qualité des éléments probants de vérification. Il signifie que les éléments probants de vérification doivent être pertinents, valides, et fiables.

a. La **pertinence** renvoie à la mesure dans laquelle les données probantes de vérification ont une relation logique avec les objectifs de vérification et les questions de vérification en cours d'examen, et sont importantes pour ces derniers. Si l'on décidait, par exemple, de déterminer si les petites et moyennes entreprises disposent d'un accès facile à un certain programme gouvernemental, une collecte de données auprès des grandes entreprises donnerait probablement des résultats non pertinents. Si l'information n'est pas pertinente, elle ne peut servir de preuve.
b. La **validité** renvoie à la mesure dans laquelle les données probantes de vérification sont des fondements significatifs ou raisonnables pour mesurer ce qui est en cours d'évaluation.
c. La **fiabilité** renvoie à la mesure dans laquelle les données probantes de vérification sont étayées par des données concordantes issues d'une gamme de sources, ou produisent les mêmes observations de vérification lorsqu'elles sont testées de manière répétée.

Dans une vérification de performance, la nature des données probantes exigées est déterminée par le sujet considéré, les objectifs de vérification et les questions de vérification. En raison de cet écart, la nature des données probantes de vérification doit être précisée pour chaque vérification individuelle.

Encadré 3. 7 :
Propriété des données probantes

Données probantes suffisantes et appropriées

a. Les données probantes sont suffisantes et appropriées quand elles fournissent des fondements raisonnables pour appuyer les observations ou les conclusions dans le contexte des objectifs de vérification.

b. Les données probantes ne sont pas suffisantes et appropriées quand :

- Le niveau de risque induit par leur utilisation – elles peuvent conduire le vérificateur à atteindre une conclusion incorrecte ou inappropriée – est trop élevé.
- Les données probantes ont des limites significatives, étant donnés les objectifs de vérification et l'utilisation prévue des données probantes, ou
- Les données probantes ne fournissent pas des fondements adéquats pour traiter les objectifs de vérification ou appuyer les observations et conclusions. Le vérificateur ne peut pas utiliser ces données probantes comme appui pour les observations et les conclusions.

Source : INTOSAI, GUID 3920.77 Le processus de vérification de la performance

Il arrive souvent que les « faits » importants ne sont pas indépendants mais constitués d'un ensemble de faits interdépendants. Lorsqu'il tente de formuler une conclusion, le vérificateur doit se rappeler que la valeur de l'ensemble peut être aussi grande que celle des faits individuels pour évaluer la suffisance des preuves.

Les vérificateurs sont souvent aux prises avec le problème de prouver de façon adéquate et suffisante que quelque chose n'existe pas. Par exemple, l'entité vérifiée ne procure pas de formation à une certaine catégorie d'employés. Dans ces circonstances, il est particulièrement important que les vérificateurs exploitent plusieurs sources, c'est-à-dire qu'ils corroborent l'information et consignent leurs démarches en dossier. Dans l'exemple ci-dessus, des témoignages d'employés ne suffiraient pas à prouver de façon suffisante et adéquate que l'entité ne leur a pas procuré de formation. Cependant, si ces témoignages sont confirmés par une vérification des dossiers de formation des employés et d'entrevues auprès des spécialistes en ressources humaines de l'entité, l'information probante est beaucoup plus convaincante.

L'approbation du rapport de vérification par l'entité vérifiée ne remplace pas la nécessité d'obtenir des preuves suffisantes et adéquates. Le vérificateur doit avoir ses preuves avant de préparer le rapport pour que les constatations, les conclusions et les recommandations se fondent sur celles-ci. L'utilité de présenter une ébauche de rapport à l'entité vérifiée est de confirmer, et non de prouver, que les faits exposés dans le rapport sont exacts et que le rapport est équitable.

Si, malgré tous les efforts consentis, des preuves adéquates et suffisantes ne sont pas réunies, l'étendue du travail de vérification est limitée. Dans cette situation, l'équipe de vérification peut signaler l'information probante recueillie et mettre en lumière ses limites, mais ne devrait pas formuler de constatations ni de conclusions. Si la Cour décide de signaler la question, il devra exprimer une restriction,

à savoir qu'une certaine partie des faits considérés ne peuvent faire l'objet d'une évaluation en raison du manque de preuves. Si, de l'avis du Bureau, une « réserve » est insuffisante étant donné l'importance et la portée de la limitation des éléments probants, le rapport de vérification doit faire état de l'impossibilité d'exprimer une conclusion.

Lorsqu'il évalue la quantité et la qualité des informations probantes, le personnel de vérification doit prendre en considération les critères suivants:

Tableau 3.5 : Critères permettant de déterminer si les informations probantes sont suffisantes, pertinentes et fiables

la **finalité** des informations probantes	le niveau de précision requis pour les informations probantes étayant les constatations de vérification est plus élevé que pour les informations de base présentées dans le rapport de vérification
l'**importance relative** des sommes en cause ou l'**importance** des constatations de vérification	en général, plus le niveau des sommes en cause ou l'importance par nature d'une constatation est élevé, plus le niveau requis pour les informations probantes est, lui aussi, élevé
le degré d'**indépendance** de la source d'informations probantes	une confiance accrue peut être accordée aux informations probantes provenant de sources indépendantes
le **coût** de l'obtention d'informations probantes supplémentaires par rapport aux avantages probables qu'elles offrent pour étayer les constations et les conclusions	à un moment donné, le coût de l'obtention d'une plus grande quantité d'informations probantes l'emportera sur le caractère plus convaincant de l'ensemble des informations probantes
le **risque** qu'implique la formulation de constatations incorrectes ou de conclusions non valables	plus le risque d'une action en justice, d'une controverse ou d'un malentendu résultant de la communication d'une constatation de vérification est important, plus le niveau des informations probantes doit être élevé
le **soin** apporté à la collecte et à l'analyse des données	il convient de tenir compte aussi de l'étendue des compétences du vérificateur dans ces domaines

Source : Manuel de vérification de performance de la Cour des comptes de l'Union Européenne, Chapitre 4 – Phase de l'examen – page 67.

Les vérificateurs doivent être conscients des problèmes ou défauts potentiels liés aux éléments probants, parmi lesquels :

Élément provenant d'une seule source	fiabilité, validité, caractère suffisant
Témoignage non étayé par des documents ou une observation	fiabilité
Élément probant trop vieux, ne témoignant d'aucune évolution	pertinence
Élément dont le coût d'obtention est trop élevé au regard de son utilité	pertinence et caractère suffisant
Élément dont la source est concernée par les résultats de la vérification	fiabilité

Échantillons collectés non représentatifs	pertinence, validité, caractère suffisant
Élément lié à un fait isolé	validité, caractère suffisant
Élément n'établissant pas de lien de cause à effet	fiabilité, caractère suffisant
Élément contradictoire	fiabilité

Sources d'informations probantes

Différentes sources doivent être utilisées pour réunir des informations probantes afin de les corroborer - ce qui rend les constatations de vérification correspondantes plus fiables - et de s'assurer que différents points de vue sont pris en considération. Il existe trois grandes sources d'informations pour les vérifications de performance.

Tableau 3.6 : Plusieurs sources donnent de meilleures informations probantes

Informations créées directement par les vérificateurs	au moyen d'entretiens, d'enquêtes avec questionnaire, de groupes cibles, d'une inspection ou d'une observation directe. Les vérificateurs peuvent déterminer les méthodes qui offriront la meilleure qualité d'informations probantes pour la vérification en question. Toutefois, leur capacité à concevoir et à appliquer les méthodes retenues déterminera la qualité de ces informations.
Informations fournies par l'entité vérifiée	par exemple les informations provenant de bases de données, de documents, de fiches d'activités et de dossiers (les rapports de la structure de vérification interne, les évaluations de l'incidence ou les évaluations ex post, par exemple). Les vérificateurs doivent déterminer si les données importantes pour les questions de vérification sont fiables, en les revoyant et en les corroborant, ainsi qu'en testant les contrôles internes de l'entité vérifiée relatifs aux informations, notamment les contrôles généraux et des contrôles d'application sur les données traitées par ordinateur.
Informations fournies par des tiers	qui peuvent avoir été vérifiées par des tiers ou dont la qualité est indiscutable, par exemple les données statistiques nationales. Le degré d'utilisation de ces informations en tant qu'informations probantes dépend de la garantie de qualité qui peut leur être accordée et de leur importance par rapport aux constatations de vérification.

Source : Manuel de vérification de performance de la Cour des comptes de l'Union Européenne, Chapitre 4 – Phase de l'examen – page 68

Il est important de retenir qu'il n'est pas approprié d'accepter les travaux réalisés ou l'information fournie par les tiers sans les remettre en question. Cette information devrait être soumise à des notions telles que :

- **La notion de risque.** L'information utilisée peut-elle contenir une erreur importante qui influerait sur la conclusion?

- **La notion de vérifiabilité.** Dans quelle mesure est-il rentable et possible d'atteindre un niveau élevé d'assurance quant à leur fiabilité?
- **La notion de jugement professionnel.** Dans quelle mesure le vérificateur a-t-il les connaissances requises pour apprécier les preuves considérées?

Types d'informations probantes

Les informations probantes provenant des sources susmentionnées sont de quatre types - physique, documentaire, oral ou analytique - et peuvent être obtenues et documentées de différentes façons, comme cela est décrit ci-après.

Tableau 3.7 : Types d'information probante

TYPES D'INFORMATIONS		PROCÉDURES DE VÉRIFICATION POUR OBTENIR DES INFORMATIONS PROBANTES	DOCUMENTATION
TYPE PHYSIQUE	Bien qu'elles constituent généralement le type d'informations probantes le plus convaincant, le vérificateur doit savoir que sa seule présence risque d'altérer les processus normaux, ce qui réduit la qualité des éléments probants.	Inspection ou observation directe des personnes, des biens ou des événements.	Notes, photographies, graphiques, cartes, dessins, échantillons ou documents audiovisuels.
TYPE DOCUMENTAIRE	Ces informations probantes peuvent exister sous forme électronique ou sur papier. Toutefois, les informations utiles risquent de ne pas être toujours documentées ; il faudra donc aussi avoir recours à d'autres approches.	Examen de documents, de rapports, de manuels ou de publications ; recherches sur l'internet, enquêtes postales ou en ligne.	Rapports de gestion de la performance, politiques et procédures, descriptions des systèmes, lettres, contrats, résultats d'enquêtes.

TYPES D'INFORMATIONS		PROCÉDURES DE VÉRIFICATION POUR OBTENIR DES INFORMATIONS PROBANTES	DOCUMENTATION
TYPE ORAL / TESTOMONIAL	Les informations probantes orales sont généralement importantes dans les vérifications de la performance, puisque les informations obtenues de cette manière sont récentes et risquent d'être introuvables ailleurs. Toutefois, il **faut** les corroborer et confirmer les déclarations si elles doivent servir d'éléments probants.	Enquête ou entretiens menés auprès des agents de l'entité ou de groupes cibles de tiers, de groupes d'experts.	Synthèse des informations obtenues par ces méthodes.
TYPE ANALYTIQUE	Le vérificateur obtient de telles informations probantes en exerçant un jugement professionnel pour évaluer les éléments probants physiques, documentaires et oraux.	Analyse par raisonnement, reclassement, contrôle arithmétique et comparaison	Synthèse des données analytiques, y compris l'analyse des ratios, l'analyse de régression, l'étalonnage (*benchmarking*)

Source : Manuel de vérification de performance de la Cour des comptes de l'Union Européenne, Chapitre 4 – Phase de l'examen – page 69

Techniques de collecte des informations probantes

Habituellement, les vérificateurs choisissent un ensemble de techniques de collecte d'information probante afin de fournir, au coût le plus bas possible, la certitude globale désirée. Les techniques les plus courantes pour recueillir les informations probantes sont les suivantes : l'examen des documents, les analyses, les enquêtes, les entrevues et les demandes de renseignements, les observations sur place, inspection et utilisation de photographies, les examens des systèmes, les confirmations, et les vérifications par sondage des systèmes ou des opérations.

L'examen des documents. Les documents écrits (correspondances, notes de service, procès-verbaux, rapports, documentation sur les systèmes, directives au personnel de l'entité, rapports de vérification interne, etc.) constituent une grande source d'informations probantes.

Analyses. L'examen analytique permet souvent de comparer des chiffres, des tendances, des ratios, des processus et des procédés. Jugement et compétence sont deux éléments essentiels de l'analyse. Des experts et spécialistes du sujet analysé peuvent mieux que d'autres utiliser cette technique pour obtenir de l'information probante puisqu'ils peuvent, à l'examen des données recueillies, établir des liens logiques et porter des jugements de valeur.

Enquêtes. Les vérificateurs font habituellement des enquêtes sur les causes et les conséquences des constatations importantes faites dans le cadre des vérifications. L'observation de résultats peu satisfaisants amène à examiner avec soin les systèmes, les procédés, les pratiques de gestion et le cadre

de fonctionnement de l'entité afin d'en trouver les causes. L'existence de systèmes et de contrôles faibles impose de vérifier qu'elle a pu être l'incidence de cette carence sur la fiabilité des états financiers, sur la conformité aux textes réglementaires ou sur l'optimisation de l'utilisation des ressources — par exemple les questions d'efficience (sommes économisées) ou de manque d'efficience (gaspillage, temps mort, surcapacité).

Encadré 3. 8 :
Conseils et astuces sur les questionnaires

- Commencez le questionnaire par des questions générales
- À la fin, posez une question ouverte permettant au répondant d'exprimer des commentaires d'ordre général
- Évitez de multiplier les questions ouvertes ; cela réduirait la qualité et l'attention des répondants et pourrait affecter le taux de réponse
- Évitez les questions ambiguës et vagues
- Ne posez que des questions qui seront utilisées dans l'analyse
- Ne demandez pas deux choses différentes dans une même question. Exemple à ne pas reproduire : Pensez-vous que l'adduction d'eau à votre village est suffisante et que l'eau est de bonne qualité ?
- Les questions doivent suivre certaines des diligences requises d'un bon rapport (clarté, concision, précision, objectivité)
- Le questionnaire doit comprendre :
  - (i) un bref message explicatif sur les objectifs de l'enquête et sa raison d'être, l'importance de la réponse, l'utilisation qui sera faite des informations, les personnes invitées à répondre au questionnaire, les coordonnées de l'équipe de vérification (adresse électronique et numéro de téléphone) ;
  - (ii) des instructions sur le retour du questionnaire ;
  - (iii) les questions elles-mêmes ;
  - (iv) un message de remerciement.
- Testez votre questionnaire auprès de collègues et d'experts
- Faites un essai préalable, dans les conditions réelles de l'enquête

Étude de cas. C'est un moyen de s'informer sur une question complexe, à partir d'une compréhension exhaustive du cas particulier. L'étude de cas comprend une description détaillée et une analyse approfondie de la question spécifique dans le contexte de l'ensemble du domaine examiné (Manuel de vérification de la performance de l'Inde/4.18). Les études de cas sont utilisées pour réunir des informations qualitatives. Elles peuvent être utilisées en complément de questionnaires. L'encadré ci-dessous présente quelques critères de sélection du lieu de l'étude de cas.

Encadré 3. 9 :
Quelques critères de sélection du lieu de l'étude de cas

- Caractère significatif - États et municipalités ayant reçu plus de ressources.
- Au moins un État (ou une ville) par région pour se faire une bonne idée de la situation dans l'ensemble du pays.
- Cas typique - lieu présentant des caractéristiques similaires à celles de nombreux autres. Cela pourrait faciliter la compréhension de la situation dans d'autres lieux.
- Bon exemple et mauvais exemple - choisir deux lieux similaires : l'un ayant une bonne performance et l'autre une mauvaise. L'idée est de comprendre les raisons pour lesquelles il existe des différences de performance dans des endroits similaires.
- Lieux où les services sont en place depuis quelques temps. Les résultats seront plus facilement observables.
- Lieux ayant enregistré de nombreuses plaintes sur la qualité du service fourni.

Entrevues et demandes de renseignements. Les entrevues fourniront au vérificateur qui prend soin de bien les préparer une information de meilleure qualité. Par exemple, il sera souvent utile d'établir une liste des personnes à rencontrer, un calendrier des entrevues, de préciser les objectifs de ces rencontres et les questions à poser aux interviewés, et de faire connaître à ces personnes le but des entrevues et les sujets qui y seront abordés.

Les guides d'entretien constituent souvent un outil pratique pour mener à bien les entrevues. Toutefois, dans le cadre des vérifications de performance, les sujets à aborder permettent difficilement l'utilisation d'entrevues fortement structurées à l'avance avec recours à des guides d'entretien. Il faut noter au dossier l'information obtenue en entrevue et jugée importante par le vérificateur. Il faudra faire confirmer ces renseignements par la personne reçue en entrevue s'ils doivent constituer la principale source d'information probante. Sinon, il n'est pas nécessaire de faire approuver systématiquement le compte-rendu des entrevues par la personne interrogée. Cela pourrait demander beaucoup de temps et constituer une opération frustrante pour toutes les parties en cause. Chaque fois que la chose est possible, il faut veiller à obtenir la corroboration de l'information probante verbale servant à étayer des conclusions importantes des vérificateurs.

Encadré 3. 10 :
Astuces et conseils à propos des entretiens

- 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.

Encadré 3. 10 :
Astuces et conseils à propos des entretiens

- 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.
- Prenez quelques notes essentielles.

Les groupes cibles, groupes thématiques, groupes de référence et experts. La réunion thématique de groupe est une technique utilisée pour recueillir des données qualitatives. La source des données est la discussion et l'interaction entre les participants à un groupe réuni pour discuter de sujets et problématiques spécifiques. Les techniques utilisées lors de réunions de groupe ont pour but d'obtenir des informations sur la mise en œuvre et l'impact de programmes gouvernementaux sur la base des perspectives des bénéficiaires et autres parties prenantes. Elles peuvent aussi être utilisées pour contribuer à élaborer des questionnaires et des guides d'observation directe. Les groupes de référence peuvent être composés de personnes internes ou extérieures à l'ISC; ils sont généralement constitués d'experts et de spécialistes. L'encadré qui suit présente quelques astuces et conseils à propos des réunions de groupe.

Encadré 3. 11 :
Conseils et astuces sur les groupes cibles

- Préparez un guide sur les réunions de groupe cible (comportant généralement des questions ouvertes) et testez-le.
- Une bonne réunion de groupe doit :
    - avoir des participants sélectionnés avec soin ;
    - se réunir dans un lieu confortable ;
    - être animée par un facilitateur expérimenté ;
    - se limiter à une durée de deux heures.
- Un bon facilitateur doit être flexible, objectif, respectueux, impartial, sûr et doté d'humour.
- Le facilitateur doit : favoriser l'égale participation de tous les membres ; encourager ou apaiser le débat ; accorder de la valeur à la diversité des opinions.

Encadré 3. 11 :
Conseils et astuces sur les groupes cibles

- Le groupe doit être homogène et posséder des expériences similaires sur le sujet de discussion.
- Demandez la permission d'enregistrer la session. L'enregistrement sera très utile pour l'analyse des données.
- Prenez quelques notes essentielles.

Observation sur place, inspection et utilisation de photographies. Ces techniques servent depuis longtemps à obtenir des informations probantes ayant trait aux biens matériels. L'observation sur place, l'inspection et, au besoin, des photos d'objets et d'événements liés de façon pertinente aux travaux de vérification peuvent permettre de fournir d'autres éléments utiles comme information probante. Ces techniques peuvent permettre d'acquérir des éléments de preuve valables relativement à des événements s'étant déroulés à un moment précis, mais elles ne peuvent seules servir à formuler des conclusions sur des questions que l'on peut situer à l'intérieur d'une période donnée. Néanmoins, une série de photographies, par exemple, des clichés décrivant l'état de certains biens matériels, avant et après certains changements, peuvent fournir des éléments de base sur lesquels appuyer une conclusion de vérification.

Encadré 3. 12 :
Conseils et astuces sur l'observation directe

- Préparez un guide d'observation directe
- Ne sélectionnez que des activités ou phénomènes représentatifs et pertinents au vu des objectifs de la vérification
- 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 essentielle

Examen des systèmes. Un examen des systèmes permet de comprendre la manière dont sont exercées certaines fonctions au sein de l'entité, notamment le déroulement des opérations ainsi que les méthodes utilisées pour assurer la qualité des résultats et des produits, et générer les données et les contrôles

nécessaires. Ces examens permettent au vérificateur de savoir si un contrôle donné existe et, si oui, d'évaluer la qualité des procédés-clés de contrôle.

Vérifications par sondage. De manière générale, la vérification par sondage est l'application de procédés de vérification à un échantillon d'éléments prélevés dans une population donnée. La vérification par sondage d'opérations ou de soldes particuliers permet au vérificateur d'établir des projections pour l'ensemble de la population et de tirer des conclusions sur l'efficacité du fonctionnement des systèmes, des procédés de contrôle et des opérations clés ou lui permet de vérifier si vraiment l'information importante est enregistrée, cumulée et présentée fidèlement. Plus la mise au point du sondage est rigoureuse, plus la certitude qu'il est possible d'obtenir est grande.

Séminaires et audiences. Les séminaires peuvent être utilisés, par exemple, pour acquérir des connaissances sur un domaine spécialisé, discuter de problèmes, observations et mesures potentielles, faire connaître des arguments en faveur et en défaveur de vues et perspectives différentes.

Les méthodes de vérification par sondage varient en fonction de l'opération ou du secteur d'activité vérifiés, du critère d'évaluation utilisé et du genre d'information probante qu'il est possible d'obtenir. L'utilisation d'une justification rationnelle pour la sélection des éléments à vérifier ou à prélever, donne plus de rigueur à cette démarche.

Le vérificateur, dans une vérification par sondage, doit tenir compte des points suivants :

- la nécessité d'un champ d'examen satisfaisant (somme toute, une délimitation adéquate de la population à examiner);
- une définition claire de ce qu'est une dérogation aux critères;
- l'applicabilité de la méthode d'échantillonnage afin d'être sûr d'obtenir un échantillon représentatif de la population;
- la nécessité d'avoir un échantillon dont la taille et la composition permettront une application sensée des conclusions formulées à l'ensemble de la population.

L'utilisation de méthodes statistiques ajoute de la précision au prélèvement de l'échantillon et à la projection des résultats des sondages effectués. La taille des échantillons variera en fonction du niveau de confiance ou du degré de certitude désiré et de l'ampleur de la dérogation aux critères jugée acceptable.

Risque lié à la vérification et information probante

Plus le risque de non-respect d'un critère est élevé, meilleure doit être l'information probante à l'appui de la conclusion. Il est donc important de bien comprendre le rapport entre l'importance du risque et le degré de certitude à obtenir.

Risque global de vérification. Il s'agit de la possibilité que le vérificateur publie un rapport inexact qui induit en erreur. Un rapport de vérification peut induire l'utilisateur en erreur si :

- on affirme à tort qu'il y a eu non-conformité aux critères, par exemple, affirmer que l'entité n'a pas fait preuve de diligence, alors, qu'en réalité, elle a atteint des objectifs raisonnables;
- on omet d'indiquer les limites de la portée de la vérification alors que cela peut influer sur l'interprétation des résultats;
- on omet de détecter ou de signaler un écart important par rapport aux critères en raison de la nature de la vérification et de l'interaction avec l'entité durant le processus.

Lorsque l'entité dispose d'un contrôle interne fiable, le vérificateur doit procéder à des tests de conformité qui lui permettent d'obtenir une certitude de contrôle. Dans le cas contraire, ou lorsque les tests de conformité révèlent le non-respect de certains contrôles, le vérificateur doit faire appel à l'information probante découlant de procédés de corroboration pour obtenir la certitude dont il a besoin.

La quantité d'informations probantes nécessaires pour fournir le degré de certitude voulu par le vérificateur est fonction de son évaluation initiale de la probabilité qu'il existe des manquements importants aux critères établis. Le meilleur moyen d'établir un bon équilibre entre les tests de conformité et les procédés de corroboration dépend de l'analyse qu'effectue le vérificateur pour évaluer la fiabilité des systèmes par rapport aux risques inhérents de l'élément.

Certitude — coûts et avantages. Il est vain de **vouloir** obtenir un degré de certitude :

- plus élevé qu'il n'est possible d'obtenir en raison, par exemple, du caractère subjectif de la question examinée; ou
- qui n'est pas économiquement justifiable du fait que les efforts déployés pour obtenir un degré de certitude supplémentaire ne peuvent se justifier par l'avantage procuré aux utilisateurs du rapport.

Un niveau élevé de certitude globale doit toujours étayer les conclusions des vérificateurs, quelle que soit l'importance de la conclusion présentée. Le degré de certitude à obtenir est toutefois affaire de jugement professionnel. L'exemple suivant aide à décrire le degré de certitude requis pour étayer les conclusions des vérificateurs : une information probante qui n'arriverait pas, dans un groupe de dix personnes raisonnablement bien informées et objectives, à convaincre neuf d'entre d'elles indiquerait la nécessité d'évaluer à nouveau :

- la suffisance des informations probantes;
- la confiance avec laquelle il est possible de formuler les conclusions;
- la validité des constatations ou des conclusions.

Les décisions de ce genre s'appuieront sur l'ensemble des renseignements recueillis au cours de la vérification. Elles seront formulées de manière à respecter la norme professionnelle régissant l'information probante et le rapport, avec le souci de protéger la crédibilité de la Cour et en tenant compte des points de contrôle, des budgets et des calendriers de remise des rapports établis par les responsables de la vérification. Il appartient habituellement au Vérificateur responsable de la mission, de décider si la certitude étayant les conclusions est suffisante, s'il faut déclarer un niveau de certitude moindre, ou s'il faut obtenir plus d'information probante.

Utilisation du travail des tiers

Pour assurer l'efficience de la vérification, les vérificateurs devraient utiliser les travaux de vérifications faites par d'autres organisations ou structures de contrôle aussi souvent que possible dans les secteurs pertinents pour la vérification.

Lorsque les travaux de vérification effectués par des tiers sont le principal ou le seul élément probant de certaines constatations, conclusions et recommandations, les vérificateurs doivent évaluer et corroborer ces travaux de vérification qu'ils ont l'intention d'utiliser. Ils détermineront ainsi si ces travaux répondent aux normes professionnelles en matière d'éléments probants adéquats et suffisants, de manière à ce qu'une base solide existe sur la fiabilité de ces travaux.

Les vérificateurs peuvent se faire une idée de la qualité du travail de vérification effectué par des tiers en évaluant la réputation, les titres de compétence et le degré d'indépendance des personnes qui ont effectuées les travaux. Ils peuvent aussi examiner leurs programmes et rapports de vérification ainsi que leurs feuilles de travail. La nature et l'ampleur de l'évaluation et de la corroboration dépendront de

l'importance des travaux de vérification pour les objectifs de vérification du Bureau et de la mesure dans laquelle l'équipe de vérification s'appuiera sur ces travaux.

Lorsque le vérificateur utilise les constatations de tiers, il en fait mention dans le rapport et en indique clairement la source.

Quant aux experts à contrat dont les services sont retenus par la Cour, les équipes de vérification devraient confirmer leurs connaissances, leur compétence, leur intégrité et leur indépendance dans le domaine d'expertise concerné. Les équipes doivent également évaluer et corroborer la vraisemblance et la signification de leur travail et de leurs constatations. Le cas échéant, les équipes de vérification doivent aussi bien connaître les normes, méthodes, sources de données et hypothèses importantes qui ont été utilisées par ces experts.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :
  - Notes Méthodologiques :
    - 05-02 – Test des contrôles
    - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
    - 05-04 – Liste des lacunes
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 07-01 – Tests de substance ou corroboration
  - Modèles-type :
    - 05-02 – Programme de vérification – tests de contrôle
    - 05-04 – Liste des lacunes observées
    - 05-05 – Liste des anomalies
    - 07-01 – Programme de vérification – tests de corroboration
    - 07-02 – Niveau de travail de corroboration

3.5.3.4 Examen détaillé – Les constatations, les conclusions et les recommandations

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 - 50
- ISSAI 3000 – 4.3, 4.4, 4.5
-

La dernière étape de la phase d'examen consiste à élaborer les constatations, les conclusions et les recommandations.

Les auditeurs doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'établir des constatations, d'aboutir à des conclusions qui soient en rapport avec les objectifs et qui répondent aux questions d'audit, et de formuler des recommandations.

(ISSAI 300.38 – édition 2013)

Pour élaborer les constatations, les conclusions et les recommandations, l'équipe de vérification doit faire une évaluation objective des preuves recueillies par rapport aux critères.

Toutes les constatations et les conclusions de vérification doivent être étayées par des éléments probants suffisants et appropriés. Elles doivent être placées dans leur contexte. Avant de pouvoir tirer des conclusions, il faut tenir compte de tous les arguments pertinents, en faveur et contre une thèse, ainsi que des différents points de vue. Lors des vérifications de la performance, la nature des éléments

probants nécessaires pour aboutir à des conclusions est déterminée par le sujet considéré, par l'objectif de vérification et par les questions de vérification.

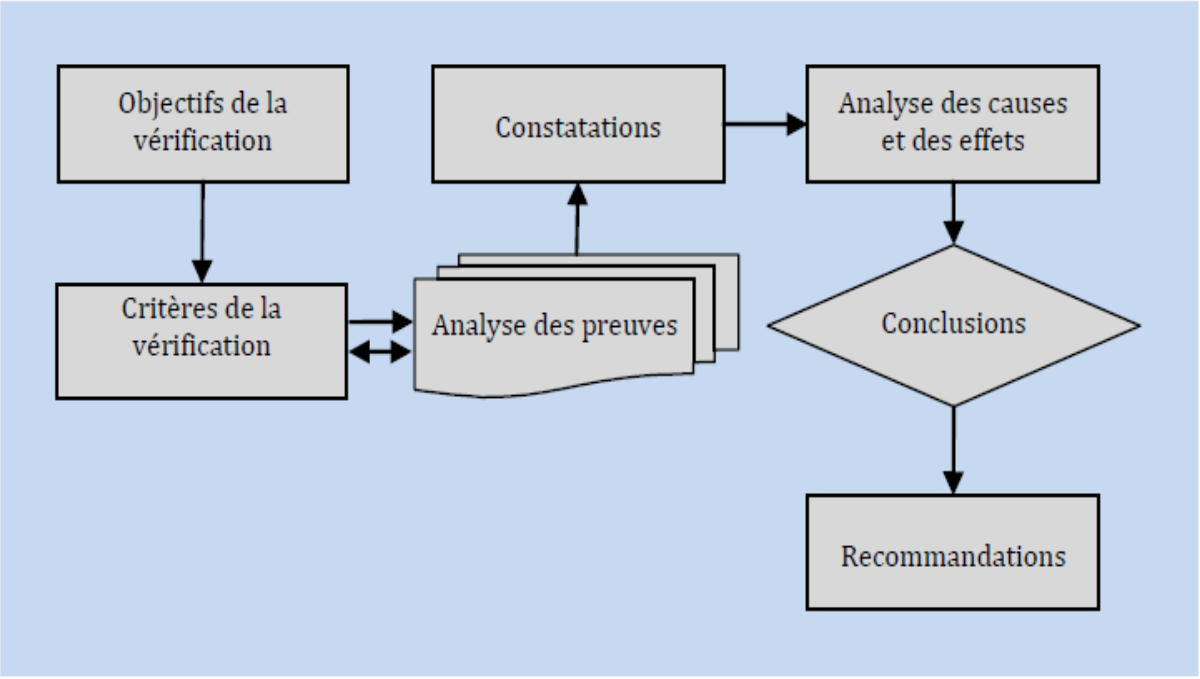
Élaboration des constatations

L'équipe de vérification recueille de l'information probante afin d'évaluer la performance réelle d'une activité ou d'un programme par rapport aux critères de vérification. Les constatations et les conclusions sont le résultat d'une analyse qui correspond aux objectifs de vérification. Elles doivent apporter des réponses aux questions de vérification.

Si le vérificateur constate que la performance ne correspond pas aux critères, il lui faudra aller plus loin dans son enquête pour obtenir l'assurance que les constatations qu'il fait et les conclusions qu'il tire sont importantes, impartiales et bien fondées et que ses recommandations peuvent mener à une amélioration marquée de la performance, de l'optimisation des ressources ou de la reddition de comptes.

On évalue l'importance d'une constatation en prenant en considération des facteurs tels que le montant de dépenses ou de revenus en cause, et son impact social, économique, environnemental, ou politique. La Figure 3.12 illustre la chaîne logique menant à l'énoncé des constatations, conclusions et recommandations.

Figure 3.12 : La chaîne logique menant aux recommandations



Éléments constitutifs des constatations

Les constatations sont les preuves spécifiques recueillies au cours de la vérification pour répondre aux objectifs de la vérification. Le vérificateur élabore les constatations de vérification après avoir déterminé qu'il possède l'information probante suffisante et adéquate pour déterminer si les critères ont été satisfaits.

Les constatations de la vérification peuvent être positives ou négatives. Dans un cas, l'entité a effectué les diligences appropriées au regard des pratiques de gestion, et a satisfait aux exigences des critères de performance. Dans l'autre cas, l'information probante révèle des lacunes, des faiblesses dans les pratiques de gestion et ces dernières ne respectent pas les exigences des critères de vérification.

Dans le cas d'une constatation négative, plusieurs considérations devraient être évaluées. Notamment il faut:

- déterminer si la lacune est un cas isolé ou constitue un problème systémique;
- évaluer l'impact possible ou réel de la lacune sur les résultats. Chaque fois que c'est possible, les répercussions du problème devraient être quantifiées pour illustrer ce qui en résulte;
- déterminer la cause de la lacune pour obtenir l'assurance que les recommandations seront appropriées;
- déterminer si l'entité vérifiée peut remédier au problème ou s'il échappe à son contrôle;
- recueillir d'autres preuves, s'il y a lieu, pour illustrer la nature et l'importance de la question;
- déterminer sur qui le problème a une incidence, comme sur d'autres unités de l'organisation ou d'autres ministères.

Lors de la rédaction d'une constatation, il est important de se demander : quelles sont les répercussions possibles de la lacune observée sur l'entité vérifiée? Les vérificateurs détermineront les répercussions de leurs constatations à l'aide de trois facteurs :

- la cause et l'effet : l'explication de la situation et la mesure des résultats constituent le fondement des conclusions et des recommandations. Si la cause et l'effet se sont produits dans le passé, la vérification devrait déterminer si le problème a été réglé;
- l'importance : les constatations devraient être quantifiées si possible ou elles devraient fournir un ordre de grandeur en termes de gravité. Par exemple, en termes de : dépenses ou revenus, répercussions sociales, économiques ou environnementales, sensibilité du domaine, risques;
- les limites de la portée de la vérification : les constatations doivent être délimitées par la portée et le mandat de la vérification. La vérification doit respecter les limites établies par le programme de travail bien qu'on ne puisse ignorer une constatation.

La cause d'une constatation constitue la raison pour laquelle il existe un écart entre la situation actuelle et la situation souhaitée. La cause explique pourquoi la situation s'est produite et sert de fondement à toute recommandation constructive en vue de corriger la situation. Le vérificateur devrait être en mesure de démontrer clairement le lien entre la cause identifiée et le ou les problèmes observés ou anticipés.

Plusieurs causes peuvent expliquer une même constatation. Pour une constatation négative, le vérificateur doit déterminer :

- si la cause est corrigée, elle empêchera la reproduction de situations analogues;
- si la cause décelée échappe au contrôle de l'entité vérifiée. Dans ce cas, le vérificateur tiendra compte du fait que l'application ou la mise en œuvre de la recommandation suggérée ne relèvera pas directement de l'entité vérifiée. Il devient alors utile d'indiquer non seulement la cause, mais aussi le responsable ou le centre de responsabilité concernés afin de formuler une recommandation pertinente.

Avant d'inclure l'effet d'une constatation dans un rapport de vérification, le vérificateur s'assure qu'elle est suffisamment grave et, le cas échéant, quelles sont les actions à mettre en œuvre pour corriger la situation.

L'effet peut s'être déjà produit ou avoir lieu actuellement, ou encore, se produire dans l'avenir. Si l'effet a déjà eu lieu, avant de mentionner la constatation dans son rapport, le vérificateur s'assure que la

situation n'a pas été corrigée. Si la situation est déjà résorbée, il est conseillé au vérificateur de mentionner le fait que des mesures correctives sont en cours ou que la situation est en voie d'être solutionnée.

Après avoir analysé une situation, le vérificateur est en mesure d'énoncer ses constatations, y compris les causes et les effets.

Exemple d'une constatation

L'équipe de vérification a examiné l'exécution du budget de formation afin s'assurer que les médecins en déploiement avaient reçu la formation médicale nécessaire.

Les médecins militaires dans sept des quinze bases militaires n'avaient pas reçu la formation médicale spécialisée nécessaire pour aller en déploiement parce que le budget de formation et des frais de déplacement avait été utilisé pour acheter de la fourniture médicale pour leur déploiement.

Ce manque de formation a engendré un manque de médecins militaires sur le terrain du déploiement, a nécessité le transfert de médecins spécialisés d'autres pays alliés, a occasionné des retards dans le traitement des patients et a entrainé des frais de 70 millions de francs en frais de transport par hélicoptère et autres frais.

Les constatations et informations obtenues au cours de la vérification, les conclusions et les recommandations sont consignées dans la matrice des constatations. C'est un outil utile pour appuyer et guider la préparation du rapport de vérification, parce qu'elle permet de réunir de manière structurée les principaux éléments constitutifs des chapitres centraux du rapport. Elle permet aux membres de l'équipe de vérification et aux autres parties prenantes d'avoir une compréhension homogène des constatations et de leurs composantes.

La matrice des constatations doit être renseignée pendant le travail sur le terrain, à mesure que les constatations sont notées. Les clarifications éventuellement nécessaires doivent être collectées pendant que le vérificateur est encore sur le terrain, afin d'éviter des malentendus et d'éventuelles demandes d'informations supplémentaires qui impliqueraient un surcroît d'efforts.

Tableau 3.8 : Modèle de matrice de constatations[7]

Constatation					Bonnes pratiques	Recommandations	Avantages escomptés
Situation observée	Critère	Éléments probants et analyse	Causes	Effets			
Constatations les plus pertinentes identifiée	Modèle utilisé pour déterminer si la performan	Résultat de l'application des méthodes	Peut se rapporter au fonctionnement ou à la conception de l'objet de	Conséquences liées aux causes et aux constatations	Actions identifiées qui entraînent indubitablement une	Elles doivent traiter des causes des problèmes	Améliorations prévues lors de la mise en œuvre des

11. INTOSAI, Mise en œuvre des ISSAI de l'audit de performance.

Constatation					Bonnes pratiques	Recommandations	Avantages escomptés
Situation observée	Critère	Éléments probants et analyse	Causes	Effets			
s lors du travail de terrain.	ce prévue de l'objet de la vérification est satisfaisante, dépasse les attentes ou est insatisfaisante.	d'analyse des données et de leur utilisation dans la production d'éléments probants. Ainsi, les techniques utilisées pour traiter les informations collectées au cours du travail de terrain et les résultats obtenus doivent être indiqués.	la vérification ou échapper au contrôle ou à l'influence du gestionnaire. L'identification des causes nécessite de disposer d'éléments probants solides et d'une analyse cohérente. Les recommandations doivent contenir les mesures requises pour résoudre les causes de la performance insatisfaisante.	correspondantes. Peut constituer une mesure de la pertinence de la constatation.	bonne performance. Ces actions peuvent servir à l'élaboration des recommandations.	diagnostiqués. Il convient de faire preuve de parcimonie dans le nombre de recommandations et de donner la priorité à la solution aux principaux problèmes.	recommandations. Les avantages peuvent être quantitatifs et qualitatifs. À quantifier dans toute la mesure du possible.

Réunion de clôture avec l'(es) entité(s) concernée(s) par la vérification de performance

A la clôture de ses travaux de terrain, après avoir procédé à l'évaluation des éléments probants et élaboré les conclusions préliminaires, l'équipe de vérification de performance doit présenter ses principales constatations sous la forme d'un relevé de constatations préliminaires lors d'une réunion de clôture.

En règle générale, le processus de communication entre l'équipe de vérification et l'entité vérifiée commence lors de la phase de planification de la vérification et se poursuit tout au long du processus de vérification, au travers d'interactions constructives. La communication des constatations préliminaires se fait à travers une réunion de clôture de la phase d'examen.

La réunion de clôture est faite sur place avec tous les gestionnaires des entités concernées par le sujet vérifié. Elle permet une première validation des principales constatations qui découlent de la vérification et qui figureront au rapport provisoire de vérification qui leur sera adressé ultérieurement.

Cette pré-validation à chaud des constatations fortes qui découlent de la vérification ne dédouane pas l'équipe de vérification de performance de l'envoie d'un rapport provisoire aux entités concernées par le sujet de vérification au terme de la vérification. Ce rapport leur est envoyé dans les délais fixés habituellement par les textes qui régissent l'ISC. Les entités vérifiées sont invitées à cette occasion à répondre aux observations du rapport provisoire, dans les délais fixés par les textes de l'ISC.

Conclusions pour chacun des objectifs

L'auditeur doit s'assurer que les observations d'audit expriment une conclusion claire au regard des objectifs et/ou questions d'audit, ou expliquent pourquoi cela n'a pas été possible.

(ISSAI 3000.124 – édition 2016)

Les observations de vérification doivent être mises en perspective, et une correspondance doit être assurée entre les objectifs de vérification, les questions de vérification, et les observations et conclusions de vérification.

Les conclusions sont des affirmations énoncées sur la base des constatations. Le vérificateur doit énoncer des conclusions par rapport à chacun des objectifs de la vérification. Pour assurer la justesse des conclusions il faut établir un lien direct entre l'information probante et les critères de vérification.

Le vérificateur doit être certain des informations probantes et des constatations qui étayent une conclusion. Le meilleur moyen d'éviter les conclusions fautives est de juger les situations avec objectivité et de peser tous les éléments constituant les constatations avant de poser un jugement final.

Le vérificateur doit évaluer l'importance relative des constatations par rapport aux objectifs de la vérification. Une conclusion défavorable doit être rendue lorsque l'importance relative et l'ampleur des écarts par rapport à une performance satisfaisante sont convaincantes.

Élaboration des recommandations

L'auditeur doit fournir des recommandations constructives qui contribueront probablement de manière significative à répondre aux faiblesses ou aux problèmes identifiés par l'audit, lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de l'ISC.

(ISSAI 3000.126 – édition 2016)

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 la vérification.

Les constatations permettent d'élaborer des recommandations visant à inciter l'entité à prendre des mesures correctives et à apporter les améliorations qui s'imposent. Une recommandation peut porter sur une seule lacune ou un certain nombre de constatations de même nature ou de lacunes connexes. Pour certaines constatations, il peut être difficile d'émettre une recommandation. Dans de tels cas, la

vérification peut encore faire une contribution importante en portant à l'attention de l'entité vérifiée et des destinataires du rapport une analyse de la situation. D'autre part, lorsque des mesures correctives sont en cours, il est recommandé d'en faire état.

Rédiger une bonne recommandation n'est pas toujours tâche facile. Les bonnes recommandations répondent à plusieurs critères tels que :

- elles sont appuyées par les constatations, les conclusions et découlent de celles-ci;
- elles ont pour but de supprimer les causes de la lacune;
- elles s'adressent à l'organisation qui est responsable d'y donner suite.

Les recommandations claires sont :

- formulées sans détours, simplement et peuvent être bien comprises sans autre contexte;
- énoncées de manière générale (c'est-à-dire indique ce qui doit être fait et laisse aux représentants de l'entité le soin d'établir comment cela sera fait);
- formulées de manière positive quant au ton et au contenu.

Les recommandations proactives :

- sont présentées à la voix active;
- sont pratiques, c'est-à-dire qu'elles peuvent être mises en œuvre dans un délai raisonnable, en prenant en compte les contraintes d'ordre juridique et autres;
- sont rentables et n'augmentent pas le fardeau administratif, c'est-à-dire que les coûts de mise en œuvre ne l'emportent pas sur les avantages;
- sont axées sur les résultats en indiquant les conséquences attendues, idéalement en termes mesurables;
- peuvent faire l'objet d'un suivi, c'est-à-dire qu'elles permettent de déterminer si les mesures proposées ont été prises;
- sont uniformes et cohérentes par rapport aux autres recommandations du rapport et tiennent compte des recommandations faites dans des rapports antérieurs, le cas échéant.

Pour que le personnel de vérification puisse élaborer des recommandations proactives et pratiques et pour que les représentants de l'entité aient assez de temps pour préparer une réponse et préparer un plan d'action, l'équipe de vérification devrait, dès que possible et normalement à la fin de la phase d'examen, obtenir les vues de la direction.

Il est important d'ajouter que les recommandations visant à modifier les dispositions législatives ont un caractère très délicat. Si des constatations laissent supposer qu'il est nécessaire de modifier les dispositions législatives, la question devrait être discutée avec des experts juridiques.

Une recommandation de qualité est :

- basée sur les constats et les conclusions;
- vise les principales causes des écarts importants;
- adressée à l'entité responsable;
- conforme au mandat de l'ISC et laisse le choix des moyens à l'entité;
- cohérente avec les autres recommandations;
- claires et concises;
- concrète et vérifiable lors du suivi;
- apporte une valeur ajoutée;
- réaliste;
- rentable pour l'entité et axée sur les résultats.

Après avoir terminé l'audit proprement dit, l'auditeur revoit les éléments probants afin d'aboutir à une conclusion ou de formuler une opinion. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Au cours du processus d'évaluation, l'auditeur doit tenir compte des éléments probants qui étayent, et de ceux qui semblent contredire, le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion sur la performance. Ce processus doit aussi tenir compte du caractère significatif. Après avoir évalué si les éléments probants sont suffisants et appropriés en fonction du niveau d'assurance recherché, l'auditeur doit examiner comment il peut formuler une conclusion optimale à la lumière des éléments probants.

Si les éléments probants collectés à partir d'une source ne concordent pas avec ceux recueillis à partir d'une autre source, ou s'il existe des doutes quant à la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants, l'auditeur doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures d'audit ou quelles procédures d'audit supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème. Il doit aussi s'interroger sur les implications éventuelles sur les autres aspects de l'audit.

Après avoir terminé l'audit, l'auditeur revoit la documentation d'audit afin de déterminer si le sujet considéré a été contrôlé de façon suffisante et appropriée. L'auditeur doit également déterminer si, à la lumière des éléments probants collectés, l'évaluation des risques et la définition initiale du caractère significatif étaient appropriées ou si elles doivent être revues.

La CSCCA exerçant une fonction juridictionnelle, l'institution a la possibilité de rendre un jugement sur les comptes et, en cas de non-conformité, d'imposer le remboursement des montants indûment perçus et d'infliger des amendes ou d'autres pénalités.

Les auditeurs de la CSCCA évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis. Compte tenu des limitations inhérentes à un audit, les auditeurs de la CSCCA ne sont pas censés détecter tous les cas de non-performance.

L'appréciation, par les auditeurs de la CSCCA, de ce qui constitue un écart de performance significatif relève de leur jugement professionnel et s'appuie sur des considérations concernant le contexte, ainsi que les aspects quantitatifs et qualitatifs des transactions ou des questions en cause.

Un certain nombre de facteurs sont pris en considération lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un cas de non-performance est ou non significatif. Ces facteurs sont, entre autres:

a) les quantités en cause (il peut s'agir de soentités concernés, les niveaux d'émissions de carbone, les retards par rapport à un délai imparti, etc.);
b) les circonstances;
c) la nature ou la cause du cas constaté;
d) les éventuels effets et conséquences du cas constaté;
e) la visibilité et le caractère plus ou moins sensible du programme en cause, (par exemple, «Fait-il l'objet d'un intérêt significatif de la part du public?», «A-t-il une incidence sur les citoyens vulnérables?», etc.);
f) les besoins et les attentes du législateur, du public ou d'autres utilisateurs du rapport d'audit;
g) la nature des textes législatifs et réglementaires en vigueur;

- ✓ Voir aussi **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit. En particulier :

- Notes Méthodologiques :
  - 05-03 – Analyse des résultats des tests de contrôle
  - 05-04 – Liste des lacunes
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 05-06 – Appréciation finale des contrôles
  - 08-01 – Analyse des résultats des tests de corroboration
- Modèles-type :
  - 05-04 – Liste des lacunes observées
  - 05-05 – Liste des anomalies
  - 05-06 – Appréciation finale des contrôles

3.5.3.5 Déclarations écrites des fonctionnaires responsables

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100
- ISSAI 300
- ISSAI 3000

Lors de l'évaluation des éléments probants et de la formulation des conclusions, les auditeurs de la CSCCA peuvent essayer, si les circonstances l'imposent, d'obtenir des déclarations écrites pour corroborer les éléments probants collectés. Ces déclarations peuvent contenir l'affirmation que les activités, les transactions financières et les informations de l'entité sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent, ou que des systèmes de contrôle donnés ont fonctionné de manière efficace pendant toute la période couverte par l'audit.

3.5.3.6 Evénements postérieurs à l'audit

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100
- ISSAI 300
- ISSAI 3000

Les auditeurs de la CSCCA mettent en œuvre des procédures permettant de déterminer si des événements postérieurs aux travaux d'audit sur le terrain et antérieurs au rapport d'audit de performance sont susceptibles d'entraîner des anomalies significatives en matière de performance et, par suite, de requérir une information particulière ou d'avoir une incidence sur la conclusion ou le rapport de l'auditeur. Ces procédures consistent normalement en une demande d'informations, en l'obtention de déclarations écrites de la direction ou en l'examen de la correspondance pertinente, des procès-verbaux de réunions, des rapports publiés ou des informations financières sur les périodes ultérieures (élaborés sur base mensuelle ou trimestrielle), etc. L'ampleur des travaux relatifs aux événements postérieurs à l'audit dépendra de la nature des sujets concernés et du temps écoulé entre la fin des travaux sur le terrain et la publication du rapport.

3.5.4 Etablissement de rapports

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 - 51
- ISSAI 300 – 39 à 41
- ISSAI 3000 – 5.1, 5.2, 5.3, 5.4

Présentation générale

> ***Les auditeurs doivent s'efforcer de fournir en temps opportun des rapports d'audit exhaustifs, convaincants, faciles à lire et équilibrés.***
>
> *(ISSAI 300.39 – édition 2013)*

Le rapport constitue la phase finale du processus de la vérification de performance et son objectif est de communiquer les résultats de la vérification à ses destinataires. Le rapport est donc la seule partie visible du travail de vérification. Il doit satisfaire aux normes de qualité les plus élevées tant sur le plan du contenu que de la présentation.

Tout au long de la vérification, et ce dès la première entrevue, le processus de communication des résultats est enclenché avec les responsables de l'entité vérifiée. Au cours des travaux, l'équipe de vérification valide les constatations avec les gestionnaires de l'entité.

À la fin des travaux d'examen, une séance de restitution est tenue par l'équipe de vérification avec les responsables de l'entité sur l'ensemble des constatations. C'est sur cette base que le rapport provisoire est élaboré et qu'il sera validé par le Président ou Coordonnateur de la Chambre. Le rapport individuel est finalisé à la suite de la séance contradictoire avec les responsables de l'entité.

Pour être exhaustif, un rapport doit inclure toutes les informations nécessaires pour remplir l'objectif de vérification et répondre aux questions de vérification. Il doit aussi être suffisamment détaillé pour permettre de comprendre le sujet considéré, ainsi que les constatations et les conclusions. Pour être convaincant, le rapport doit être structuré de manière logique et établir clairement un lien entre l'objectif, les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations de vérification. Le rapport doit traiter tous les sujets importants.

La Commission d'audit doit documenter de façon explicite l'information probante à l'appui de toutes les assertions (référentiel, travaux effectués, constatations, conclusions, recommandations).

Durant la rédaction, et ce, afin de minimiser les risques d'erreurs et d'assurer l'efficience, la Commission entreprend en parallèle la constitution et le classement de l'information qui étaye les différentes versions de son rapport.

Le Président de la Commission est responsable du contenu du rapport de vérification jusqu'à la date du rapport. Il doit donner suite à toute question ou à tout commentaire important qui lui est soumis dans le cadre de revues internes du rapport de vérification en apportant les modifications nécessaires au rapport.

Séance de restitution avec l'entité

La Commission d'audit demande la confirmation des faits découlant de la vérification. Des séances de restitution ont d'abord lieu avec les responsables des secteurs vérifiés et, par la suite, avec la direction de l'entité.

À l'aide de synthèses des constatations et des recommandations, la Commission communique avec les responsables de l'entité afin d'obtenir leurs réactions aux constatations et recommandations. L'équipe peut ainsi s'assurer de la justesse de chacune des constatations et de la suffisance des preuves pour les appuyer.

À la suite de la séance de restitution, la direction de l'entité sera mieux préparée à fournir ses observations écrites sur les constatations et les recommandations lors de la réception du rapport provisoire.

Rapport provisoire

L'ébauche du rapport provisoire est rédigée dès la fin des travaux sur place et tient compte des résultats de la séance de restitution avec l'entité.

Le rapport provisoire sert à obtenir l'avis de la Chambre sur l'importance et l'organisation des questions soulevées et sur la pertinence des messages du rapport. Les recommandations doivent figurer dans le rapport provisoire. Il sert ensuite à obtenir les commentaires de l'entité lors de la procédure contradictoire.

Communication avec les tiers. La Cour se doit d'assurer l'exactitude et l'intégralité des mentions des autres entités concernées. Le Vérificateur enverra un avis écrit aux tiers qui sont identifiés dans le Résumé du rapport. On entend par « tiers » toute organisation ou personne, à l'extérieur de l'entité vérifiée, à laquelle le rapport de vérification fait référence.

Séance contradictoire

> ***L'auditeur doit donner à l'entité auditée l'opportunité de commenter les observations, les conclusions et les recommandations de l'audit avant que l'ISC ne publie le rapport d'audit.***
> *(ISSAI 3000.129 – édition 2016)*

Le principe du contradictoire s'impose aux Commissions. Elles doivent communiquer aux agents et aux responsables des structures contrôlées les résultats de leurs investigations et requérir leurs réponses, par écrit, dans le délai qui leur est imparti, avant la rédaction du rapport définitif de vérification.

Après lecture par la Chambre, le Président de la Commission doit transmettre le rapport provisoire à l'entité afin de recueillir ses observations écrites et les documents permettant d'étayer leur point de vue.

Le Président de la Commission responsable de la mission doit avoir complété son travail d'examen de la qualité avant que le rapport provisoire soit envoyé à l'entité.

Sur la base de leurs observations écrites, une séance est tenue avec les responsables de l'entité au cours de laquelle les réponses de l'entité sont discutées. Au cours de cette séance, la Cour communique sa décision d'accepter ou non les arguments proposés.

Le Président de la Commission doit présenter l'examen des commentaires de l'entité vérifiée dans les documents de travail, y compris les raisons expliquant les changements apportés au rapport de vérification ou celles expliquant le rejet des commentaires reçus.

Rapport individuel ou rapport sectoriel

Le rapport individuel doit intégrer les commentaires acceptés par la Commission de vérification en réponse à la procédure du contradictoire et les commentaires de l'entité. Il doit ensuite être transmis pour approbation au Président ou Coordonnateur de la Chambre. Le rapport individuel définitif ainsi signé et daté par le Vérificateur doit être transmis au responsable de l'entité.

Pour être exhaustif, un rapport doit inclure toutes les informations nécessaires pour remplir l'objectif de vérification et répondre aux questions de vérification. Il doit aussi être suffisamment détaillé pour permettre de comprendre le sujet considéré, ainsi que les constatations et les conclusions.

Pour être convaincant, le rapport doit être structuré de manière logique et établir clairement un lien entre l'objectif, les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations de vérification. Le rapport doit traiter tous les sujets importants.

Le rapport individuel communique au lecteur les éléments suivants :

- les objectifs de la vérification;
- la nature et la portée de la vérification, y compris les restrictions;
- la période visée;
- les normes professionnelles utilisées;
- la description du programme ou de l'activité qui a fait l'objet de la vérification;
- les responsabilités de la direction de l'entité vérifiée;
- les critères de vérification;
- les constatations de la vérification;
- les recommandations indiquant ce qui doit être amélioré ou corrigé;
- la procédure du contradictoire;
- les conclusions tirées par rapport à chaque objectif de la vérification, y compris toute réserve, le cas échéant, et finalement;
- le résumé.

On s'attend à ce que le rapport individuel de vérification réponde aux besoins de ses destinataires. Lors de la rédaction de son rapport, l'équipe de vérification pense donc à la meilleure façon de communiquer et de faire état des faits dans les cas de non satisfaction aux critères de vérification. Pour ce faire, il doit tenir compte de plusieurs facteurs dont notamment la portée de la vérification, les valeurs pécuniaires mises en jeu, le potentiel d'économie, le risque de mauvaise gestion et la sécurité.

En plus des constatations de non-satisfaction des critères, la tendance actuelle veut que le rapport de vérification signale les aspects positifs, c'est-à-dire les cas où l'entité s'est conformée aux critères d'économie, d'efficience ou d'efficacité. Cela atténue la perception négative du rapport.

Le rapport individuel de vérification doit inclure les éléments suivants :

Objectifs. Énoncer clairement les questions-clés auxquelles la vérification entend répondre (comme « déterminer si l'entité a pris les mesures pour que le programme soit réalisé au meilleur coût ») de même que les aspects liés à des objectifs autres que ceux de la vérification (comme « fournir de l'information sur... »)

Nature et portée de la vérification. Énoncer ce qui a été vérifié, la postée de la vérification et ce qui a été exclus, le cas échéant. Quand l'objectif de la vérification est de formuler une conclusion, à savoir si une entité a respecté des autorisations spécifiées ou si les opérations ont été réalisées conformément aux autorisations spécifiées, le vérificateur précise les autorisations sur lesquelles il fait rapport dans la portée de la vérification.

Période visée. Informer le lecteur de la période couverte par la vérification et l'assurer que le rapport porte sur des questions encore d'actualité.

Normes professionnelles. Afin de donner l'assurance que la vérification a été faite d'une manière professionnelle, tous les rapports de vérification du Bureau contiennent l'énoncé suivant : « Les travaux de vérification dont traite le présent rapport ont été menés conformément aux Normes de contrôle de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) ».

Description du programme ou de l'activité. Décrire le contexte et donner des renseignements de base de sorte que le lecteur ait une perspective suffisante du programme ou de l'activité vérifiée pour comprendre les questions abordées.

Responsabilités de la direction de l'entité vérifiée. Exposer les responsabilités de la direction de l'entité relativement à la performance et aux résultats dans le secteur vérifié.

Critères de vérification. Énumérer les critères utilisés et leurs sources.

Constatations. Signaler dans quelle mesure la performance a correspondu aux critères et présenter une analyse et de l'information suffisantes et adéquates pour que la question soit bien comprise. Les constatations font bien ressortir l'importance de la question et, à cette fin, il faut décrire son incidence sur la qualité de la performance ou quantifier le problème. Les constatations mentionnent, si la chose est possible, l'effet sur les résultats. La constatation doit être présentée d'une manière convaincante, mais aussi équitable. La cause profonde du problème est décrite et des aides visuelles sont utilisées, si possible, pour illustrer la nature du problème. Dans le cadre d'une vérification, il arrive que des constatations non liées aux objectifs et aux critères de vérification soient identifiées. Dans ce cas, ces constatations ne sont pas incluses dans le rapport mais peuvent être présentées à la direction de l'entité dans une lettre à la direction laquelle renferme les suggestions quant aux améliorations à apporter.

Recommandations. Indiquer ce sur quoi et comment il est possible d'apporter des améliorations là où des lacunes sont constatées. Seules les lacunes importantes doivent être abordées. Les recommandations devraient viser des secteurs où il y a des risques importants pour l'entité si les lacunes ne sont pas corrigées. Les vérifications incluent des recommandations visant à susciter des mesures correctives dans les secteurs où les constatations démontrent un potentiel d'amélioration important des activités et de la performance.

La procédure du contradictoire. Exposer les commentaires fournis par la direction de l'entité vérifiée sur l'ensemble de la vérification incluant, le cas échéant, les mesures prévues en réponse à la vérification et les divergences d'opinion.

Conclusions. D'une manière générale, en se basant sur les informations probantes et sur une analyse professionnelle solide, des conclusions sont tirées par rapport à chaque objectif de la vérification. De cette façon, la vérification serait de nature à inciter les responsables de l'entité vérifiée à y remédier par la prise des mesures adéquates tant internes qu'externes et par la mise en œuvre des recommandations formulées par la Cour.

Résumé. Tous les rapports individuels contiennent, de plus, une section de Résumé qui fait la synthèse des principaux messages du rapport à l'intention des lecteurs qui ne liront peut-être pas tout le rapport parce qu'ils n'en ont pas le temps. Le Résumé met en relief, de façon précise, claire, cohérente et concise, l'information qui présente un intérêt majeur pour les lecteurs et qui leur permet de bien comprendre ce qui a été vérifié, pourquoi est-ce important et ce qui a été constaté. Le Résumé est partie intégrante du rapport et est soumis à l'entité dans le rapport provisoire. Bien que le Résumé fasse l'objet de discussions avec l'entité, la Cour se réserve le droit de le formuler de la manière qu'il juge appropriée. Le Résumé contient les trois sections suivantes :

- Objet. Il s'agit de donner au lecteur l'information nécessaire sur ce qui a été vérifié, c'est-à-dire : le mandat ou la mission de l'entité vérifiée et son statut; toute information nécessaire pour comprendre les constatations; la nature de la vérification, son objet et la période sous revue.
- Pertinence. Cette section vise à montrer l'importance de l'entité et de ses activités, ou du programme examiné et par conséquent, la pertinence de la vérification effectuée. Il s'agit donc de : donner la raison d'être du programme, de l'activité ou de l'entité en cause; décrire la

situation que le programme ou l'activité vise à adresser; faire ressortir son importance pour la population ou l'économie du Mali; clore cette section avec le montant du budget de l'entité ou du programme ou d'autres données significatives.

- Constatations. Cette section vise à énoncer les constatations les plus significatives de la vérification.

Caractéristiques d'un rapport de qualité

Le rapport d'audit doit inclure de l'information complète, exacte, objective, convaincante, claire, concise et opportune.

Information complète. L'information doit porter sur toute l'organisation ou tous les secteurs importants des activités qui ont fait l'objet de la vérification, pour permettre une compréhension adéquate et correcte des questions rapportées. Elle doit soutenir les constatations et mentionner les efforts faits par l'entité pour corriger les difficultés observées.

Information exacte. Les éléments présentés à titre de preuves doivent être vrais, complets, et toutes les constatations doivent être 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. Les constatations et les conclusions doivent être soutenues par des preuves relevées dans les feuilles de travail du vérificateur.

Information objective. L'objectivité nécessite que le rapport soit présenté de manière équilibrée aussi bien par le contenu que par le ton. La crédibilité du rapport s'améliore considérablement lorsque les preuves y sont présentées de façon non tendancieuse. L'information rapportée doit être objective et élaborée avec toute impartialité. Le résultat de la vérification doit être présenté sous une forme équilibrée et appropriée.

Information convaincante. En règle générale, il faut que les résultats coïncident avec les objectifs de la vérification, que les constatations soient présentées de manière convaincante et que les conclusions et les recommandations découlent logiquement ou analytiquement des faits et arguments présentés.

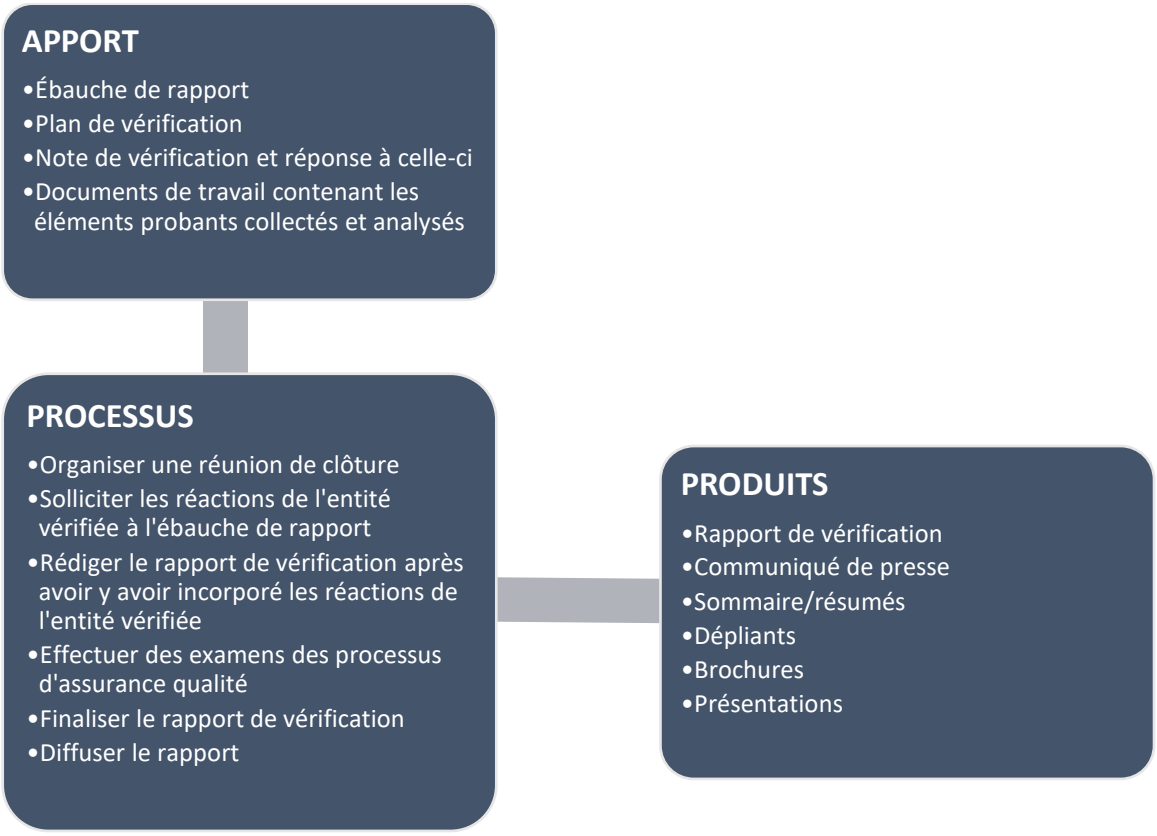
Information claire. L'information doit être compréhensible et clairement présentée. Des questions techniques devraient être abordées avec une terminologie et une logique facilement comprise par tout lecteur non initié à qui s'adresse le rapport. Pour faciliter la lecture du rapport, il est préférable d'utiliser un vocabulaire simple pour que le message passe sans que le contenu ni les faits ne soient sacrifiés. 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.

Information concise. Un rapport est concis lorsque l'information importante et pertinente est formulée sans détour et va droit au but pour transmettre et étayer un message. Les rapports qui sont à la fois complets et concis sont susceptibles de réaliser de meilleurs résultats.

Information opportune. Une information complète, pertinente et fiable n'est d'aucune utilité si elle n'est pas produite 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

Bonnes pratiques de l'INTOSAI pour l'établissement des rapports

Figure 3.13 : Présentation du processus d'établissement du rapport



Source : IDI – Manuel de mise en œuvre des ISSAI de vérification de performance

Apport	• Le fait de se reporter au plan de vérification pendant la rédaction du rapport, afin de s'assurer que toutes les grandes problématiques identifiées ont été couvertes par la vérification sur le terrain constitue une bonne pratique. • L'examen a) des notes sur la vérification et des réponses à celles-ci et (b) des documents de travail concernant les éléments probants collectés et analysés pendant la phase de rédaction du rapport permettra de s'assurer que les constatations et les conclusions de la vérification sont étayées par des éléments probants substantiels et adéquats. • Matrice des constatations de vérification
Processus	• Il est important de communiquer avec l'entité vérifiée pour obtenir ses opinions sur les conclusions préliminaires. Divers moyens permettent cette communication : o la tenue de réunions de clôture pour discuter des constatations et des conclusions de la vérification, et o la communication de l'ébauche de rapport à l'entité vérifiée afin de recueillir ses commentaires • La réponse de l'agence vérifiée doit être examinée avec soin et prise en compte. Les modifications nécessaires doivent être apportées à l'ébauche de rapport, à condition que les diligences requises en matière d'informations probantes soient satisfaites.

	• Le rapport écrit peut être envoyé à des équipes internes indépendantes de la mission de vérification ou à l'extérieur, pour examen de sa qualité avant publication. Ces examens peuvent aussi permettre d'obtenir une confirmation indépendante de l'impartialité du rapport. Il convient toutefois de garder à l'esprit que les revues externes préalables à la publication peuvent s'avérer onéreuses et risquent également de compromettre la confidentialité du rapport, si la mission d'examen n'est pas gérée avec soin. • Les modifications éventuellement nécessaires sont incorporées au rapport de vérification sur la base de l'examen d'assurance qualité avant la publication du rapport. • Le rapport est largement diffusé aux différentes parties prenantes, conformément au mandat de l'ISC
Produit	La diversité du public destinataire du travail de vérification de la performance suggère que l'ISC devrait fournir des produits différents, adaptés à chaque groupe. Le travail de vérification de la performance peut déboucher sur un certain nombre de produits distincts, en plus du rapport : résumés, dépliants, brochures, communiqués de presse, présentations, etc.

Contenu du rapport

Les auditeurs doivent s'efforcer de fournir en temps opportun des rapports d'audit exhaustifs, convaincants, faciles à lire et équilibrés.

Pour être ***exhaustif***, un rapport doit inclure toutes les informations nécessaires pour remplir l'objectif d'audit et répondre aux questions d'audit. Il doit aussi être suffisamment détaillé pour permettre de comprendre le sujet considéré, ainsi que les constatations et les conclusions.

Pour être ***convaincant***, le rapport doit être structuré de manière logique et établir clairement un lien entre l'objectif, les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations d'audit. Le rapport doit traiter tous les sujets importants.

Pour un audit de la performance, les constatations du rapport de l'auditeur indiquent le degré d'économie et d'efficience avec lequel les ressources ont été acquises et utilisées et précise si les objectifs ont été atteints avec efficacité. La nature de ce rapport et les domaines abordés peuvent varier considérablement; ils peuvent par exemple évaluer l'utilisation des ressources, donner des avis sur les résultats des mesures et des programmes mis en œuvre et recommander des modifications susceptibles d'apporter des améliorations.

Le rapport doit contenir des informations concernant l'objectif d'audit, les questions d'audit, les réponses à ces questions, le sujet considéré, les critères, la méthodologie, les sources des données, toute restriction affectant les données utilisées, ainsi que les constatations d'audit.

Ce rapport doit permettre de répondre clairement aux questions d'audit ou d'expliquer pourquoi cela n'a pas été possible. Une autre façon de procéder pour l'auditeur consisterait à reformuler les questions d'audit pour les adapter aux éléments probants obtenus et être ainsi en mesure de répondre aux questions. Les constatations d'audit doivent être placées dans leur contexte et la cohérence entre l'objectif, les questions, les constatations et les conclusions d'audit doit être assurée. Le rapport doit expliquer pourquoi et comment les problèmes relevés dans les constatations sont préjudiciables à la performance, afin d'encourager l'entité auditée ou l'utilisateur du rapport à prendre des mesures

correctrices. Le cas échéant, le rapport doit comporter des recommandations en vue d'améliorer la performance.

Le rapport doit être aussi clair et concis que le sujet considéré le permet, et rédigé dans un langage dépourvu de tournures ambiguës. Pris dans son ensemble, il doit être constructif, permettre de parfaire les connaissances et mettre en évidence les améliorations éventuellement nécessaires.

Recommandations

Le cas échéant, si le mandat de la CSCCA l'autorise, les auditeurs doivent veiller à formuler des recommandations constructives susceptibles de contribuer de façon significative à remédier aux faiblesses ou aux problèmes mis au jour lors de l'audit.

Les recommandations doivent être bien fondées et apporter une valeur ajoutée. Elles doivent traiter les causes des problèmes et/ou des faiblesses. Il faut cependant les formuler de façon à éviter les truismes et ne pas se contenter de renverser les termes des conclusions d'audit. En outre, elles ne doivent pas porter atteinte aux responsabilités de la direction. Il faut mentionner clairement le sujet et le destinataire de chaque recommandation, la personne chargée de prendre toute initiative et la signification des recommandations. En d'autres termes, il y a lieu d'indiquer comment ces dernières vont contribuer à améliorer la performance. Les recommandations doivent être pratiques et adressées aux entités qui ont la responsabilité et la compétence pour les mettre en œuvre.

Les recommandations doivent être claires et présentées de manière logique et argumentée. Elles doivent être liées aux objectifs, aux constatations et aux conclusions d'audit. Tout comme le reste du rapport, les recommandations doivent convaincre le lecteur qu'elles sont susceptibles de permettre une amélioration significative de la mise en œuvre des opérations et des programmes publics, par exemple grâce à une diminution des coûts et à une simplification de l'administration, à un renforcement de la qualité et du volume des services, ou à une amélioration de l'efficacité, de l'incidence ou des avantages pour la société.

Diffusion du rapport

Les auditeurs doivent veiller à rendre leurs rapports largement accessibles, conformément au mandat de la CSCCA.

Les auditeurs doivent garder à l'esprit qu'une large diffusion des rapports d'audit est susceptible de renforcer la crédibilité de la fonction d'audit. C'est pourquoi les rapports doivent être diffusés auprès des entités auditées, ainsi que de l'organe exécutif et/ou législatif et, le cas échéant, accessibles au public, directement et par l'intermédiaire des médias, ainsi qu'aux parties prenantes intéressées.

- ✓ Voir **Annexe 2** pour notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit

3.5.5 Suivi

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 - 51
- ISSAI 300 - 42
- ISSAI 3000 - 5.5
-

Le cas échéant, les auditeurs doivent assurer un suivi* des constatations et des recommandations d'audit antérieures. Il convient de rendre compte de ce suivi afin de fournir des informations en retour au pouvoir législatif et, si possible, de faire état des résultats et des incidences de toutes les mesures correctrices importantes.

Le suivi consiste en l'examen, par les auditeurs, des mesures correctrices prises par l'entité auditée, ou par une autre partie responsable, sur la base des résultats d'un audit de la performance. C'est une activité indépendante qui augmente la valeur du processus d'audit, car elle renforce l'incidence de l'audit et pose les jalons d'une amélioration des travaux d'audit à l'avenir. Le suivi encourage aussi les entités auditées et les autres utilisateurs des rapports à prendre ces derniers au sérieux. En outre, il fournit aux auditeurs des enseignements et des indicateurs de performance utiles. Le suivi ne concerne pas que la mise en œuvre des recommandations; il vise aussi à déterminer si l'entité auditée a résolu de façon adéquate les problèmes et remédié à la situation à l'origine de ceux-ci dans un délai raisonnable.

Lorsqu'il assure le suivi d'un rapport d'audit, l'auditeur doit centrer son attention sur les recommandations qui sont encore pertinentes au moment du suivi, ainsi qu'adopter une approche indépendante et impartiale.

Les résultats d'un suivi peuvent être présentés séparément ou faire l'objet d'un rapport consolidé, qui à son tour peut comporter une analyse de différents audits et éventuellement souligner des tendances et des thèmes communs à un certain nombre de domaines concernés par le rapport. Le suivi peut aider à mieux comprendre la valeur ajoutée apportée par l'audit de la performance en ce qui concerne une période ou un domaine donné (Cf section 1.5.5. Suivi).

3.6 Coordination entre audit de performance et contrôle juridictionnel

Référence des normes incorporées dans ce paragraphe:
- ISSAI 100 - 21
- ISSAI 3000

En raison du statut de juridiction qui lui est conféré, la CSCCA dispose du pouvoir de prononcer des jugements et des arrêts concernant les comptes et les personnes responsables, y compris les comptables et les ordonnateurs.

Lorsqu'ils réalisent des audits de performance, les auditeurs de la CSCCA veillent également à:

a) obtenir une assurance raisonnable quant à savoir si les informations financières ou non-financières présentées dans les différents comptes publics et les transactions sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent;
b) déterminer si le budget de l'État a été exécuté, dans tous ses aspects significatifs,

conformément aux textes législatifs et réglementaires applicables en la matière et régissant les différents comptes publics;

c) porter les constatations à la connaissance des parties concernées.

Au cours des différentes phases de l'audit de performance que sont la planification, l'exécution et la collecte des éléments probants, des questions supplémentaires et spécifiques pourront être identifiées entrant dans le champ du contrôle juridictionnel. Pour permettre de satisfaire ce mandat juridictionnel en toute sécurité juridique toute commission en charge d'une mission d'audit de performance se rapprochera de sa hiérarchie qui décidera, le cas échéant, de nommer une commission distincte en charge du contrôle juridictionnel ou d'élargir le mandat de la commission d'audit de performance pour traiter ces questions supplémentaires et spécifiques. Une nouvelle lettre de mission et une nouvelle lettre de notification devra être émise si l'ouverture d'un contrôle juridictionnel est décidée.

Les questions supplémentaires à prendre en compte dans un cadre juridictionnel pourront inclure, entre autres, la nécessité:

a) d'identifier la(les) personne(s) susceptible(s) d'être considérée(s) comme responsable(s) d'actes non conformes, en raison des implications juridiques que le jugement de la CSCCA est susceptible d'avoir pour elle(s). Les fonctionnaires peuvent être personnellement tenus pour responsables de la perte ou du gaspillage de deniers publics et, par suite, se voir contraints de rembourser intégralement le montant de ces pertes;
b) de prendre en considération le délai de prescription en vigueur, les actes interruptifs de prescription de la responsabilité personnelle et la période exacte pendant laquelle les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables;
c) d'opérer une distinction entre la responsabilité personnelle pour des actes non conformes et la responsabilité pour des actes illégaux (soupçons de fraude). Pour ces derniers, la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires sera peut-être nécessaire;
d) de collaborer, s'il y a lieu, avec les procureurs et la police pour acquérir une connaissance de l'entité auditée et de son environnement, évaluer les risques de non-conformité, traiter les cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs d'une fraude, ainsi qu'établir des rapports sur ces questions;
e) d'envisager de recourir à des procédures supplémentaires à différents niveaux ou à des procédures plus formalisées en matière de contrôle de la qualité;
f) de demander les informations par écrit (et non de vive voix);
g) de s'assurer que la documentation d'audit est conforme aux régimes probatoires en vigueur;
h) de communiquer les informations de manière très formelle;
i) de mentionner dans le rapport les critères précis en fonction desquels les fonctionnaires peuvent être tenus pour responsables, y compris les montants probablement en cause;
j) de réfléchir à la manière la plus appropriée de présenter les conclusions, y compris les recommandations, la détermination des préjudices subis, ou les décisions de justice susceptibles de donner lieu à une décharge formelle concernant une responsabilité ou à l'attribution formelle d'une responsabilité.

Processus en place à la CSCCA en cas d'ouverture d'une phase juridictionnelle

S'agissant de la CSCCA, lorsque des travaux d'audit de performance sont accompagnés d'un contrôle juridictionnel, il importera de coordonner et programmer ces travaux pour éviter les duplications et les vices de procédure sur la forme et le fond. Le rapport d'audit de performance devra tenir compte de l'ouverture de cette phase juridictionnelle dans ses conclusions.

La phase juridictionnelle traitera des questions supplémentaires et spécifiques pouvant se poser et

donnera lieu, le cas échéant, à l'ouverture d'une procédure d'instruction et, finalement, à un jugement formel.

Si un juge ou un procureur décident d'instruire une affaire, l'objectif de l'instruction est de collecter suffisamment d'éléments probants attestant la culpabilité ou l'innocence du fonctionnaire soupçonné d'avoir causé un préjudice, de sorte qu'un jugement puisse être rendu.

Communication et application de la loi

Sur la base des constats de l'audit de performance, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra décider de faire état des problèmes de performance - susceptibles de causer des préjudices, de donner lieu à une action en justice ou à des poursuites judiciaires pour une infraction criminelle - au juge, au procureur, à l'auditorat de la CSCCA ou, le cas échéant, à tout autre organisme compétent. En outre, la Direction concernée de la CSCCA, après avis du Conseil, pourra également adresser aux fonctionnaires responsables de l'entité auditée des remarques d'ordre plus général ou de caractère informatif découlant des travaux d'audit.

Lorsque la CSCCA applique la législation financière relative à la fonction publique, ses décisions sont soumises à un certain nombre de principes de droit:

a) le respect des garanties prévues par la loi et l'audience publique;
b) la divulgation publique;
c) l'information des autorités chargées de l'application de la loi s'il existe des preuves d'une infraction criminelle.

4ième PARTIE : DEVELOPPEMENTS SUR LE CONTROLE JURIDICTIONNEL

Remarque préliminaire : Cette partie est la reprise intégrale, sans modification, du ***Guide de vérification d'un contrôle juridictionnel*** disséminé par la CSCCA en Février 2008. Elle est intégrée dans ce manuel pour deux raisons : 1- permettre d'illustrer les synergies entre audits de gestion et travaux de contrôle juridictionnel; 2- conserver en un document unique les procédures et guides développés en 2008 qui devront être revisités et modifiés en fonction de l'évolution des textes organiques.

4.1 Généralités

Les ressortissants du contrôle juridictionnel de la CSCCA sont les comptables de droit ou de fait. La Cour ne juge pas les comptables mais les comptes qu'ils ont la charge d'établir.

L'arrêt du 16 février 2005 portant Règlement général de la comptabilité publique (RCGP) précise ainsi :

« sont comptables publics les fonctionnaires et agents régulièrement habilités à effectuer, à titre exclusif, les opérations visées aux articles 24 à 25 ci-après, sous réserve de la situation de comptable de fait définie à l'article 85 du décret du 16 février 2005 sur la préparation et l'exécution des lois de finances ».* (Art. 23 du RGCP).

4.2 La fonction de comptable public

Les comptables publics sont les fonctionnaires ou les agents d'un organisme public régi par les règles de la comptabilité publique.

Le règlement général sur la comptabilité publique (art. 24 du RGCP) dispose que les comptables publics sont des fonctionnaires ou agents régulièrement habilités pour effectuer, à titre exclusif, les opérations suivants :

- La prise en charge et le recouvrement des ordres de recette qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre ou acte dont ils assurent la conservation, ainsi que l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que l'Etat et les autres organismes publics sont habilités à recevoir ;
- Le règlement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, ainsi que la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- La garde et la conservation des fonds, valeurs, titres appartenant ou confiés à l'Etat et aux autres organismes publics ;
- Le maniement des fonds et les mouvements des comptes de disponibilités ;
- La conservation des pièces justificatives des opérations et de documents de comptabilité ;
- La tenue de la comptabilité qui leur incombe.

Les comptables deniers sont des fonctionnaires ou agents affectés au maniement des fonds et valeurs.

Les comptables matières sont préposés à la gestion de magasin, à la garde et à la conservation de matériels et matières en stock, et suivent les mouvements des biens ordonnés par les administrateurs de crédits, les ordonnateurs et leurs délégués.

Le Comptable central et unique de l'Etat est le Directeur du Trésor (articles 5 à 7 du RGCP) :

Article 5 : « La Direction du Trésor est l'organe directeur du système de Comptabilité Publique, à ce titre elle a la responsabilité de prescrire, de mettre en œuvre et de maintenir ledit système dans le cadre du secteur public national, ce dans le respect des dispositions du présent arrêté ».

Article 6 : « Le Directeur du Trésor a pour obligations :

a) D'édicter les règles de la Comptabilité Publique pour tout le secteur public national. Il établit la méthode comptable à appliquer, la périodicité, la structure et les caractéristiques des états comptables et financiers que doivent présenter les composantes du secteur public.
b) De s'assurer que les systèmes comptables prescrits peuvent être adaptés et mis en œuvre par les entités conformément à leur statut juridique, leur type d'activités et les exigences particulières de leur gestion.
c) De guider et d'assister techniquement toutes les entités du secteur public dans la mise en place des règles et méthodes édictées.
d) De gérer un système d'information financière qui permet de connaître en permanence l'exécution du budget, l'encaisse, la gestion du patrimoine, les résultats économiques et financiers de chaque entité déconcentrée et/ou territorialement décentralisée du secteur public.
e) D'élaborer les comptes économiques du secteur public national à la lumière du système de Comptabilité Nationale.
f) De tenir les archives générales des documents financiers de l'Administration Publique en général ».

Article 7 : « Le Directeur du Trésor, chargé de la Comptabilité Publique, est le comptable principal unique et central de l'Etat. A ce titre:

- Il procède, sous sa responsabilité propre, aux opérations de recettes et de dépenses, afférentes à l'exécution du budget, ordonnancées par l'ordonnateur principal et assignées sur son poste.
- Il tient une comptabilité séparée pour toutes les opérations de chaque projet de développement.
- Il assure la comptabilisation des opérations effectuées sur comptes courants.
- Il concourt à la comptabilisation de l'émission, de la gestion et du remboursement des titres de la dette publique à court, moyen et long terme.
- Il décrit les opérations d'émission et de remboursement de la dette garantie par l'Etat.
- Il exécute ou centralise les opérations de trésorerie de l'Etat, notamment celles relatives aux transactions internationales.
- Il centralise les opérations faites pour le compte de l'Etat par les comptables publics.
- Après avoir centralisé les opérations du budget général, des budgets annexes et celles des comptes spéciaux qui sont faites par les comptables secondaires, le Directeur du Trésor passe les écritures de fin d'année permettant de dresser les comptes annuels de l'Etat et soumet les comptes généraux de l'Etat à l'approbation du ministre.

Les pièces justificatives seront rendues disponibles par la Direction du Trésor pour la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif, après paiement et comptabilisation, dans un délai ne dépassant pas quinze (15) jours ».

Les autres comptables publics de l'Etat sont constitués des comptables publics du Trésor (qui ont été nommés récemment) ainsi que des comptables des administrations financières, des comptables des comptes spéciaux du Trésor, des comptables de budgets annexes.

Parmi les comptables de l'Etat, les nouveaux comptables directs du Trésor revêtent une importance particulière puisque, d'une manière générale, la plupart des opérations financières de l'Etat sont exécutées par eux. Ils forment un réseau placé sous l'autorité exclusive du Ministre des finances.

Les comptables spéciaux du Trésor sont des fonctionnaires ou agents chargés, par le Ministre des finances ou les Ministres intéressés, d'exécuter des catégories particulières d'opérations de recettes et de dépenses. Les comptables des administrations financières et/ou comptables des régies financières (Impôts, Enregistrement, Domaines et Douanes) sont des comptables spéciaux du Trésor. Ils sont Préposés à la perception de recettes pour lesquelles ils sont spécialisés.

Les budgets annexes peuvent être dotés de comptables publics, qui relèvent de l'autorité du ministre chargé de l'exécution du budget annexe.

Chaque collectivité locale est dotée d'un comptable public*.

Les établissements publics et les autres organismes autonomes soumis aux règles de la comptabilité publique sont dotés d'un comptable généralement appelé agent comptable.

Les opérations des comptables secondaires sont centralisées par le comptable principal dans ses écritures.

Le comptable principal est seul personnellement et pécuniairement responsable des opérations des comptables secondaires qu'il a centralisées dans ses écritures dans les limites des contrôles qui lui incombent.

Les comptables principaux sont les seuls justiciables de la CSCCA. Ils rendent compte de leurs opérations financières propres y compris de celles des comptables secondaires qui dépendent d'eux. Toutefois, certains comptables secondaires, tels ceux des administrations des douanes et des impôts, peuvent être soumis à l'obligation de rendre compte de leurs opérations à la juridiction financière.

Les comptables publics sont nommés par le Ministre des finances (art. 29 du RGCP) et astreints, avant d'entrer en fonction, à la constitution de garanties (cautionnement) et à la prestation de serment (art. 30 du RGCP) :

Article 29 : « Les comptables publics sont nommés par le Ministre des Finances ou avec son agrément. »

Article 30 : « Avant d'être installés dans leur poste, les comptables de droit des deniers publics sont tenus de prêter serment devant la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif et de constituer des garanties.

Le serment dit : «je jure de régler fidèlement ma mission de comptable ».

Les comptables intérimaires sont astreints à la constitution de ces garanties.

Le montant des garanties et les conditions de leur constitution sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

La libération des garanties constituées ne peut intervenir que dans les conditions fixées par des lois ou règlements propres à chaque organisme public ».

Article 31 : « Tout comptable public peut contracter une assurance pour couvrir sa responsabilité pécuniaire. Toutefois, cette couverture ne peut excéder les neuf dixièmes des sommes demeurant à sa charge. »

Les responsabilités de l'ordonnateur et du comptable sont clairement définies et le principe de séparation de leurs fonctions respectives bien établi (article 59 du Décret du 16 février 2005).

Le Règlement général de la Comptabilité publique définit également les responsabilités spéciales du comptable en matière d'exécution des dépenses et des recettes, de la gestion de la trésorerie, de la conservation du patrimoine et la tenue des comptabilités :

Article 25 : « Les contrôles que les comptables publics en deniers et valeurs sont tenus d'exercer sont les suivants:

a) en matière de recettes, le contrôle:

- de l'autorisation de percevoir les recettes dans les conditions prévues par les lois et règlements;

- de la mise en recouvrement et de la liquidation des créances ainsi que de la régularité des réductions et des annulations des titres de recettes, dans la limite des éléments dont ils disposent.

b) en matière de dépenses, le contrôle :

- de la qualité de l'ordonnateur et de l'assignation de la dépense,

- de l'exacte imputation des dépenses au chapitre, articles et alinéa qu'elles concernent et selon leur nature ou leur objet,

- de la disponibilité des crédits,

- de la validité de la créance dans les conditions précisées à l'article 26 ci-après,

- de l'existence éventuelle d'oppositions, notamment, de saisies-arrêts ou de cessions,

- du caractère libératoire du règlement.

c) en matière de patrimoine, le contrôle :

- de la conservation des droits, privilèges et hypothèques ».

Article 26 : « Pour ce qui concerne la validité de la créance des tiers sur l'Etat et les autres organismes publics, le contrôle des comptables publics en deniers et valeurs porte sur :

- la justification du service fait, résultant de 1' attestation fournie par l'ordonnateur ainsi que des pièces justificatives produites ;
- l'exactitude des calculs de liquidation;
- l'intervention* préalable des contrôles, autorisations, approbations, avis ou visas réglementaires;
- la production des justifications et, le cas échéant, du certificat de prise en charge à l'inventaire;
- l'application des règles de prescription et de déchéance. »

Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés et de l'exercice des contrôles énumérés ci-dessus à l'article 26 du RGCP. La responsabilité personnelle du comptable public s'étend à toutes les opérations du poste qu'il dirige, depuis la date de son installation jusqu'à celle de cessation de ses fonctions.

La responsabilité des comptables publics se trouve engagée en cas de manquement aux obligations que leur impose la fonction. Cette responsabilité présente un caractère objectif et ne dépend pas nécessairement d'une faute commise par le comptable dans l'exercice des fonctions. Elle résulte simplement de la constatation d'un manquement à ses obligations en dehors de toute appréciation de sa situation personnelle. Le comptable public peut toutefois obtenir une décharge de responsabilité en cas de force majeure (cf. art. 39 du RGCP).

Cette responsabilité ne peut être mise en jeu que par le Ministre des Finances ou le juge des comptes (art. 87 du Décret du 16 février 2005).

4.3 Le jugement des comptes

Le jugement des comptes^ des comptables publics par la CSCCA est une procédure qui consiste à :

- Vérifier que les opérations effectuées au cours de l'exercice ont été correctement retracées dans le compte de gestion, ce qui constitue un contrôle de régularité ;
- S'assurer que les opérations décrites dans le compte sont justifiées par les pièces produites.

La procédure est toujours contradictoire. Lorsqu'une charge peut être retenue contre le comptable, la CSCCA prononce tout d'abord un premier arrêt dans lequel elle énonce les faits et demande au comptable de se justifier, puis un second arrêt par lequel, selon la réponse apportée, elle prononce une charge à son encontre (s'il n'a pas apporté les preuves nécessaires) ou une décharge.

Ainsi, lorsque, sur un compte en jugement, le comptable a satisfait à l'ensemble de ses obligations et qu'aucune charge n'a été retenue à son encontre, la CSCCA statuant par arrêt, lui donne décharge de sa gestion et, s'il est sorti de fonction, le déclare quitte (quitus*).

A l'inverse, lorsqu'un comptable n'a pas satisfait aux dispositions d'un premier arrêt lui enjoignant de rétablir sa situation ou ne justifie pas de l'obtention, dans les conditions fixées par les lois règlements, d'une décharge de responsabilité, la Cour le constitue en débet*, par un nouvel arrêt.

4.4 La gestion de fait

Le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable (art. 59 du Décret du 16 février 2005), réserve exclusivement aux comptables publics l'encaissement des fonds et valeurs. Si ce principe n'est pas respecté, la personne qui manie irrégulièrement les fonds publics peut être déclaré « gestionnaire de fait » :

Article 85 : « Est comptable de fait toute personne qui, sans y être régulièrement autorisée, s'immisce dans le maniement, la gestion ou la garde des fonds ou des biens publics. Le comptable de fait a les mêmes responsabilités que le comptable de droit, sans préjudice des poursuites judiciaires et pénales qui peuvent être entreprises contre lui ».

Est donc réputé comptable public de fait toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, ou sans agir sous le contrôle ou pour le compte d'un comptable public, ou sans agir sous le contrôle ou pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement des recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste.

Il en est de même de toute personne qui reçoit ou manie, directement ou indirectement, des fonds ou valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public et de toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public, procède à des opérations sur les fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur.

Il faut distinguer les personnes qui ont effectué un maniement de « brève main » (celles qui ont effectué matériellement les opérations), des personnes qui ont manié de « longue main » (celles qui ont pris l'initiative des opérations de la gestion occulte, les ont facilitées par leur silence ou leur négligence ou ont eu connaissance de ces opérations et les ont tolérées). Les unes comme les autres sont responsables des maniements irréguliers.

En revanche, ne sont généralement pas considérés comme coupables de gestion de fait* les personnes qui, dans une situation d'étroite dépendance, n'ont fait qu'exécuter les ordres qu'elles n'avaient pas le droit de discuter ou qu'elles n'étaient pas en situation de discuter.

Quand plusieurs personnes sont impliquées dans une gestion de fait, elles sont conjointement et solidairement responsables et doivent présenter un compte unique pour les opérations communes.

Les éléments constitutifs de la gestion de fait sont :

- Le maniement sans autorisation légale de deniers publics,
- Le fait de s'ingérer dans le recouvrement de recettes affectées à un organisme public doté d'un comptable public,
- Le fait de recevoir ou de manier des fonds et valeurs extraits irrégulièrement de la caisse d'un organisme public, lui aussi doté d'un comptable public.

Les gestions de fait entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions régulières (patentes) et sont jugées comme elles.

4.5 La déclaration de la gestion de fait

Après examen du rapport de déclaration de gestion de fait, le Conseil de la CSCCA peut décider d'un non-lieu ou prendre un arrêt de déclaration de gestion de fait.

L'arrêt de déclaration cite nommément les personnes présumées gestionnaires de fait et leur enjoint de produire, dans un délai précis, le compte de toutes leurs opérations, appuyé des pièces justificatives.

La Cour prend alors un arrêt de déclaration de gestion de fait si le gestionnaire de fait présumé ne conteste pas le bien-fondé des faits qui sont consignes dans le premier arrêt (ou arrêt provisoire) ou s'abstient d'y répondre.

a) Production du compte de gestion de fait

Si le gestionnaire de fait présumé ne conteste pas les faits qui lui sont reprochés, il produit son compte de gestion de fait, dument signé, qui doit retracer la totalité des opérations, tant en recettes qu'en dépenses. Au soutien de ce compte sont produites :

- Les pièces justificatives de recettes et de dépenses,
- Ainsi qu'une déclaration de l'organe délibérant de l'organisme public intéressé statuant sur l'utilité publique des dépenses effectuées (reconnaissant ainsi qu'elles ont été faites dans l'intérêt de la collectivité), prise hors la présence du ou des gestionnaires de fait,
- Et la preuve du reversement à la caisse de la collectivité de l'excédent de recettes sur les dépenses dont l'utilité publique aurait été reconnue par l'organe délibérant de la collectivité.

Le compte de gestion de fait est établi par le gestionnaire de fait ou par ses héritiers ou par un mandataire spécialement désigné par le comptable de fait.

En cas de retard dans la production du compte de gestion de fait, la Cour peut prononcer des amendes pour retard dans les mêmes conditions que pour un comptable patent.

Le compte de gestion de fait doit faire apparaître les recettes, les dépenses et le solde. Le compte est unique, quelle que soit la durée de la gestion de fait, qui doit prendre fin au moment de sa découverte ou de la déclaration. La prescription est celle des deniers publics.

En matière de recettes, le comptable de fait n'est pas responsable des recouvrements qui n'ont pas été faits. Ces recettes sont justifiées par des relevés, souches ou quittances,

En matière de dépenses, elles doivent être justifiées suivant les règles de la comptabilité publique, mais, généralement, les comptables de fait ne connaissent pas ces règles et tiennent des documents sommaires. Aussi, la Cour a-t-elle la possibilité, hors le cas de mauvaise foi du comptable de fait, de suppléer par des considérations d'équité l'insuffisance des justifications produites.

b) Reconnaissance de l'utilité publique des dépenses par l'autorité budgétaire

La procédure de gestion de fait doit viser à rétablir les formes budgétaires et comptables qui ont été violées par le gestionnaire de fait. Il est donc nécessaire, comme indiqué ci-dessus, que l'autorité budgétaire compétente soit saisie du compte de gestion de fait et qu'elle se prononce sur le caractère d'utilité publique des dépenses du compte présenté.

La reconnaissance de l'utilité publique des dépenses par l'autorité délibérante de la collectivité publique n'est pas nécessaire s'il y a simple détournement de recettes.

4.6 Le jugement du compte de gestion de fait

Si le prévenu a rendu son compte en satisfaisant aux injonctions* sur la reddition des comptes, si le reversement du solde éventuel a été effectué et si l'autorité budgétaire a reconnu sans réserve l'utilité publique des dépenses, la Cour peut statuer.

Si, au contraire, le gestionnaire de fait présumé conteste le bien-fondé de la déclaration de gestion de fait, la Cour doit analyser ses arguments et déclarer qu'il n'y a lieu à déclaration de gestion de fait ou maintenir la déclaration et renouveler l'injonction de produire un compte.

C'est à partir seulement de la déclaration définitive de gestion de fait que le gestionnaire de fait est tenu des responsabilités et obligations du comptable patent : production obligatoire du compte, injonctions, amende pour retard* de production du compte de gestion de fait, désignation d'un commis d'office en cas de besoin, mise en débet, inscription éventuelle d'hypothèques sur ses biens etc.

Le jugement du compte de gestion de fait a lieu dans les mêmes conditions que le jugement des comptes d'un comptable patent sous réserve de l'unicité du compte et du caractère sommaire de sa présentation.

La ligne de compte de la gestion de fait comprend les recettes, les dépenses et le solde à reverser.

Le montant global du compte est arrêté au montant des recettes. Les dépenses supérieures aux recettes ne sont pas prises en compte par le Juge des comptes. Les dépenses sont allouées pour celles dont l'utilité publique a été reconnue mais elles peuvent être retenues si elles sont la condition même des recettes et en sont inséparables et si elles sont obligatoires mais refusées par l'autorité budgétaire.

Si le comptable de fait ne s'est pas « vidé les mains » en remboursant sa dette, il est déclaré en débet, avec intérêts de droit au taux légal.

4.7 La sanction de la gestion de fait

La sanction de la gestion de fait vise à :

- Rétablir les régularités comptables et budgétaires lorsque les fonds ont été utilisés à des fins d'intérêt public,
- Provoquer la restitution des fonds dans la caisse publique lorsqu'il n'y a pas eu d'emploi reconnu d'intérêt public ou lorsqu'ils ont été obtenus ou utilisés à des fins personnelles et mettre le comptable de fait en débet s'il ne restitue pas les fonds,
- Sanctionner l'ingérence de tiers dans les fonctions de comptable public par une amende.

Le gestionnaire de fait peut faire également l'objet de poursuites pénales ou de sanctions disciplinaires pour usurpation de fonction ou détournement de deniers publics.

4.8 La procédure de jugement et l'obligation de rendre des comptes

Rendre des comptes (reddition des comptes) est une charge de fonction pour le comptable et une obligation d'ordre public.

Il est tenu responsable « de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'il dirige » (art. 82 du Décret du 16 février 2005).

Ainsi, nul ne saurait se soustraire au jugement de ses comptes en alléguant son ignorance des lois et règlements. Obligatoire pour les comptables publics, la reddition des comptes faite à toute autorité autre que le juge des Comptes n'est pas libératoire.

Fondée sur le maniement des deniers publics ou sur l'exercice des fonctions de comptable public, la juridiction de la CSCCA est d'ordre public. Celle-ci est saisie ou se saisit d'office des comptes relevant de sa compétence.

Ainsi, les comptables publics sont tenus généralement de produire, après mise en état d'examen par les services du ministère des Finances (direction du Trésor) et dans les délais règlementaires, leurs comptes à la CSCCA.

Le compte doit être transmis à la fin de l'exercice suivant celui au titre duquel il est dressé. Tout retard dans la production du compte expose le comptable (comptable principal) à une amende fixée par un arrêt de la CSCCA.

4.9 L'instruction

Si l'entité a déjà été vérifiée antérieurement, le vérificateur lira attentivement le rapport précédent et examinera les suites qui ont été données aux différentes décisions arrêtées à l'égard du comptable ou des comptables successifs.

Après enregistrement au greffe de la Cour, les comptes sont transmis au vérificateur chargé d'instruire les contrôles.

En cas de production tardive du compte, le vérificateur proposera, selon les causes du retard soit une injonction pour l'avenir soit une condamnation à l'amende.

Le vérificateur doit alors s'assurer que :

- Les comptes sont dressés et mis en état d'examen correctement par les autorités compétentes (ministère des finances). La *mise en état d'examen* est une activité administrative qui précède l'intervention du juge des comptes et qui consiste à vérifier que le compte est établi en forme régulière, c'est-à-dire conformément à la réglementation en vigueur (nomenclature, instructions…) ; qu'il est accompagné des pièces justificatives requises ; que les calculs ont été vérifiés et les rapprochements nécessaires effectués entre les chiffres du compte et les écritures internes du poste comptable. Si les comptes n'ont pas été vérifiés ou approuvés, le vérificateur en fera mention dans son rapport, et le Conseil décidera s'il est néanmoins possible d'examiner ces comptes ou s'il convient de surseoir à leur examen. Chaque feuillet du compte doit être numéroté et paraphé, les ratures et les renvois doivent être approuvés.
- Le compte de gestion est dressé dans la forme et doit comporter le solde d'entrée, le détail des opérations de l'année et le solde de sortie tant pour les opérations en deniers que pour les mouvements en valeurs. Il doit être accompagné des pièces annexes.

Les comptes peuvent être informatisés ou manuscrits.

Le compte de gestion d'un comptable public doit être signé « véritable et sincère » par le comptable ou les comptables qui se sont succédé au cours de la gestion concernée. Un comptable sorti de fonction peut donner procuration à son successeur pour signer le compte. Le compte de gestion est signé, le cas échéant, par le successeur en fonction d'un comptable décédé, ou par un commis d'office justifiant de sa qualité.

Les comptes doivent être accompagnés de divers documents, dits pièces générales, dont notamment le dossier de nomination du comptable et les divers procès-verbaux de passation de service. Si certaines pièces générales font défaut, elles doivent être réclamées par le rapporteur.

Si celui-ci n'a pu les obtenir au cours de l'instruction, il en fera mention dans son rapport.

a) La ligne de compte

Cette expression est spécifique du contrôle juridictionnel.

La fixation de *la ligne de compte* permet de vérifier l'enchaînement des soldes, des résultats budgétaires, de la comptabilité des valeurs à partir du dernier compte jugé et du dernier arrêt. Les chiffres portés au total de la situation de la dernière gestion jugée constituent ce que l'on appelle *la ligne de compte* et représentent les soldes cumulés des différentes composantes.

Dans l'arrêt de la Cour, les soldes à la clôture de la dernière gestion de la période examinée sont arrêtés ou « fixés » au total des recettes et des dépenses de la gestion. C'est une formalité indispensable pour donner décharge ou quitus à un comptable.

Cette façon de procéder atteste que le juge des comptes a suivi l'enchainement des situations de la façon suivante, en débit d'une part et en crédit d'autre part :

- Solde du dernier compte jugé,
- Recettes de l'année.
- Dépenses de l'année,
- Solde à la fin de la gestion à juger.

Cette fixation de la ligne de compte établit ainsi un enchainement ininterrompu entre les comptes successifs, et rend impossible le jugement d'un compte avant d'avoir jugé le précédent.

La *ligne de compte est immuable*. Cela veut dire que la Cour ne peut pas modifier le résultat général des comptes soumis à son jugement, même lorsqu'elle décèle des erreurs ou omissions. Elle en prendra seulement acte et demandera des *rectifications* ou un *reversement* au compte (débet).

S'il y a des erreurs ou des omissions, les *écritures de régularisation* découlant des injonctions faites au comptable, seront faites au titre de la gestion au cours de laquelle les injonctions auront été faites. De la même façon, ni le comptable, ni l'autorité supérieure dont il dépend ne peut modifier un compte de gestion, même s'il constate après sa clôture des erreurs ou omissions.

L'immutabilité du compte admet cependant *deux exceptions* :

- Lorsque le comptable n'a pas exactement repris au compte suivant le solde fixé par un arrêt précédent, le juge des comptes charge le comptable de passer les écritures de régularisation dans la gestion en cours ;
- Dans le cas de *gestion de fait*, le juge n'a pas à respecter un enchainement avec une gestion précédente ou suivante, ni une concordance avec d'autres écritures, c'est-à-dire que le principe de l'immutabilité de la ligne de compte ne s'applique pas à la gestion de fait. Les versements faits à ce titre sont de simples recettes de l'année.

b) Les pièces justificatives

La procédure devant la Cour est essentiellement écrite.

Toutes les observations et propositions faites par les rapporteurs doivent donc être fondées sur les pièces justificatives produites à l'appui des comptes ou recueillies au cours de l'instruction. Les déclarations verbales ne peuvent que compléter et non remplacer les justifications écrites.

Les pièces justificatives des opérations financières de l'Etat et des autres organismes publics sont énoncées dans les nomenclatures arrêtées par le Ministère des Finances, qui peuvent varier suivant les services ou établissements considérés.

Le vérificateur vérifie le compte et examine tout ou partie des pièces justificatives afin de s'assurer de la réalité* et de la régularité des opérations décrites dans le compte.

- En matière de *recettes*, il examine plus particulièrement l'état des recettes non recouvrées pour s'assurer que toutes les diligences nécessaires ont été mises en œuvre. Il vérifie également les admissions en non-valeur et les annulations de recettes.
- En matière de *dépenses*, il s'attache à s'assurer de la *validité* des pièces de dépenses, ainsi que de la *régularité des montants payés.*
- Les comptes de *trésorerie* devront également être particulièrement analysés afin de déterminer la validité de leur solde.

Le vérificateur sera guidé, dans le choix des pièces à examiner, par les indications données dans les rapports précédents et par celles qu'il aura tirées de la lecture attentive des comptes sous revues et des pièces générales.

Sur un plan pratique, il est recommandé au vérificateur de placer immédiatement dans des chemises distinctes pour chaque question les différentes pièces justificatives qu'il aura *déclassées,* et de placer dans une chemise spéciale les pièces dont il estime n'avoir plus besoin.

Etant donné le nombre des pièces produites, les confusions entre pièces provenant de différentes liasses* rendraient les recherches ultérieures très difficiles.

Par ailleurs, la rétrocession en cours d'instruction des pièces originales peut être autorisée, sur demande motivée et après avis du vérificateur intéressé.

4.10 Pouvoirs d'investigation

Les audits sont des missions d'évaluation, tandis que le contrôle juridictionnel relève du pouvoir de sanction de la CSCCA. Au cours de l'instruction, le vérificateur sera nécessairement amené à correspondre avec le comptable de l'entité contrôlée pour lui demander des documents ou des renseignements.

Il devra s'efforcer de recueillir au cours de l'instruction toutes les justifications et explications qui permettront au Conseil de prendre ses décisions. Néanmoins, il ne perdra pas de vue que si les comptables sont tenus de lui fournir les documents et renseignements nécessaires, il ne peut exiger d'eux qu'ils fassent son travail. Il évitera donc de leur demander de dresser des états, tableaux, etc., autres que ceux dont l'établissement et la production sont imposés par les instructions applicables à leur service. Néanmoins il peut requérir que les documents sur supports informatiques soient transcrits pour être aisément consultables.

Afin de faciliter l'organisation de l'instruction, il peut être opportun de fixer un délai de réponse en tenant compte des obligations de service du destinataire. En cas de refus manifeste et répété de communiquer au rapporteur les documents ou renseignements demandés, il en informera son réviseur et en fera mention au rapport afin que le Conseil de la CSCCA puisse, lors du délibéré*, prendre une décision et éventuellement infliger une amende au comptable.

Lorsqu'il se rend dans les locaux de l'entité contrôlée, le vérificateur peut demander la mise à disposition d'un bureau en vue de mener sur place l'essentiel de leurs investigations. Il peut se faire remettre les pièces qu'il estime nécessaires ou en prendre copie, et s'efforcera, autant que possible, d'obtenir confirmation par écrit de toutes les déclarations qui lui seront faites.

L'instruction étant destinée à la collecte de documents et de renseignements, les vérificateurs ne doivent faire connaître à leurs interlocuteurs la teneur des observations qu'ils se proposent d'insérer dans leur rapport qu'en fin d'instruction, afin de recueillir leurs observations. Cependant, ils ne doivent pas préjuger des décisions que le Conseil pourra prendre.

A l'occasion de ces investigations, les agents de l'Etat, et particulièrement des services fiscaux, du Trésor et des douanes sont déliés du secret professionnel* à l'égard des vérificateurs de la Cour. Ceux-ci peuvent exercer directement le droit de communication de documents ou de renseignements ouverts aux agents de ces services aux conditions et dans les formes posées par la loi.

Si, dans le cours de l'instruction, les vérificateurs ont connaissance de documents ou de renseignements qui peuvent être utiles à d'autres vérificateurs, ils en donneront avis à ces derniers et leur transmettront ces documents ou renseignements sans attendre la clôture de l'instruction et l'examen du rapport par le Conseil, tout retard risquant de rendre cette communication inutile.

4.11 Le rapport

L'instruction terminée, le vérificateur procède à la rédaction du rapport qui en présente les résultats.

Le rapport constitue l'aboutissement et la conclusion nécessaire de toute instruction ou contrôle de la Cour.

Le rapport ne doit contenir que les indications strictement nécessaires à la prise de décision par le Conseil. Il convient donc d'éviter la narration des faits et gestes du vérificateur durant l'instruction ou les développements qui ne seraient pas indispensables à la compréhension des questions traitées.

Doit de même être proscrite la reproduction intégrale de documents : seul un résumé doit figurer dans le texte du rapport, les documents eux-mêmes étant reproduits en annexe ou produits à l'appui du *dossier annexe* pour consultation éventuelle.

Le rapport doit commencer par préciser notamment :

- Le nom du ou des vérificateurs de la Cour qui ont effectué le contrôle
- Le nom du poste comptable dont le compte est en jugement
- Le ou les exercices contrôlés
- Les noms des comptables qui se sont succédé pendant la période sous examen, avec les dates correspondantes d'entrée et de sortie de fonctions de chacun d'eux.

L'ensemble du rapport doit être présenté sous forme *d'observations numérotées* en série continue. Chaque observation ne doit traiter que d'une seule question. Les questions complexes sont décomposées en autant d'observations qu'il est nécessaire pour faciliter la délibération du Conseil.

Les vérificateurs exposent les constatations faites, les critiques motivées que ces constatations suscitent et formulent une proposition d'apostille placée au-dessous de la dernière ligne de l'observation.

Les rapports d'instruction doivent être datés et signés par le ou les vérificateurs après une formule finale de cet ordre : « Fait pour être présenté à la CSCCA par le(s) vérificateur(s) soussigné(s), le… ».

Doivent toujours être joints au rapport :

- Le projet d'arrêt,
- Le ou les comptes de gestion,
- Le dernier compte jugé,
- Les documents concernant la mutation de comptables,
- Le dossier permanent (avec le rapport précédent, l'arrêt précédent…),
- Les correspondances avec le comptable,
- Les rapports des organes de contrôle et les rapports d'experts,
- Les conclusions de l'Auditorat,
- Les pièces justificatives correspondantes aux observations,
- Les pièces générales déclassées.

S'il y a des observations relatives à la gestion des administrateurs et des ordonnateurs (fautes de gestion, réquisitions répétées et abusives, etc.) révélées en cours d'instruction, elles aboutissent à des apostilles de *poursuite pour faute de gestion* ou de *propositions* de lettre du Président* du Conseil de la CSCCA aux autorités compétentes.

4.12 Le jugement des comptes

Il convient de rappeler que la procédure devant la Cour est *écrite et contradictoire.* C'est une procédure *confidentielle*, la CSCCA devant prendre toutes dispositions pour assurer le secret de ces investigations jusqu'à leur clôture (art. 55 du Décret du 16 février 2005). La procédure est également *inquisitoriale*, les membres de la Cour ayant reçus de la loi de larges pouvoirs d'investigations.

Au vu du rapport d'instruction, le Conseil procède à une *délibération* sur la base des propositions du rapport.

a) Les arrêts provisoires

A l'issu du délibéré, l'arrêt dit *« provisoire »* est adressé nominativement au comptable incriminé (ou en cas de décès à ses héritiers) : il regroupe toutes les injonctions et réserves mises à sa charge. Celui-ci, en vertu du principe fondamental de la *procédure contradictoire*, pourra dans sa réponse apporter, par écrit, les preuves tendant à atténuer ou effacer sa responsabilité.

Les injonctions doivent être clairement motivées sous peine de nullité. Le comptable doit savoir exactement ce qui lui est reproché afin de pouvoir se défendre. Les arrêts provisoires doivent rappeler dans leurs attendus et considérants les faits d'espèce ainsi que la législation et la réglementation applicables. Les pièces justificatives doivent être jointes à l'injonction.

L'arrêt provisoire doit fixer un délai de réponse aux injonctions pour le comptable, sous peine pour lui de s'exposer aux amendes prévues. Le délai qui sera fixé par le Conseil ne peut être inférieur à un mois.

L'arrêt provisoire peut également comporter des *réserves* qui sont des irrégularités* pour lesquelles la responsabilité du comptable ne peut être engagée qu'au vu de l'aboutissement d'autres procédures en cours. A la fin de celles-ci, les réserves pourront être soit levées, soit transformées en injonction à l'encontre du comptable.

Le comptable en fonction est tenu de répondre lui-même aux injonctions, même pour les exercices antérieurs. En cas de sortie de fonction, la procuration faite à celui chargé de la reddition des comptes vaut également pour la réponse aux injonctions.

Le défaut de réponse aux injonctions dans les délais impartis fait admettre celles-ci dans toute leur énonciation.

Les réponses du comptable doivent être adressées au greffe de la CSCCA qui les transmet au vérificateur responsable du contrôle, à charge pour ce dernier, de procéder à un complément d'instruction s'il y a lieu.

b) Les arrêts définitifs

Une deuxième audience du Conseil est convoquée afin de statuer *définitivement* sur la situation du comptable à la lumière des réponses produites.

La situation du comptable peut être affectée de la façon suivante :

- Les soldes du compte jugé étant correctement reportés et toutes les réponses aux injonctions étant satisfaisantes, la Cour prononce un arrêt définitif de décharge. Si le compte jugé présente la dernière gestion d'un comptable définitivement sorti de fonction, la Cour prononce un arrêt de quitus à son endroit. Ce dernier arrêt met fin à toute poursuite future du comptable en raison de cette gestion et permet de lever toutes hypothèques et privilèges qui éventuellement grevaient ses biens. Il peut alors demander la restitution des cautions versées.
- Si le compte est excédentaire, l'arrêt de décharge déclare le compte en avance. Il y a lieu de souligner que le juge des comptes se contente de constater avec l'autorité de la chose jugée l'avance du compte sans se prononcer sur l'opportunité ou non de la restituer. Cette prérogative appartient au ministre des Finances ou au directeur de l'organisme public dont les comptes sont jugés.

- Si le comptable ne satisfait pas aux injonctions, la Cour le met en débet à moins qu'il ne produise un acte le déchargeant de sa responsabilité. L'arrêt de débet fixe le montant de celui-ci en capital plus les intérêts éventuels. Il est exécutoire dès sa notification nonobstant le recours éventuel, sauf sursis à exécution ordonné par le Président de la Cour.

La décharge de responsabilité d'un comptable public mis en débet ne peut résulter que de cas de force majeure.

L'arrêt de débet ne peut s'éteindre qu'après son apurement par le comptable ou sa remise gracieuse par le Ministre des Finances.

Son exécution a pour effet de recouvrer son montant sur les biens propres du comptable en cas d'insuffisance du montant des cautions versées.

En cas de décès du comptable, les arrêts de débets peuvent être recouvrés sur ses héritiers.

c) La notification des arrêts

La notification des arrêts de la Cour est faite à la diligence du greffier de la Cour. Les arrêts portant jugement des comptes sont notifiés directement aux comptables ou à leurs représentants légaux ou héritiers le cas échéant. En cas de cessation définitive de fonction, le comptable devra faire dans le procès-verbal de passation de service élection de domicile.

S'il arrive pour une quelconque raison que le comptable, (ou ses héritiers), refuse de recevoir notification des arrêts le concernant, la notification peut être faite par voie d'affichage public.

4.13 Voie de recours

Les voies pouvant être ouvertes contre les arrêts de la Cour sont la *Cassation* (art. 200-2 de la Constitution et les articles 11 et 12 du Décret du 23 novembre 2005) et la *Révision* (article 10 du Décret du 23 novembre 2005).

- Le **pourvoi en Cassation** peut être engagé contre tout arrêt prononcé par la Cour à compter de sa notification. Les causes de la demande en cassation peuvent être l'incompétence, le vice de forme ou la violation de la loi.
- Sont seuls habilités à intenter ce recours le comptable intéressé, le Ministre des Finances ou tout autre ministre concerné et le représentant légal de l'organisme public intéressé.
- *« Article 11.- Les arrêts de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif sont passibles de recours en Cassation. Le pourvoi en Cassation n'a pas d'effet suspensif, sauf pour des cas introduits par les Pouvoirs Publics, en vertu de leurs prérogatives de puissance publique.*
- *Article 12.- Tous les recours exercés par devant la Cour de Cassation en matière financière et administrative sont réputés : « Affaires Urgentes ». La Cour de Cassation ne prononce pas de renvoi et statue au fond ».*
- Si elle estime que le pourvoi est irrecevable ou non fondé, la Cour de Cassation le déclare par un arrêt mettant fin à la procédure. Si la cassation est prononcée, l'affaire est renvoyée pour jugement au Conseil de la CSCCA mais autrement composé.

- La **Révision**, en cas d'erreur matérielle essentiellement, est prévue selon les modalités suivantes :
- « *Article 10.- La Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif juge en dernier ressort. Leurs décisions sont rendues sous forme d'Arrêts, au nom de la République. Ces décisions, sous peine de nullité, sont motivées. Elles pourront faire l'objet de recours en révision par devant*

le Conseil de la Cour ou de pourvoi en Cassation, selon des modalités fixées par les règlements et les procédures arrêtés ».

4.14 Le jugement des fautes de gestion

La CSCCA a juridiction sur les ordonnateurs et les administrateurs de crédits afin de juger leurs fautes de gestion éventuelles, selon une procédure juridictionnelle.

Les fondements juridiques de son action se trouvent dans les textes suivants :

- Décret du 4 novembre 1983 :
  Article 38.- « *Lorsque le contrôle constate des faux, concussions, détournement, prévarications et malversations, la Cour prononcera un arrêt de débet et rapport en sera fait au pouvoir Législatif ou au Juge d'Instruction et au Commissaire du Gouvernement pour la poursuite des auteurs par devant la juridiction compétente* ».
- Décret du 16 février 2005 :
  Article 35. *« La Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif est chargée du contrôle a posteriori des opérations de collecte de fonds publics à titre d'impôts, droits et taxes et de recouvrement de ressources des autres sources de revenu de l'Etat. Elle vérifie leur conformité aux lois en vigueur et statue sur les éventuels abus, favoritismes ou avantages personnels qu'elles aient pu engendrer ».*
  Article 36. *« Tout fonctionnaire ou agent de l'Etat qui aura :*
  - *Empêché ou perturbé le déroulement de la procédure d'établissement et de perception des droits, des impôts et des taxes ;*
  - *Détruit, détourné, soustrait ou contrefait des justifications de recettes ;*

  Encourra des sanctions disciplinaires, sans préjudice des poursuites pénales qui pourront être engagées contre lui, et de la réparation personnelle et pécuniaire du dommage subi par l'Etat du fait de ce fonctionnaire ou agent ».
  Article 79. *« Les membres du Gouvernement encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoit la Constitution.*
  Les autres ordonnateurs de l'Etat et des autres organismes publics encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par le Juge des Comptes à raison de leurs fautes de gestion dans les conditions définies par l'article 80 ci-dessous ».
  Article 80. *« Toute personne appartenant au cabinet d'un membre du Gouvernement, tout Fonctionnaire, tout représentant, gestionnaire ou agent de l'Etat soumis à un titre quelconque au contrôle de la juridiction des comptes, peut être sanctionné pour fautes de gestion.*
  La sanction réside dans la condamnation à une amende dont le montant sera déterminé par un barème, arrêté par le ministre chargé des finances, tenant compte du préjudice subi par l'Etat et de la rémunération du fonctionnaire en cause à la date de l'infraction.

  Peut faire l'objet d'une sanction pour faute de gestion, toute personne qui aura enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat ou à la gestion des biens lui appartenant ou qui, chargée de la tutelle ou du contrôle de l'Etat, aura donné son approbation aux décisions incriminées.

  Peut faire de même l'objet d'une sanction pour faute de gestion, toute personne qui, dans l'exercice de ses fonctions, a procuré ou tenté de procurer à elle-même ou à autrui un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature.

Peut encore faire l'objet d'une sanction pour faute de gestion toute personne qui, en méconnaissance de ses obligations, a porté préjudice à la collectivité publique ».
Article 81. *« Des dispositions réglementaires détermineront les modalités d'application des dispositions de l'article précédent ».*

- Arrêté du 16 février 2005 portant Règlement général de comptabilité publique :
  Article 22. *« Conformément aux dispositions de l'article 79 du Décret du 16 février 2005 sur la préparation et l'exécution des lois de finances, les ministres, encourent à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoit la Constitution.*
  Les autres ordonnateurs de l'Etat encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la juridiction des comptes à raison de leurs fautes de gestion ».
  Article 51. *« Toutes contributions directes ou indirectes autres que celles qui sont légalement instituées, à quelque titre et sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent, sont formellement interdites sous peine, pour les agents qui établiraient les rôles et tarifs et ceux qui en feraient le recouvrement, d'être poursuivis comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition contre tous receveurs ou individus qui en auraient fait la perception.*
  Sont également punissables des peines prévues à l'égard des concussionnaires tous les détenteurs de l'autorité publique qui, sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit auront, sans autorisation de la loi, accordé des exonérations en franchise de droit, impôt ou taxe publique ou auront effectué gratuitement la délivrance de produits ou services payants des organismes publics ».

4.15 Les auteurs de faute de gestion

La faute de gestion est ainsi un manquement ou une violation des règles ou des principes de bonne gestion des crédits, fonds et valeurs de l'État (ou de tout autre organisme public régi par les règles de la comptabilité publique) par les dirigeants, les fonctionnaires ou agents de l'organisme.

Les auteurs de faute de gestion peuvent donc être des agents ou fonctionnaires de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public, un ordonnateur, un chef de service, un directeur d'entreprise ou un élu local par exemple.

4.16 La faute de gestion

Ainsi, est considéré comme ayant commis une faute de gestion. Le fonctionnaire ou l'agent d'un organisme public soumis aux règles de la comptabilité publique qui aura notamment :

- engagé une dépense sans respecter les règles applicables en la matière,
- imputé ou fait imputer irrégulièrement une dépense pour dissimuler un dépassement de crédit,
- engagé des dépenses sans en avoir le pouvoir ou sans avoir reçu délégation de signature à cet effet,
- enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses publiques ou à la gestion des biens publics,
- donné son approbation aux faits ci-dessus incriminés,
- procuré *à soi-même* ou *à autrui* un avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, entraînant un préjudice, à l'État, à une collectivité territoriale ou à un organisme public ou *aura simplement tenté* de procurer un tel avantage.

4.17 Procédure de jugement de la faute de gestion

La CSCCA est saisie des fautes de gestion identifiées, par requête d'un Ministre ou de toute autre autorité responsable (maire, directeur général d'une entreprise publique*, …), ou *se saisit elle-même d'office* après avoir relevé des faits constitutifs de faute de gestion au moment de la vérification des comptes ou des contrôles de gestion dans les services ou autres organismes.

Le Président de la Cour peut, dans tous les cas, prescrire, lorsqu'elle n'a pas eu lieu, une enquête administrative préalable.

A cet effet, il désigne un vérificateur qui procédera à l'instruction conformément aux règles prévues par la loi. Le rapport d'instruction est ensuite transmis, par le Président de la CSCCA à un Auditeur aux fins de conclusions.

Parallèlement, lorsque l'instruction est terminée, le Président de la Cour communique une copie du rapport et des pièces du dossier à l'autorité qui a saisi la Cour, à l'autorité dont dépend (ou dépendait) l'agent mis en cause ou au Ministre des Finances, qui peuvent donner leur avis.

Le dossier, complété ou non par les avis des autorités susvisées, est transmis par le Président à un Conseiller rapporteur.

La formation de jugement compétente (le Conseil), peut décider s'il y a lieu ou non de retenir l'affaire :

- Dans le cas où l'affaire n'est pas retenue, la décision de classement est notifiée à l'autorité dont dépend (ou dépendait) l'agent mis en cause.
- Si la Cour décide de retenir l'affaire, une copie de son arrêt, accompagnée d'une copie du dossier complet de l'affaire, est adressée, sous pli recommandé, avec demande d'avis de réception, à la personne mise en cause. Cette dernière dispose d'un délai fixé par la Cour, pour produire une réponse ou un mémoire écrit. Elle est ensuite citée à comparaitre par le greffier de la Cour. Le prévenu, qui peut se faire assister d'un conseil, participe à l'audience, mais n'assiste pas aux délibérations.

L'arrêt définitif, qui doit mentionner les charges retenues contre lui, est notifié à l'intéressé, au ministre de tutelle et, le cas échéant, à l'autorité qui a saisi la Cour.

Les poursuites devant la Cour ne font pas obstacle à l'exercice de l'action pénale ou disciplinaire, pas plus qu'une action disciplinaire ou pénale ne lie la CSCCA.

Si les faits constitutifs de la faute de gestion ont un caractère délictuel ou criminel, le Président de la CSCCA en saisit directement, et en début de procédure, le Ministre de la Justice, chargé de faire poursuivre l'intéressé devant les tribunaux répressifs.

Par ailleurs, les fautes de gestion ne peuvent plus faire l'objet de poursuites devant la Cour à l'expiration du délai fixé par la loi, compté à partir du jour où elles ont été commises ou découvertes selon les dispositions légales en vigueur (cf. les délais de prescription en matière pénale).

Enfin, les arrêts pour faute de gestion peuvent faire l'objet d'un recours en *cassation*.

4.18 Sanction de la faute de gestion

La sanction de la faute de gestion se traduit par une *amende,* dont le montant est fixé sur la base d'un barème arrêté par le Ministre des finances, *« tenant compte du préjudice subi par l'État et de la rémunération du fonctionnaire en cause à la date de l'infraction »* (art. 80 du Décret du 16 février 2005).

Lorsque l'auteur d'une faute de gestion ne perçoit pas une rémunération ayant le caractère d'un traitement, le montant de l'amende pourra être fixé, en équivalence, en fonction du montant du traitement annuel brut des fonctionnaires de son grade.

Au cas où les faits constitutifs de la faute de gestion seraient en même temps constitutifs d'une *gestion de fait*, ils doivent être soumis aux dispositions relatives à la gestion de fait (voir ci-dessus).

Les auteurs de faute de gestion ne sont passibles d'aucune sanction s'ils peuvent exciper *d'un ordre écrit* préalablement donné, à la suite d'un rapport particulier à chaque affaire, par leur supérieur hiérarchique ou par la personne légalement habilitée à donner un tel ordre dont *la responsabilité se substituera* dans ce cas à la leur, ou par le ministre compétent personnellement.

5ième PARTIE : DEVELOPPEMENTS SUR LE CONTROLE DE l'EXECUTION DES LOIS DE FINANCES

Remarque : Cette partie est la reprise intégrale, sans modification, du ***Guide de contrôle de l'exécution des lois de finances*** disséminé par la CSCCA en Février 2008. Elle est intégrée dans ce manuel pour deux raisons : 1- permettre d'illustrer les synergies entre audits de gestion et travaux de contrôle de l'exécution des lois de finances ; 2- conserver en un document unique les procédures et guides développés en 2008 qui devront être revisités et modifiés en fonction de l'évolution des textes organiques.

5.1 Généralités

Les articles 2 à 11 du Décret du 16 février 2005 fixent les règles générales relatives aux différentes lois de finances.

- La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque exercice, l'ensemble des ressources et charges de l'État. C'est le budget proprement dit, voté chaque année par le Parlement.
- Les lois de finances rectificatives permettent de réajuster la loi de finances en fonction d'informations économiques et fiscales plus récentes. Elles corrigent donc les prévisions et modifient le contenu des autorisations initiales données par le Parlement.
  Elles interviennent pratiquement chaque année du fait des incertitudes économiques et parfois en raison des changements de priorité liés aux changements de majorités gouvernementales ou de gouvernement.
- La loi de règlement intervient après l'exécution du budget pour constater les résultats financiers de chaque année civile :
  « la loi de règlement est l'acte qui constate les résultats définitifs d'exécution de la loi de finances de l'exercice. Elle tient compte des lois de finances rectificatives qui auraient été prises et elle est soumise au Parlement le deuxième lundi du mois de juin pour permettre :
  - *de dégager le déficit ou l'excédent de l'exercice administratif écoulé ;*
  - *d'approuver les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances pour l'exercice administratif ;*
  - *de présenter les opérations de recettes et de dépenses de chaque Compte Spécial du Trésor ».*

  Elle est votée par le Parlement et permet d'apprécier la réalité de l'exécution des lois de finances et de mesurer l'écart entre ce qui a été prévu et autorisé et ce qui a été réellement exécuté.

La CSCCA contribue, par son rapport, à l'appréciation portée par le Parlement sur le respect des lois de finances qu'il a voté.

5.2 Principe de l'unité budgétaire

L'unité budgétaire pose le principe que toutes les dépenses et toutes les recettes de l'État doivent figurer dans un document unique soumis à l'approbation du Parlement.

Ce principe de l'unité budgétaire a une justification à la fois politique et technique. Au plan politique, il permet au Parlement d'exercer son rôle de contrôle, ce qui ne serait pas le cas si on lui présentait une série de budgets partiels, dans lesquels certaines recettes ou dépenses ne figureraient pas.

Au plan technique, seul le respect du principe de l'unité permet au Parlement de savoir si le budget est en équilibre et au cas où il ne le serait pas, de mesurer, avec exactitude, l'ampleur du déficit.

Ce principe connaît des dérogations dans la mesure où le budget de l'État comporte, outre le Budget général, des comptes séparés : les budgets annexes et les comptes spéciaux (art. 20 du Décret du 16 février 2005).

5.3 Principe de l'universalité budgétaire

Le respect de ce principe oblige à inscrire, dans les budgets, l'ensemble des recettes et l'ensemble des dépenses en deux parties distinctes, sans qu'aucune liaison particulière ne soit établie entre tel crédit et telle dépense.

Le principe de l'universalité s'oppose à toute contraction ou compensation entre les recettes et les dépenses ainsi qu'à toute affectation de certaines recettes à la couverture de certaines dépenses (art. 29 du Décret du 16 février 2005).

La règle de la non contraction signifie que les dépenses et les recettes doivent figurer en montant brut dans le budget.

La règle de la non affectation signifie que l'ensemble des recettes de l'État se confond en une masse unique pour couvrir sans distinction de provenance et d'origine, l'ensemble des recettes de l'État.

Cette règle de non affectation interdit que certaines recettes servent à couvrir certaines dépenses et ne permette ainsi un grave déséquilibre entre les divers services publics.

Toutefois, par dérogation, certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses (taxes parafiscales directement affectées à certains services ou groupements publics par exemple).

5.4 Principe de l'annualité budgétaire

En application du principe d'annualité, le budget de l'État doit être voté chaque année et pour une seule année.

De ce principe découle trois conséquences :

- L'autorisation d'effectuer des dépenses et de percevoir des recettes est accordée par le Parlement au gouvernement pour une seule année,
- Le budget ne peut contenir des prévisions dépassant la durée d'une année,
- L'exécution du budget doit se faire sur le même exercice,

En Haïti, « l'exercice fiscal commence le premier octobre d'une année et finit le trente (30) septembre de l'année suivante » (art. 4 du Décret du 16 février 2005).

5.5 Principe de l'équilibre budgétaire

L'équilibre budgétaire nécessite que l'ensemble des dépenses budgétaires de l'État soit au moins égal, et en aucun cas supérieur à l'ensemble des recettes.

5.6 Principe de la spécialité budgétaire

Le principe de la spécialité signifie que l'autorisation de dépense parlementaire est donnée pour une dépense précise et pour un montant déterminé. La spécialité fixe le degré de précision que doit atteindre l'autorisation de dépense votée par le Parlement.

Dans la pratique, le Budget ouvre des crédits aux ministres leur permettant d'assurer la marche des services relevant de leurs attributions. Les crédits de chaque ministère sont ensuite répartis, par décret ou arrêté de répartition, selon les services, chaque service étant divisé en chapitre.

Le chapitre constitue l'unité de spécialisation du budget. La répartition par chapitre est réalisée par le gouvernement au moyen de décrets de répartition qui suivent le contenu de la loi de finances.

Il existe quelques dérogations au principe de la spécialité budgétaire. Ainsi, le principe de la spécialité ne s'applique pas traditionnellement (et non légalement) aux fonds qui sont mis à la disposition de certaines institutions supérieures de l'État qui les gèrent elles-mêmes (Présidence de la République, Parlement, Premier Ministre). Ces crédits sont votés globalement par le Parlement.

Il existe d'autres dérogations d'ordre budgétaire (art. 47 du Décret du 16 février 2005) :

- Les crédits globaux : ce sont des crédits dont les montants ne peuvent pas être déterminés au moment où ils sont votés. Ils sont répartis dans l'année par arrêté du ministre des Finances. Ces crédits peuvent être destinés à des « dépenses éventuelles » (frais de justice ou de réparations,…) ou à des « dépenses accidentelles » (secours exceptionnels, catastrophes naturelles,…).
- Les virements de crédits : ils peuvent modifier en cours d'année la répartition des dotations entre les chapitres mais sans créer de nouveaux chapitres et à l'intérieur d'un même budget de ministère et dans la limite du 10^{ième} de la dotation de chaque chapitre intéressé.
- Les transferts de crédits : ils modifient en cours d'année la détermination du service responsable de la dépense, sans modifier la nature de celle-ci. Les transferts peuvent s'effectuer entre ministères à condition que la nature de la dépense reste inchangée.
- Les charges communes : elles regroupent les dotations budgétaires qui concernent l'ensemble des services de l'État, ou plusieurs d'entre eux, et ne peuvent, de ce fait, être rattachées à aucun budget ou ministère (ex : les pensions, les emprunts, les participations internationales etc…).

5.7 Le rapport sur l'exécution des lois de Finances

Dans le cadre de ses compétences en matière d'assistance de l'Exécutif et du Législatif, la CSCCA est chargée de contrôler l'exécution des lois de finances.

Chaque année, le Gouvernement doit déposer à l'Assemblée Nationale un projet de loi de règlement du budget de l'État, accompagné d'annexes explicatives ainsi que de l'avis de conformité de la CSCCA sur l'ensemble du projet de loi (art. 24 du Décret du 16 février 2005).

Art. 8 du RGCP : « *Le compte général de l'Administration des Finances est produit au Juge des comptes à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement.*

Au vu du compte de gestion du comptable principal de l'État, du compte général de l'Administration des Finances et de la comptabilité administrative tenue au Ministère de l'Économie et des Finances dans les conditions prévues à l'article 7 ci-dessus, le Juge des comptes rend une déclaration générale de conformité ».

Avant d'adopter (ou non) son avis de conformité, la CSCCA procède au contrôle du projet de loi de règlement et des annexes qui lui sont soumis par le Gouvernement.

L'objectif du contrôle de l'exécution des lois de finances par la juridiction financière est de fournir à la Représentation nationale les éléments d'appréciation des résultats budgétaires de l'exercice écoulé en vue de l'adoption de la loi de règlement.

5.8 Lancement de la mission

Le contrôle de l'exécution des lois de finances fait partie du programme d'activités annuel de la CSCCA. Cette mission est confiée aux vérificateurs affectés au service du contrôle des comptes généraux.

Le responsable du service répartit les dossiers de contrôle entre les vérificateurs sur la base des contrôles ponctuels qu'il décide.

Le vérificateur est alors responsable de la conduite de la mission dont il est chargé. Il est toutefois tenu d'informer périodiquement le responsable du service, de l'état d'avancement de ses travaux. Celui-ci peut, s'il estime que des investigations ont été insuffisantes ou que des observations sont incomplètes, demander au vérificateur de procéder à un complément d'instruction.

Conformément aux articles 23 et 24 du Décret du 16 février 2005, les documents produits par le ministère des Finances doivent comprendre :

a) Le projet de loi de règlement ainsi que :
- une synthèse de l'exécution de la loi de finances de l'exercice ;
- un état comparatif des recettes prévisionnelles et des recettes effectivement réalisées, classées d'après leur assiette ;
- un état comparatif des crédits budgétaires et des dépenses effectivement réalisés, tant en engagement qu'en paiement ;
- un état des opérations de recettes et de dépenses de chaque compte spécial du Trésor ;
- une situation de la dette publique, interne et externe, arrêtée au dernier jour de l'exercice écoulé, montrant, pour chaque élément de la dette, le capital emprunté, l'encours au premier et au dernier jour de l'exercice, le service de la dette ;
- un état comparatif des autorisations de programme et des dépenses effectivement engagées mettant en valeur les crédits de paiements à reporter ;
- une situation montrant l'état d'avancement de chaque projet d'investissement.

b) Le projet de loi de règlement est accompagné :
- d'un rapport explicatif des dépassements et de la nature du déficit ou de l'excédent enregistré ;
- le compte de gestion du Trésor ;

L'avis de conformité rédigé par le CSCCA, au vu d'une analyse approfondie des documents fournis et des contrôles complémentaires effectués, doit être joint au projet de loi de règlement qui est envoyé au Parlement.

5.9 Déroulement des contrôles

Le vérificateur doit procéder à un examen sommaire des documents qu'il a reçus, non seulement pour s'assurer de leur conformité aux obligations imposées à ceux qui ont la charge de les produire, mais surtout pour déterminer les éléments essentiels sur lesquels porteront ses investigations. Muni de ces éléments, il arrêtera l'orientation générale à donner à sa mission et élaborera un plan de travail.

a) Contrôle des recettes
Cette vérification comporte l'examen détaillé des ressources budgétaires qui comprennent, pour l'essentiel :
- Les impositions de toute nature (impôts directs et indirects, redevances, taxes fiscales et parafiscales,…).
- Les revenus courants des activités industrielles et commerciales de l'État, de son domaine, de ses participations financières, ainsi que de ses autres actifs et droits, les diverses rémunérations pour

services rendus, les retenues et les cotisations sociales établies à son profit ainsi que le produit des amendes,
- Les revenus courants divers,
- Les fonds de concours, dons et legs,
- Les remboursements des prêts et avances,
- Les produits des participations financières, ainsi que des autres actifs et droits de cession du domaine public,
- Les produits exceptionnels divers.

Le vérificateur s'assurera notamment qu'il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction et compensation entre les recettes et les dépenses (règle de l'unité et de l'universalité budgétaire), certaines recettes pouvant toutefois être directement affectées à certaines dépenses : ces affectations prennent la forme de budgets annexes, de comptes spéciaux ou de procédures comptables particulières au sein du budget général.

Les recouvrements sont toujours imputés à la gestion au cours de laquelle ils ont été effectués et il conviendra de vérifier si cela est respecté, notamment avec les recettes inscrites en début d'année.

Par ailleurs peuvent donner lieu à rétablissement de crédits dans les caisses de l'État :

- Les recettes provenant de la restitution de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires,
- Les recettes provenant de cessions entre services de l'État ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

b) Contrôle des dépenses
De la même façon, le vérificateur examinera avec attention les charges budgétaires de l'État qui comprennent notamment (art. 8 du Décret du 16 février 2005) :
- Les dotations des pouvoirs publics.
- Les charges de la dette publique,
- Les dépenses ordinaires de fonctionnement et de personnel,
- Les dépenses d'investissement,
- Les réparations de dommage,
- Les dépenses d'opérations financières (prêts et avances).

Les charges de la dette publique comprennent :
- Les intérêts de la dette financière négociable,
- Les intérêts de la dette financière non négociable,
- Les charges financières diverses.

Parmi les dépenses de fonctionnement, les dépenses de personnel examinées concerneront particulièrement :
- Les rémunérations d'activité,
- Les cotisations et contributions sociales,
- Les prestations sociales et allocations diverses,

Les dépenses d'investissement correspondent aux dépenses pour immobilisations corporelles et incorporelles de l'État.

Les dépenses d'opérations financières comprennent :

- Les prêts et avances,
- Les dotations aux fonds propres,
- Les dépenses de participations financières.

« la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif a le droit de contrôler périodiquement les dépenses non justifiées en gardant la plus stricte confidentialité. Si la Cour estime que des fonds ont été utilisés en violation des lois, elle peut en saisir le Parlement » (art. 55 du Décret du 16 février 2005).

L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées dans le budget (principe du compte unique). Les crédits ouverts sont constitués d'autorisation d'engagement et de crédits de paiement.

Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année. Les crédits de paiement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme ou, à défaut, sur un programme poursuivant les mêmes objectifs, s'ils font partie des chapitres autorisés par le Budget.

La plupart des crédits étant limitatifs, les dépenses ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts. Les crédits relatifs aux charges de la dette de l'État, aux remboursements, restitutions et dégrèvements et à la mise en jeu des garanties accordées par l'État ont un caractère évaluatif. Ils sont ouverts sur des programmes distincts des chapitres dotés de crédits limitatifs. Les dépenses auxquelles s'appliquent les crédits évaluatifs s'imputent, si nécessaires, au-delà des crédits ouverts.

Des virements peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes d'un même ministère. Des transferts peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes de ministères distincts, dans la mesure où l'emploi des crédits ainsi transférés, pour un objet déterminé, correspond à des actions du chapitre d'origine. Ces transferts peuvent être assortis de modifications dans la répartition des emplois autorisés entre les ministères concernés.

Par le biais des décrets d'avance, en cas d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts.

Les budgets annexes retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, les opérations financières des services de l'État non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, Les opérations des budgets annexes sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que celle du budget général.

Les comptes spéciaux (art. 32) pouvant être ouverts par une loi de finances sont les suivants :

- Les comptes d'affectation spéciale,
- Les comptes de commerce,
- Les comptes de règlements avec les gouvernements étrangers.
- Les comptes d'opérations monétaires,
- Les comptes de concours financiers (avances et prêts).

Il faut noter qu'il est interdit d'imputer directement à un compte spécial des dépenses résultant du paiement de traitements, salaires, indemnités et allocations de toute nature.

Le solde de chaque compte spécial étant reporté sur l'année suivante, une vérification, par sondage, sera effectuée pour vérifier si cette règle est respectée.

Les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par la loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées.

Les comptes de commerce retracent des opérations de caractère industriel et commercial effectuées à titre accessoire par des services de l'État non dotés de la personnalité morale. Les évaluations de recettes et les prévisions de dépenses de ces comptes ont un caractère indicatif. Seul le découvert fixé pour chacun d'entre eux a un caractère limitatif.

Sauf dérogation expresse prévue par la loi de finances, il est interdit d'exécuter, au titre de ces comptes, des opérations d'investissement financier, de prêts ou d'avances, ainsi que des opérations d'emprunt. Un sondage doit être effectué pour vérifier le respect de cette règle.

Les opérations budgétaires relatives à la dette et à la trésorerie de l'État, à l'exclusion de toute opération de gestion courante, sont retracées dans un compte de commerce déterminé.

Les comptes de concours financiers retracent les prêts et avances consentis par l'État.

Compte tenu de l'importance des vérifications à effectuer, celles-ci ne seront pas annuelles mais devront être inscrites, année après année, dans le programme de contrôle afin que chaque compte spécial et/ou budget annexe fasse l'objet d'un contrôle périodique (environ tous les quatre ou cinq ans).

c) Contrôles divers

Pour être probante et utile, la comparaison des chiffres budgétaires doit être au moins rapportée aux deux précédents exercices. Une courbe de l'évolution générale des crédits du budget général permettra ainsi de mettre en valeur les évolutions des politiques suivies et de porter un jugement objectif sur l'exercice en cours.

La vérification de l'ensemble des documents budgétaires portera a minima sur les points suivants :

- examen critique du rapport économique et financier déposé par le Gouvernement à l'appui des lois de finances.
- Vérification des mouvements de crédits de chaque ministère, soit de chapitre à chapitre, soit à l'intérieur d'un même chapitre pour les plus significatifs,
- Examen de la balance générale définitive, qui livre les mouvements et les résultats de tous les comptes ouverts dans la comptabilité du Trésor,
- Examen des crédits complémentaires, des transferts, des annulations de crédits, des crédits disponibles et des dépenses effectuées au regard des règles budgétaires.
- Examen des engagements de dépenses.
- Examen de la correcte imputation budgétaire des crédits.
- Examen des comptes spéciaux du Trésor,
- Examen des comptes d'affectation spéciale pour s'assurer que la masse des opérations définitives et celle des opérations temporaires ont été bien distinguées dans leur enregistrement au compte général de l'Administration des finances, en recettes, dépenses et résultats,
- Examen des comptes d'avances et de prêts pour s'assurer que les prêts et avances sont remboursés à l'échéance.
- Examen des dépenses imprévues, lorsqu'elles sont définies et décrites dans la nomenclature des comptes du Trésor, afin de s'assurer qu'il n'y a pas eu d'abus dans leur utilisation par rapport aux règles d'utilisation.

Le vérificateur examinera également les chiffres portés dans le projet de loi de règlement en les rapprochant de ceux mentionnés dans les documents budgétaires.

Si les documents n'ont pas été produits, la CSCCA en fera mention dans son avis de conformité, en indiquant ainsi les raisons de cette absence.

Des recommandations devront alors être faites dans le rapport final, ou par courrier particulier du Président de la CSCCA, pour qu'il soit mis un terme à cette carence et que des mesures soient prises pour y remédier l'année suivante.

S'agissant de la loi de règlement, qui arrête le montant définitif des recettes et des dépenses de l'année considérée, et établit ainsi le compte de résultat de l'exercice en cause, elle comprend :

- Le déficit ou l'excédent du budget général et des budgets annexes auquel s'ajoutent les dépenses à caractère définitif des comptes spéciaux du Trésor ;
- La variation nette du solde des comptes spéciaux du Trésor ;
- Les résultats des opérations de trésorerie.

La loi de règlement autorise enfin le transfert du résultat de l'année au « compte permanent des résultats ».

Dès que la CSCCA est en possession d'un projet de loi de règlement, elle doit établir son avis de conformité, en y présentant son appréciation de la gestion budgétaire et financière de l'État ainsi que ses recommandations.

Pour l'établissement de son avis, la Cour doit réaliser les opérations suivantes :

- Rapprocher les résultats obtenus des prévisions de recettes et de dépenses par ministère, inscrites dans la loi de finances initiale et dans les lois de finances rectificatives, et examiner la gestion du chapitre des dépenses communes,
- Commenter les écarts en fonction des évolutions de la conjoncture économique et des décisions gouvernementales.
- Examiner la gestion des autorisations budgétaires et s'assurer du respect des principes budgétaires contenus dans la loi organique précitée et particulièrement comme explicité plus haut les principes de l'annualité budgétaire, d'unité, de spécialité et d'universalité.

L'avis de conformité, ainsi arrêté et approuvé par le Conseil de la CSCCA, est joint au projet de règlement qui est transmis au Parlement avant la fin de la clôture de l'exercice.

5.10 Suites de l'avis

Le projet d'avis de conformité est arrêté par le service des comptes généraux et adopté définitivement en Conseil de la CSCCA.

Toutes les décisions de la CSCCA concernant les éventuellement irrégularités relevées au cours du contrôle sont renvoyées aux directeurs compétents de la Cour pour d'éventuelles suites et pour inscription au programme de travail de l'année suivante.

Si la CSCCA a découvert des fautes de gestion et des gestions de fait présumées, elle doit s'en saisir pour y donner une suite juridictionnelle.

De la même façon que précédemment, si la Cour relève des faits de caractère délictueux, elle en saisit le Ministre de la justice aux fins d'une éventuelle action pénale.

Enfin, les observations susceptibles d'engager la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable sont renvoyées au vérificateur en charge du contrôle juridictionnel de la gestion dudit comptable.

Annexe 1 - Présentation générale des normes ISSAI

L'INTOSAI a adopté au cours des travaux du XXIIIème congrès de l'INCOSAI tenue du 25 au 27 Septembre 2019 à Moscou, trois types de normes professionnelles:

- **INTOSAI** Principes (INTOSAI-P) – Le premier niveau du cadre des ISSAI contient les principes fondateurs de l'INTOSAI. La Déclaration de Lima de 1977 (INTOSAI-P 1) appelle à l'établissement d'Institutions supérieures de contrôle des finances publiques efficaces et fournit des lignes directrices sur le contrôle des finances publiques. Les autres principes comprennent les indications relatives à l'indépendance, la transparence, la reddition de comptes. Par la publication de ces conditions préalables généralement admises, l'INTOSAI vise à promouvoir un ensemble de principes déontologiques destinés à accroître l'efficacité du contrôle des finances publiques à l'échelon international.
- **ISSAI –** contiennent les normes auxquelles les vérifications d'entités publiques par les ISC doivent obligatoirement adhérer afin d'être en conformité avec les normes de l'INTOSAI. Pour la vérification de performance, il s'agit des ISSAI 100, ISSAI 130, ISSAI 140, ISSAI 300 et ISSAI 3000. Pour la vérification de conformité, il s'agit des ISSAI 100, ISSAI 130, ISSAI 140, ISSAI 340 et ISSAI 4000.
- **Guides (GUID)** – contiennent des orientations non obligatoires qui transposent les principes fondamentaux de contrôle en des normes et directives plus spécifiques, détaillées et opérationnelles pouvant être utilisées quotidiennement dans le cadre de missions de contrôle. Pour la vérification de performance, il s'agit du GUID 3910 (Lignes directrices sur les concepts généraux de la vérification de performance) et GUID 3920 (Lignes directrices sur le processus de vérification de la performance).

Nomenclature des normes ISSAI[8] : Normes Internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISSAI ou International Standards of Supreme Audit Institutions)

Le nom dans le nouveau IFPP[9]	Antérieurement connu sous le nom
INTOSAI P-1 La Déclaration de Lima	ISSAI-1 : La Déclaration de Lima
INTOSAI P-10 Déclaration de Mexico sur l´indépendance des ISC	ISSAI-10 : Déclaration de Mexico sur l´indépendance des ISC

[6.] Endossées par le XXIII INCOSAI (congrès de l'INTOSAI) tenu du 25 au 27 Septembre 2019 à Moscou.

[7.] INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (Cadre des déclarations professionnelles de l'INTOSAI) : https://www.issai.org/frances/

Le nom dans le nouveau IFPP[9]	Antérieurement connu sous le nom
INTOSAI P-12 La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques – faire une différence dans la vie des citoyens	ISSAI-12 : La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques – faire une différence dans la vie des citoyens
INTOSAI P-20 Principes de transparence et de responsabilité	ISSAI-20 : Principes de transparence et de responsabilité
INTOSAI P-50 Principes des activités juridictionnelles des ISC	NOUVEAU
ISSAI 100 Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques	ISSAI-100 : Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques
ISSAI 130 Code déontologique	ISSAI-30 : Code déontologique
ISSAI 140 Contrôle Qualité pour les ISC	ISSAI-40 : Contrôle Qualité pour les ISC
ISSAI 300 Principes de l'audit de performance	ISSAI-300 : Principes de l'audit de performance
ISSAI 400 Principes de l'audit de conformité	ISSAI-400 : Principes de l'audit de conformité
ISSAI 3000 Norme pour l'audit de performance	ISSAI-3000 : Norme pour l'audit de performance
ISSAI 4000 Norme pour l'audit de conformité	ISSAI-4000 : Norme pour l'audit de conformité
GUID 1900 Guides d'examen par les pairs	ISSAI-5600 : Guides d'examen par les pairs
GUID 3910 Les concepts généraux de l'audit de performance	ISSAI-3100 : Les concepts généraux de l'audit de performance
GUID 3920 Le processus de vérification de la performance	ISSAI-3200: Lignes directrices sur le processus d'audit de la performance
GUID 4900 Lignes directrices sur les dispositions législatives et réglementaires et les critères à prendre en considération pour l'examen des aspects de régularité et de bonne administration lors des audits de conformité	ISSAI-4100 : Les concepts généraux de l'audit de conformité ISSAI-4200: Lignes directrices sur le processus d'audit de conformité
GUID 5090 Contrôle des institutions internationales	ISSAI-5000 : Contrôle des institutions internationales
GUID 5091 Modalités d´audit des institutions internationales	INTOSAI GOV-9300 : Modalités d´audit des institutions internationales
GUID 5100 Lignes directrices sur l'audit des technologies de l'information	ISSAI-5300 : Lignes directrices sur l'audit des technologies de l'information
GUID 5200 Lignes directrices sur les audits de performance avec une perspective environnementale	ISSAI-5110 : Lignes directrices sur les audits de performance avec une perspective environnementale
GUID 5201 Audit environnemental et audit financier et de conformité	ISSAI-5120 : Audit environnemental et audit financier et de conformité

Le nom dans le nouveau IFPP[9]	Antérieurement connu sous le nom
GUID 5202 Développent durable : rôle des institutions supérieures de contrôle	ISSAI-5130 : Développent durable : rôle des institutions supérieures de contrôle
GUID 5203 Comment les ISC peuvent coopérer en matière d'audit des accords internationaux sur l'environnement	ISSAI-5140 : Comment les ISC peuvent coopérer en matière d'audit des accords internationaux sur l'environnement
GUID 5259 Systèmes d'information sur la dette publique	ISSAI-5450 : Systèmes d'information sur la dette publique
GUID 5260 La bonne gouvernance pour les biens publics	INTOSAI GOV-9160 : La bonne gouvernance pour les biens publics
GUID 5270 Ligne directrice pour l'audit de la prévention de la corruption	ISSAI-5700 : Lignes directrices pour l'audit de la prévention de la corruption
GUID 5290 Guidance on Audit of the Development and Use of Key National Indicators	NOUVEAU
GUID 9000 Contrôle Coopératifs entre les ISCs	ISSAI-5800 : Contrôle Coopératifs entre les ISCs
GUID 9010 L'importance de disposer d'un processus indépendant d'établissement des normes	INTOSAI GOV-9200 : L'importance de disposer d'un processus indépendant d'établissement des normes
GUID 9020 Evaluation des politiques publiques	INTOSAI GOV-9400 : Lignes directrices sur l'évaluation des politiques publiques
GUID 9030 Bonnes Pratiques et Lignes directrices liées à l´Indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques	ISSAI-11 : Bonnes Pratiques et Lignes directrices liées à l´Indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques
GUID 9040 Principes de transparence et de responsabilité	ISSAI-21 : Principes de transparence et de responsabilité

Les ISSAI fournissent des orientations supplémentaires sur le secteur public (les «notes sur l'utilisation»), mais les obligations qu'elles imposent à l'auditeur pour les audits financiers sont identiques. Les ISA constituent un ensemble indissociable de normes et il est impossible de faire référence séparément à chacune des ISSAI dans lesquelles elles sont incluses. Si l'ISC a adopté les ISSAI ou les ISA comme normes pour ses audits financiers, l'auditeur doit y faire référence dans son rapport. Cela s'applique également aux audits financiers associés à d'autres types d'audit.

La liste des ISA est la suivante [chaque norme peut être consultée, en version française, sur les sites Internet de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables français (voir **Annexe 8)**] :

PRINCIPES GÉNÉRAUX ET RESPONSABILITÉS

- Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes (**ISQC 1**).
- Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit (**ISA 200**).

- Accord sur les termes des missions d'audit (**ISA 210**).
- Contrôle qualité d'un audit d'états financiers (**ISA 220**).
- Documentation d'audit (**ISA 230**).
- Obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (**ISA 240**).
- Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers (**ISA 250**).
- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (**ISA 260**).
- Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction (**ISA 265**).

ÉVALUATION DES RISQUES ET RÉPONSES AUX RISQUES ÉVALUÉS

- Planification d'un audit d'états financiers (**ISA 300**).
- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement (**ISA 315**).
- Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (**ISA 320**).
- Réponses de l'auditeur aux risques évalués (**ISA 330**).
- Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (**ISA 402**).
- Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit (**ISA 450**).

ÉLÉMENTS PROBANTS

- Éléments probants (**ISA 500**).
- Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (**ISA 501**).
- Confirmations externes (**ISA 505**).
- Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture (**ISA 510**).
- Procédures analytiques (**ISA 520**).
- Sondages en audit (**ISA 530**).
- Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant (**ISA 540**).
- Parties liées (**ISA 550**).
- Événements postérieurs à la clôture (**ISA 560**).
- Continuité de l'exploitation (**ISA 570**).
- Déclarations écrites (**ISA 580**).
- Aspects particuliers – Audits d'états financiers du groupe, y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants (**ISA 600**).
- Utilisation des travaux des auditeurs internes (**ISA 610**).
- Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur (**ISA 620**).

CONCLUSIONS DE L'AUDIT ET RAPPORT

- Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers (**ISA 700**).
- Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant (**ISA 705**).
- Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant (**ISA 706**).
- Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs (**ISA 710**).
- Obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités (**ISA 720**).

DOMAINES SPÉCIALISÉS

- Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique (**ISA 800**).
- Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier (**ISA 805**).
- Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés (**ISA 810**).

Annexe 2 – Notes méthodologiques, documents-type et guides d'audit par étapes clefs de la mission

Note : Une version électronique de toutes les notes méthodologiques, documents-type accompagnés de certains guides d'audit et exemples développés lors de missions d'audit pilotes effectuées en Août-Octobre 2016 est jointe au présent manuel. Chaque document est identifié par une codification unique qui suit la structure du tableau ci-après.

Pour éviter d'alourdir le manuel et lui conserver un caractère de recueil de procédures, seules les notes méthodologiques et les extraits de certains documents-type sont repris dans cette annexe. Les guides d'audits, matrices de risques et de contrôle, questionnaires de contrôle interne développés à la date de dissémination de ce manuel sont référencés ici mais il conviendra de consulter le fichier électronique joint au manuel pour en obtenir le contenu.

Cette bibliothèque de notes méthodologiques, documents-type et guides aura vocation à se *spécialiser* et se *standardiser* progressivement par l'analyse toujours plus approfondie, lors d'audits futurs, des processus et contrôles tant manuels qu'informatisés en place au sein de chaque entité pour atteindre les objectifs de conformité, de fiabilité de l'information financière ou opérationnelle, de performance au regard des critères d'audit retenus, accompagné d'une probable spécialisation par secteur, fonction, thèmes (audits de banque, audits informatiques, etc.).

L'évolution de la planification stratégique et opérationnelle de la CSCCA, la mise en place probable de processus intégrés d'analyse et d'évaluation des risques au niveau de l'État, le développement nécessaire de mécanismes de concertation avec les autres acteurs du contrôle de l'État, la mise en place de nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ainsi que les évolutions législatives et réglementaires en matière de gestion des finances publiques nécessiteront sans aucun doute une mise à jour permanente de ces outils .

Etapes	Notes Méthodologiques	Documents-Type
I- Planification		
1/Documentation	No. 01-01 : Dossiers de Vérifications	Modèle 01-01 : Dossier Permanent Modèle 01-02 : Sommaire des Mandats Modèle 01-03 : Dossier Administratif Modèle 01-04 : Notes de Revue Modèle 01-05 : Dossier de Contrôle
2/Mobilisation et Notification	No. 02-01 : Emission de la lettre de mission et de la lettre de notification	Modèle 02-01 : Lettre d'ouverture du contrôle Modèle 02-02 : Lettre de mission Modèle 02-03 : Identification des normes, missions, compétences, attributions de la CSCCA Modèle 02-04 : Identification préliminaire des critères ou référentiels d'audit Modèle 02-05 : Liste préliminaire des documents à obtenir Modèle 02-06 : Suivi des documents demandés Modèle 02-07 : Matrice des normes et guides applicables à l'audit planifié
3/Lancement	Considéré non nécessaire	Considéré non nécessaire
4/Connaissance de l'entité ;	No. 04-01 : Connaissance de l'entité et des contrôles de la	Modèle 04-01 : Identification et évaluation du risque inhérent

Etapes	Notes Méthodologiques	Documents-Type
Identification des risques (inhérent, non-contrôle) au niveau de l'entité et des processus / cycles comptables ; Évaluation du risque inhérent	gestion No. 04-02 : Description des processus et contrôles-clés	Modèle 04-02 : Connaissance des contrôles de gestion Modèle 04-03 : Identification des risques de non-contrôle Modèle 04-04 : Description narrative Modèle 04-05 : Recensement et description des contrôles-clés Modèle 04-06 : Passage témoins ou walkthrough Modèle 04-07 : symboles pour graphiques de flux
		Exemples de QCI et MRC au niveau de l'entité ou processus/cycle comptable/sujet d'audit [voir annexe électronique]: QCI01 – Questionnaire de contrôle interne au niveau de l'entité QCI02 - Organisation comptable QCI03 - Contrôle budgétaire MRC01 – Obligations contractuelles MRC02 – Achats, Décaissements, Dépenses QCI04 – Achats, fournisseurs, Dépenses MRC03 – Gestion de projets MRC04 – Immobilisations QCI05 – Immobilisations QCI06 – Protection des actifs MRC05 – Passation de marchés MRC06 – Paie et gestion du personnel QCI07 – Paie et gestion du personnel MRC07 – Placements MRC08 – Ventes, Encaissements, Recettes QCI08 – Trésorerie – Décaissements QCI09 – Trésorerie – recettes/encaissements QCI10 – Trésorerie – Banques
5/Evaluation du risque de non-contrôle	No. 05-01 : Appréciation préliminaire des contrôles No. 05-02 : Tests des contrôles No. 05-03 : Analyse des résultats des tests de contrôle No. 05-04 : Liste des lacunes No. 05-05 : Liste des anomalies observées No. 05-06 : Appréciation finale des contrôles	Modèle 05-01 : Appréciation préliminaire des contrôles Modèle 05-02 : Programme de vérification – tests de contrôle Modèle 05-04 : Liste des lacunes observées Modèle 05-05 : liste des anomalies Modèle 05-06 : Appréciation finale des contrôles Modèle 05-07 : Modèle de feuille de travail
6/Stratégie et plan d'audit	No. 06-01 : Stratégie et plan d'audit No. 06-02 : Evaluation de l'importance relative	Modèle 06-01 : Stratégie et plan d'audit Modèle 06-02 : Appréciation des risques – synthèse
II – Exécution - Collecte des éléments probants		
7/Tests par cycle comptable,	No. 07-01 : Tests de corroboration	Modèle 07-01 : Programme de vérification – tests de corroboration

Etapes	Notes Méthodologiques	Documents-Type
processus, zone d'audit	No. 07-02 : Niveau de travail de corroboration	Guides d'audit : Modèle PROG : Programme de tests de corroboration
		Exemples de PROG par processus/cycle comptable/sujet d'audit [voir annexe électronique] : PROG 01 – Conformité des dépenses avec règles budgétaires PROG 02 – Gestion du personnel PROG 03 – Achats, fournisseurs et charges à payer PROG 04 - Stocks PROG 05 - Immobilisations corporelles PROG 06 - Clients, Autres Débiteurs PROG 07 - Frais payés d'avance PROG 08 - Trésorerie PROG 09 - Effets à payer PROG 10 - Dettes à LT PROG 11 - Capitaux propres PROG 12 - Compte de résultat PROG 13 - Annexes aux états financiers PROG 14 – Gestion de projets PROG 15 – Législation environnementale PROG 16 – Avances au personnel
8/Evaluation des résultats	No. 08-01 : Analyse des résultats des travaux de corroboration	Considéré non nécessaire
9/Validation des résultats et clôture du travail terrain	Considéré non nécessaire – voir sections 1.5.3.2 ; 2.5.3.3 ; 3.5.3.2 du manuel	Considéré non nécessaire
III – Rapportage		
10/ Préparation du rapport provisoire	Considéré non nécessaire – voir sections 1.5.4 ; 2.5.4 ; et 3.5.4 du manuel	Voir Annexe 4
11/ Dissémination du rapport provisoire	Considéré non nécessaire	Considéré non nécessaire
12/ Finalisation du rapport définitif et émission de la lettre de fin de contrôle	Considéré non nécessaire	Considéré non nécessaire
IV - Lien avec contrôle juridictionnel éventuel		
13/Coordination entre contrôle de la gestion et contrôle juridictionnel	Voir sections 1.6 ; 2.6 ; et 3.6 du manuel Cas 1 : Absence de faits (lacunes, anomalies, erreurs, inexactitudes,	Considéré non nécessaire

Etapes	Notes Méthodologiques	Documents-Type
	irrégularités) susceptibles de répondre au cas 2, 3 et/ou 4. Cas 2 : Faits susceptibles de constituer des fautes disciplinaires à signaler aux autorités administratives compétentes aux fins de procédure disciplinaire et de sanction administrative Cas 3 : Faits susceptibles de constituer une infraction pénale ou civile Cas 4 : Faits susceptibles de constituer une faute de gestion, gestion de fait, mise en cause de la responsabilité du comptable	
V – Leçons à tirer sur les systèmes dépassant la seule entité auditée		
Leçons tirées de l'audit – Émission des Lettres du Président	Cas 1 : Lettres du Président signalant modification souhaitable ou insuffisance des textes législatifs ou réglementaires	Considéré non nécessaire
	Cas 2 : Lettres du Président recommandant opportunité de réorganisation à caractère administratif ou comptable	Considéré non nécessaire
VI - Suivi		
15/ Mission de suivi	Considéré non nécessaire	Considéré non nécessaire

Note Méthodologique no. 01-01: Dossiers de Vérification

Fonctions des dossiers de vérification

Les dossiers de vérification ont principalement pour fonction de :

- Regrouper toute l'information probante* à l'appui du rapport de vérification et de l'avis exprimé;
- Témoigner de la qualité du travail accompli :
  - Démontrer si la vérification a été réalisée conformément aux exigences de la CSCCA et normes INTOSAI;
  - Faciliter la révision du dossier par la hiérarchie **ou contrôle juridictionnel subséquent.**
- Aider le vérificateur dans l'organisation et l'exécution de son travail;
- Constituer une source d'information :
  - Consultation par des tiers;
  - Consultation par d'autres vérificateurs, en particulier lors d'un audit subséquent ou similaire.

Types de dossiers de vérification

Il existe trois types de dossier de vérification :

1) Dossier permanent;
2) Dossier administratif;
3) Dossier de contrôle.

Dossier permanent

Dossier d'ordre général constitué de documents à caractère permanent, que l'on consulte avant d'entreprendre une vérification, afin d'avoir une bonne vue des activités de l'entité et du niveau de contrôle général exercé par ce dernier.

Le dossier permanent contient tous les documents de nature permanente qui sont nécessaires à une vérification subséquente :

- Rapport de vérification et sommaire des mandats;
- Éléments à considérer lors de la vérification subséquente y compris questionnaires et programmes de vérification;
- Réglementation, dossier juridique et financier, dossier opérationnel;
- Connaissance générale des activités de l'entité (incluant l'identification des facteurs de risque inhérents y afférent);
- Évaluation du risque inhérent au niveau de l'entité et pour les principaux processus/cycles comptables
- Connaissance générale des contrôles de gestion (incluant l'identification des facteurs de risque de non-contrôle y afférent);
- Évaluation du risque* de non contrôle au niveau de l'entité et pour les principaux processus/cycles comptables :
  - Identification des contrôles-clés;
  - Liste des lacunes observées (L.D.L.);
  - Évaluation des contrôles manuels : Liste des Anomalies (L.D.A), résultats, critères d'échantillonnage, programme de vérification du système de contrôle, feuilles de travail;
  - Évaluation des contrôles automatisés : Liste des Anomalies (L.D.A), résultats, critères d'échantillonnage, programme de vérification du système de contrôle, feuilles de travail;
- Description et évaluation des contrôles informatiques généraux (environnement informatique).

Dossier administratif

Dossier constitué de tous les documents administratif et de synthèse relatifs à la vérification.

- Contrôle qualité;

- mandat de la mission (lettre de mission, lettre d'ouverture de la mission);
- Rapports;
- Synthèse des constatations;
- Stratégie et plan d'audit;
- Analyse du risque d'audit;
- Compte-rendu de réunion, correspondance;
- Chronogramme, budget, suivi des temps.

Dossier de contrôle
Dossier constitué de tous les programmes de contrôle et feuilles de travail requises à l'appui des constatations auxquelles est arrivé le vérificateur au terme de sa vérification.

Le dossier de contrôle contient tous les documents classés par processus, cycle comptable etc. ayant trait spécifiquement à la vérification courante:

- Tests de corroboration ou de substance par processus, cycle comptable : Liste des Anomalies (L.D.A), résultats, critères d'échantillonnage, programme de vérification de corroboration, feuilles de travail;

Une bonne pratique consiste à référencer tous les documents selon une indexation normalisée par cycle comptable. C'est l'approche que nous avons retenu dans la documentation électronique annexée à ce manuel.

Principes d'utilisation des dossiers de vérification
Vérification initiale

- Création d'un dossier permanent;
- Création d'un dossier administratif;
- Création d'un dossier de contrôle.

Vérification subséquente

- Création d'un dossier administratif;
- Création d'un dossier de contrôle;
- M.A.J. du dossier permanent

Classement des documents

- Au fur et à mesure de l'avancement des travaux de vérification dans le dossier concerné.

Archivage des dossiers en fin de mission

Modèle-type no. 01-01 : Dossier Permanent

DOSSIER PERMANENT

Entité/Ministère : .....

TABLE DES MATIÈRES

Section DP1 : Rapports de vérification et sommaire des mandats	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP1.1	Rapports de vérification et commentaires du ministère ou de l'organisme
DP1.2	Suivi des recommandations depuis la dernière vérification
DP1.3	Sommaire des mandats de vérification

Section DP2 :	Éléments à considérer lors de la vérification subséquente
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP2.1	Documents utiles pour la planification de la vérification subséquente (nature, critère, étendue des sondages, calendrier, etc.) : DP2.1.1 - Programme de suivi des recommandations DP2.1.2 - Programme de test des contrôles DP2.1.3 - Programme de tests de corroboration
DP2.2	Modifications survenues au cadre légal et réglementaire depuis la dernière vérification
DP2.3	Modifications récentes ou envisagées au système (personnel, informatique, structure, etc.) depuis la dernière vérification
DP2.4	Émission de rapports de vérification par d'autres intervenants depuis la dernière vérification
DP2.5	Informations concernant les progiciels de gestion/systèmes informatiques en développement
DP2.6	Autres documents et renseignements d'importance à considérer pour la prochaine vérification

Section DP3 :	Réglementation, dossier administratif, juridique, financier et opérationnel
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP3.1	Lois, règlements et autorisations connexes
DP3.2	Budget
DP3.3	Etats et rapports financiers
DP3.4	Principaux accords, conventions, contrats
DP3.5	Organigramme, gestion du personnel

Section DP3 :	**Réglementation, dossier administratif, juridique, financier et opérationnel**
DP3.6	Manuels, procédures opérationnelles et politiques administratives en vigueur

Section DP4 :	**Connaissance générale de l'entité et de son système de contrôle interne**
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP4.1	Nature des activités de l'entité
DP4.2	Analyse du système de contrôle interne – niveau de l'entité - Modèle-type no. 04.02 Connaissance des contrôles de gestion
DP4.3	Évaluation des risques :
DP4.3.1	Évaluation du risque inhérent – niveau entité - Modèle-type no. 04.01 Identification et évaluation du risque inhérent
DP4.3.2	Évaluation du risque de non-contrôle – niveau entité - Modèle-type no. 04.03 Identification des risques de non contrôle
DP4.3.3	Évaluation du risque de fraude

Section DP5 :	**Description et évaluation du système de contrôle interne par processus/cycle comptable**
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP5.1	**Description et évaluation du système de contrôle par processus/cycle comptable:** **_____**

Section DP5 :	**Description et évaluation du système de contrôle interne par processus/cycle comptable**
5.1.1	Évaluation - Modèle-type no. 04.01 Identification et évaluation du risque inhérent pour le processus/cycle comptable considéré - Modèle-type no. 04.03 Identification des risques de non contrôle pour le processus/cycle comptable considéré - Modèle-type no. 05.01 Appréciation préliminaire des contrôles pour le processus/cycle considéré - Modèle-type no. 05.06 Appréciation finale des contrôles pour le processus/cycle considéré
5.1.2	**Applications informatiques** - Diagrammes de flux de données et/ou descriptions narratives - Documents de support
5.1.3	**Applications manuelles** - Graphiques d'acheminement et/ou descriptions narrative - Passages-témoins (walkthrough) o Modèle-type no. 04.04 Description narrative o Modèle-type no. 04-05 Recensement et description des contrôles clés o Modèle-type no. 04-06 Passage-témoins (walkthrough)

Section DP6 :	**Description et évaluation des contrôles informatiques généraux (environnement informatique)**
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
DP6.1	Documentation générale relative à l'aspect informatique
DP6.2	Évaluation des contrôles informatiques généraux (environnement informatique)

Modèle-type no. 01-02 : Sommaire des mandats de vérification

PAPIER DE TRAVAIL REF. : DP1.3

Système :	
Sous-système :	**Ministère/organisme :**
Préparé par :	**Date :**

DATE DU MANDAT DE VÉRIFICATION	**DESCRIPTION SOMMAIRE DU MANDAT DE VÉRIFICATION**	**PÉRIODE COUVERTE**	**STRATÉGIE ADOPTÉE**		**DATE DU RAPPORT**
			MIXTE	**CORROBORATIVE**	
	Remarque : indiquer si l'audit couvre conformité, fiabilité des états financiers, et/ou performance – lien éventuel avec procédure de contrôle juridictionnel				

Modèle-type no. 01-03 : Dossier Administratif

DOSSIER ADMINISTRATIF

Système.....

.....

Ministère.....

TABLE DES MATIÈRES

Section CQ : Contrôle qualité	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
CQ1	Questionnaire de contrôle qualité
CQ2	Notes de revue [à détruire lors de la clôture de l'audit]

Section DA1 : Mandats	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
1.1	Lettres de mission
1.2	Lettre d'ouverture de la mission

Section DA2 : Rapports	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
2.1	Rapport définitif
2.2	Commentaires sur rapport préliminaire de la part du ministre/organisme
2.3	Projet(s) de rapport de vérification
2.4	Rapport préliminaire avec référence aux constatations

Section DA3 : Synthèse des constatations	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
3.1	Tableau de synthèse des constatations
3.2	Compte-rendu de la réunion de clôture
3.3	Détail des constatations

Section DA4 : Stratégie et plan d'audit	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**

Section DA4 :	**Stratégie et plan d'audit**
4.1	Stratégie et plan d'audit
4.2	Rapports d'étape, revue à mi-parcours
4.3	Utilisation du travail d'un autre intervenant en vérification (IGF, Contrôle interne etc.)

Section DA5 :	**Compte-rendu de réunions, correspondances**
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
5.1	Compte-rendu de réunions
5.1.1	Réunion du xx/xx/xx
5.1.2	Etc…
5.2	Correspondances

Section DA6 :	**Chronogramme, budget, suivi des temps**
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
6.1	Chronogramme
6.2	Budget – temps, coûts
6.3	Suivi réalisation par rapport au budget

Modèle-type no. 01-04 : Notes de Revue

PT Réf: CQ2

Suivi des points de revue

Ministère/organisme :	
Sous-système :	

Papier de Travail Réf.	**Notes de Revue Réf.**	**Note de revue**	**Revu par**	**Date Revu**	**Réponse**	**Réponse par**	**Date Réponse**

Modèle-type no. 01-05 : Dossier de Contrôle

DOSSIER DE CONTRÔLE

Système.....

.....

Ministère/Entité.....

TABLE DES MATIÈRES

Section DCn : Processus, Cycle Comptable X	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
1.1	Lien avec DP5
1.2	Évaluation des contrôles manuels :
1.2.1	Liste des anomalies (L.D.A.) et analyse des résultats des tests de contrôle
1.2.2	Critères d'échantillonnage
1.2.3	Programme de vérification du système de contrôle
1.2.4	Feuilles de travail supportant l'application du programme de vérification du système de contrôle
1.3	Évaluation des contrôles automatisés - applications informatiques utilisés par le processus A
1.4	Tests de corroboration :
1.4.1	Liste des anomalies (L.D.A.) et analyse des résultats de corroboration
1.4.2	Critères d'échantillonnage
1.4.3	Programme de vérification de corroboration
1.4.4	Feuilles de travail supportant l'application du programme de vérification de corroboration

Section DCn : Vérification des contrôles informatiques généraux (environnement informatique)	
SOUS-SECTION	**DESCRIPTION**
3.1	Lien avec DP6

Section DCn :	Vérification des contrôles informatiques généraux (environnement informatique)
3.2.1	Liste des anomalies (L.D.A.) et analyse des résultats des tests de contrôle
3.2.2	Programme de vérification
3.2.3	Feuilles de travail supportant l'application du programme de vérification

Note Méthodologique no. 02-01: Emission de la lettre de mission et de la lettre de notification

PROCEDURE ADOPTEE LORS D'UNE INTERVENTION D'OFFICE

1) Le Conseil de la CSCCA peut saisir d'office une institution et diligenter une mission d'audit ;
2) Le Président envoie un mémorandum à la Direction de l'Apurement des Comptes (DAC) en vue de mobiliser les ressources nécessaires et disponibles pour la formation d'une commission destinée à la réalisation de la mission ;
3) Après réception du mémorandum, le directeur de la DAC procède à la formation de la commission d'audit en fonction de l'urgence, de la disponibilité des auditeurs et des compétences requises;
4) Le directeur ordonne au secrétariat du DAC de rédiger une lettre de notification mentionnant toutes les informations relatives à la mission;
5) Après rédaction, la lettre de notification est ensuite transmise au secrétariat de la présidence pour signature et envoi à l'entité concernée ;
6) Une copie de l'accusée de réception de la correspondance acheminée à l'entité est ensuite retournée à la (DAC) ;
7) Le directeur ordonne au secrétariat de rédiger une lettre de mission (lettre de mission) à chaque membre de la commission afin de les informer de leur affectation à la mission d'audit.

Modèle-type no. 02-01 : Lettre de Notification

LETTRE DE NOTIFICATION

Monsieur ……..
Titre …….
En ses bureaux.-

Port-au-Prince, le …… 2016

Monsieur le ……..,

La Présidente du Conseil de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif (CSC/CA), dans le cadre de ses prérogatives constitutionnelles, vous informe qu'une commission d'audit pilote a été formée en vue de réaliser l'audit de gestion du ……. pour l'exercice 201…-201….. Cette commission est composée des auditeurs suivants :

Liste des membres de la commission……

La responsabilité de ladite commission consiste à examiner les éléments probants justifiants les données contenues dans les comptes du [***Entité***] pour la période sous revue. Elle inclura l'examen de la conformité des opérations avec la législation financière publique, l'examen de la régularité et fiabilité des informations financières, et l'examen de la performance des systèmes de contrôle de gestion budgétaire, comptable et financière. L'audit sera conduit en conformité avec les normes INTOSAI ainsi que les bonnes pratiques en vigueur à la CSCCA. La commission procédera à la mise en œuvre du contrôle de la matérialité des opérations, des inventaires physiques des actifs de l'entité et de l'appréciation des procédures de contrôle interne. Elle se donnera pour obligation de consulter tout audit ou contrôle réalisé sur la même période sélectionnée.

La responsabilité du …… est de dresser des rapports financiers fiables, exhaustifs et conformes aux normes de la Comptabilité Publique et des PCGR. [***l'Entité***] mettra à la disposition de la commission tous les documents juridiques, opérationnels, administratifs, comptables et financiers que la commission jugera nécessaires à la réalisation de sa mission. Pour toute éventuelle demande de confirmation*, le …… est tenu de produire la correspondance à l'intéressé et de faire parvenir la réponse directement à la commission sous pli cacheté.

Cette commission se présentera sur les lieux le **….** à … heures pour une réunion d'ouverture.

La Présidente du Conseil saisit l'occasion pour vous renouveler, Monsieur le Ministre, l'assurance de sa haute considération.

Présidente

Modèle-type no. 02-02 : Lettre de Mission

LETTRE DE MISSION

Du : Président du Conseil de la Cour Supérieure
des Comptes et du Contentieux Administratif (CSCCA)

Port-au-Prince, le …… 2016

Monsieur…….
En Ville.-

La Présidente du Conseil de la CSCCA vous présente ses compliments et vous informe que vous avez été choisi pour faire partie d'une commission chargée d'auditer la gestion du …….. pour l'exercice 201….-201…...

La responsabilité de ladite commission consiste à examiner les éléments probants justifiants les données contenues dans les comptes du …….. Elle consiste également à apprécier les Principes comptables ainsi que les textes règlementaires suivis pour l'arrêté des comptes, et à évaluer leur présentation d'ensemble. L'audit sera conduit en conformité avec les normes INTOSAI ainsi que les bonnes pratiques en vigueur à la CSCCA. La commission procédera à la mise en œuvre du contrôle de la matérialité et conformité des opérations, des inventaires physiques des actifs de l'entité et de l'appréciation des procédures de contrôle interne

La commission se présentera sur les lieux le …… **à …… heures** pour une réunion de lancement.

Comptant déjà sur votre collaboration, la Présidente du Conseil vous renouvelle ses salutations distinguées.

Présidente

Modèle-type no. 02-03 : Missions, compétences, attributions de la CSCCA

Doc. Réf.	Intitulé
Sériel L	**Cadre Légal et Règlementaire de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif (CSCCA)**
L01	Constitution de 1987 – *voir en particulier Titre VI – Des Institutions Indépendantes - Chapitre II – De la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif - Articles 200 à 205*
L03	Décret du 16 février 2005 sur la préparation et l'exécution des Lois de Finances [*Annulé et remplacé par document L36 ci-dessous – Décret du 8 Octobre 2015 sur la loi de finances] – voir en particulier Article 74 sur le Contrôle Juridictionnel*
L04	Arrêté portant règlement général de la Comptabilité Publique
L05	Décret sur les Fonds d'Investissements Publics du 4 Octobre 1984
L06	Arrêté fixant les modalités d'application du Décret du 4 Octobre 1984 sur le Fonds d'Investissements Publics
L07	Décret portant organisation de l'Administration Centrale de l'État
L11	Loi fixant les règles générales de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics
L15	Décret portant révision du statut général de la fonction publique
L16	Décret du 23 novembre 2005 établissant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif (CSCCA)
L18	Règlements Intérieurs du Sénat
L19	Règlements Intérieurs de la Chambre des Députés
L22	Nomenclature des dépenses budgétaires de l'Etat
L23	Arrêté sanctionnant le Manuel de Procédures pour la Passation des Marchés Publics
L24	Décret du 4 novembre 1983 [contentieux administratif]
L36	Décret du 8 octobre 2015 sur les lois de finances.
Série S	**Cadre stratégique et opérationnel de la CSCCA – à usage interne**
S01	Plan Stratégique – Projet Mai 2016
S02	Projet de règlement[s] intérieur[s]
S03	Code d'éthique - 17 Février 2016

Modèle-type no. 02-04 : Identification préliminaire des critères ou référentiels d'audit

Doc. Réf.	Intitulé	Référentiels Applicables
Série L	**Cadre Légal et Règlementaire de la Gestion des Finances Publiques en Haïti**	
L01	Constitution de 1987	
L02	Loi constitutionnelle portant amendement de la constitution de 1987	
L03	Décret du 16 février 2005 sur la préparation et l'exécution des Lois de Finances [*Annulé et remplacé par document L36 ci-dessous – Décret du 8 Octobre 2015 sur la loi de finances]*	
L04	Arrêté portant règlement général de la Comptabilité Publique	
L05	Décret sur les Fonds d'Investissements Publics du 4 Octobre 1984	
L06	Arrêté fixant les modalités d'application du Décret du 4 Octobre 1984 sur le Fonds d'Investissements Publics	
L07	Décret portant organisation de l'Administration Centrale de l'État	
L08	Décret du 13 mars 1987 réorganisant le Ministère de l'Economie et des Finances	
L09	Décret organisant sur de nouvelles bases l'Office du Budget	
L10	Décret définissant l'organisation et les modalités de fonctionnement du Ministère de la Planification et de la Coopération Externe	
L11	Loi fixant les règles générales de passation, d'exécution et de règlement des marchés publics	
L12	Arrêté fixant les seuils de passation de marchés publics_2012	
L13	Décret créant au sein du Ministère de l'Économie et des Finances un service technique déconcentré dénommé «Inspection Générale des Finances» (IGF)	
L14	Arrêté établissant les Statuts Particuliers des Corps Professionnels d'Inspecteurs de l'Inspection Générale des Finances, des Comptables Publics du trésor et des Contrôleurs Financiers du Budget	
L15	Décret portant révision du statut général de la fonction publique	
L16	Décret du 23 novembre 2005 établissant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif (CSCCA)	
L17	Décret révisant celui du 6 octobre 2004 sur la pension Civile de Retraite	
L18	Règlements Intérieurs du Sénat	
L19	Règlements Intérieurs de la Chambre des Députés	
L20	Circulaires	
L21	Nomenclature des ressources budgétaire de l'Etat	
L22	*Non attribué*	
L23	Arrêté sanctionnant le Manuel de Procédures pour la Passation des Marchés Publics	
L24	Loi de Finances de l'exercice 2014-2015	
L25	Budget Rectificatif 2014-2015	
L26	Budget initial 2015-2016	
L27	Décret portant création de l'ULCC	
L28	Loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires	
L29	Loi du 17 Avril 2010 – amendement de la loi sur l'Etat d'urgence du 9 Septembre 2008	
L30	Loi du 27 août 1996 sur les Contributions au Fonds de Gestion et de Développement des Collectivités Territoriales (CFGDCT)	
L31	Décret du 1ier Février 2006 – Gestion des emplois de la fonction publique territoriale	
L32	Loi du 17 Décembre 2007 sur le Conseil Supérieur du Pouvoir Judiciaire (CSPJ)	

Doc. Réf.	Intitulé	Référentiels Applicables
L33	Décret du 14 Septembre 1989 modifiant la loi du 13 Décembre 1982 régissant les ONG	
L34	Décret sur la patente	
L35	Loi portant déclaration de patrimoine par catégories de personnalités politiques, de fonctionnaires et autres agents publics – Moniteur #17, 20/2/2008	
L36	Décret du 8 octobre 2015 sur les lois de finances.	
Série N	**Normes et procédures relatives au Budget et à la Comptabilité Publique**	
N01	Compilation des Modules de : -Comptabilité Générale -Comptabilité Publique -Finances Publiques	
N02	Projet du Plan de Comptabilité Générale de l'Etat	
N03	Plan Général Comptable de l'Etat (PGCE) et Règlement d'Octobre 2006	
N04	Nomenclature des dépenses budgétaires de l'Etat et guide d'utilisation	
N05	Nomenclature des recettes	
N06-01	Manuel de procédures pour l'élaboration du budget	
N06-02	Manuel de procédures pour l'exécution du budget	
N07	Manuel de procédures sur la gestion de l'investissement public, tome 1 et 2	
N08	Manuel des procédures d'audit des passations de marchés avec son guide d'utilisation et commentaires - Janvier 2015 - CNMP	
N09	Acquisition et passation des marchés – Marchés de fourniture	
Série S	**Cadre stratégique et organisationnel applicable au sujet ou entité auditée**	
S01	Plan Stratégique	
S02	règlement[s] intérieur[s]	
S03	Code d'éthique	
Série X	**Autres exemples de critères et référentiels [liste non exhaustive]**	
X01	**Gouvernance, transparence, reddition des comptes**	
X01-01	La bonne conduite/administration: législation ou directives en vigueur concernant la bonne conduite des fonctionnaires Code de déontologie ou code de conduite élaboré en interne. Les valeurs déclarées ou les principes en matière d'encadrement	
X01-02	Déclaration de conformité, par exemple une déclaration relative à l'indépendance (compétence juridique).	
X02	**Bonne pratique : gestion des risques, contrôle interne**	
X02-01	Cadre de contrôle interne, par exemple celui du COSO ou celui du Conseil sur les critères de contrôle ou un cadre similaire, ou des exigences en matière de contrôle interne établies par la législation en vigueur ou généralement admises dans une collectivité publique Les politiques, les processus, les manuels, les lignes directrices, etc.	
X03	**Autres critères d'audit applicables aux revenus et recettes**	
X03-01	Dispositions constitutionnelles ou autres principes de base concernant l'autorité dont dispose le gouvernement pour lever l'impôt, pour percevoir des redevances ou pour vendre des biens et des services ou des biens immeubles.	
X03-02	Dispositions de la législation fiscale déterminant la matière imposable.	
X03-03	Dispositions relatives au calcul des taxes, des droits de douane et des autres prélèvements.	

Doc. Réf.	Intitulé	Référentiels Applicables
X03-04	Dispositions relatives aux systèmes et aux procédures permettant de retenir les impôts à la source et de les prélever.	
X03-05	Dispositions en matière de contrôle fiscal.	
X03-06	Dispositions et principes du droit budgétaire, de la législation en matière de concurrence ou d'autres lois réglementant les ventes de biens et de services ou de biens immeubles par les autorités publiques.	
X03-07	Dispositions et principes relatifs au calcul correct des prix et des redevances.	
X03-08	8/Dispositions budgétaires permettant de percevoir des recettes.	
X03-09	Dispositions ou pratiques courantes permettant d'éviter la corruption et de s'assurer que les ventes de biens, de services et de biens immeubles sont effectuées moyennant la mise en œuvre de procédures transparentes conformes aux principes de légalité et d'égalité.	
X03-10	Principes permettant de maximiser les recettes et d'éviter les pertes de crédits versés.	
X03-11	Dispositions et principes concernant les conditions de paiement, les possibilités d'accorder des crédits, les demandes de garanties et le recouvrement de créances.	
X04	**Autres critères d'audit applicables aux dépenses de personnel**	
X04-01	Principes visant à assurer l'économie et l'efficience par l'optimisation de l'effectif tant sur le plan du nombre que sur celui de sa composition.	
X04-02	Dispositions en matière de salaires, de pensions de retraite et d'autres rémunérations du personnel.	
X04-03	Dispositions réglementant le nombre et les catégories de personnel susceptibles d'être employés.	
X04-04	Dispositions et principes en matière de remboursement des frais personnels des membres de l'effectif.	
X05	**Autres critères d'audit applicables aux dépenses non-salariales**	
X05-01	Dispositions et principes du droit budgétaire, du droit de la concurrence ou d'autres règles juridiques applicables en matière de passations de marchés publics.	
X05-02	Dispositions et principes en matière d'achat de biens et de services.	
X05-03	Principes en matière de droits et d'obligations inscrits dans les contrats et les accords conclus avec des fournisseurs de biens et de services.	
X05-04	Dispositions, principes et pratiques courantes limitant l'utilisation de fonds pour couvrir les frais de représentation externe ou les dépenses internes destinées au personnel.	
X05-05	Dispositions et principes en matière de loyers, ainsi que de location et de location-achat de biens.	
X06	**Dépenses d'investissement (constructions, infrastructures, systèmes informatiques et autres investissements de grande ampleur (hors dépenses opérationnelles))**	
X06-01	Dispositions en matière d'études de faisabilité, ainsi que d'établissement du projet et du budget.	
X06-02	Dispositions et principes de bonne gestion des fonds publics pour les appels d'offres et le choix de fournisseurs.	
X06-03	Normes industrielles et contrats types.	
X06-04	Principes en matière de dispositions contractuelles, de bonne gestion de projet et de contrôle budgétaire.	
X06-05	Dispositions et principes en matière de bonne gestion de la qualité lors de la phase de construction/développement et au moment de la livraison.	

Doc. Réf.	Intitulé	Référentiels Applicables
X06-06	Mesures prises pour lutter contre la corruption et le comportement anticoncurrentiel.	
X07	**Subventions, droits, garanties et autres contributions financières accordées aux entreprises, aux organisations ou aux personnes**	
X07-01	Dispositions relatives à l'objectif du régime et aux limites quant à la manière d'utiliser les fonds.	
X07-02	Principes d'égalité, d'objectivité et de transparence lors du lancement de l'appel à candidatures et de l'octroi de subventions.	
X07-03	Critères d'éligibilité.	
X07-04	Dispositions en matière de comptabilité, de contrôle et d'audit des bénéficiaires.	
X07-05	Conditions imposées par les décisions de l'administration ou par des conventions passées avec les bénéficiaires.	
X07-06	Dispositions concernant la couverture des garanties et les conditions dans lesquelles elles doivent être actionnées.	
X07-07	Dispositions en matière de calcul des montants.	
X07-08	Dispositions en matière de traitement des paiements, y compris les conditions relatives aux paiements d'avances, aux remboursements ultérieurs et/ou au paiement final.	
X08	**Référentiel spécifiques pour organe administratif autonome**	
X09	**Référentiels spécifiques pour Etablissement Public**	
X10	**Référentiels spécifiques pour organisme bénéficiant d'un concours financier de fonds publics**	
X10-01	Les termes de la convention de financement	
X11	**Référentiels spécifiques pour un projet de développement**	
X11-01	Les termes de la convention de financement	
X11-02	Obligations sociales et environnementales : La législation ou les directives en vigueur dans les domaines comme les droits humains et civils, l'égalité entre les hommes et les femmes, le lieu de travail, l'environnement, etc.	
X11-03	Obligations fiduciaires (gestion financière, passation des marchés)	
X11-04	Manuels des procédures opérationnelles, administratif, gestion financière, passation des marchés	
X12	**Référentiels spécifiques pour collectivité territoriale**	
X13	**Référentiels spécifiques pour entreprise publique**	
X14	**Référentiels spécifiques pour la performance d'une entité, programme, projet, activité**	
X14-01	Les niveaux convenus de performance, comme ceux fixés par les lois et les règlements, les directives ministérielles, les objectifs acceptés par le législateur ou par l'entité, les traités internationaux, les protocoles, les conventions ou les accords, un accord de niveau de service, les termes d'un contrat, les normes industrielles généralement admises ou les attentes raisonnables du public.	
X15	**Normalisations nationales, internationales**	
X16	**Normes sectorielles : Banque, Assurance, Santé. Education, etc.**	
X17	**Législation fiscale**	
X17-01	La législation en vigueur ou les codes spécifiques de l'industrie Un code des impôts, un code des recettes ou tout code similaire	
X18	**Législation sociale, santé, sécurité**	
X18-01	La législation en vigueur en matière de santé et de sécurité sur le lieu de travail, par exemple concernant l'accès aux handicapés	

Doc. Réf.	Intitulé	Référentiels Applicables
X18-02	Les politiques, les processus, les manuels, les lignes directrices, etc.	
X19	**Environnement**	
X19-01 X19-02 X19-03	- Législation en vigueur en matière d'environnement, par exemple celle liée à la qualité de l'eau, à l'élimination des déchets ou aux niveaux d'émissions de carbone - Les dispositions des traités, des protocoles, des conventions ou des accords internationaux dans le domaine de l'environnement - Les politiques, les processus, les manuels, les lignes directrices, etc.	-
X20	**Changement climatique**	
X21	**Catastrophes naturelles**	
X22	**Gestion de crise**	
X23	**Autres**	
X23-01	Exemples : Code de construction (taille, hauteur, fonction, mesures de taux d'occupation dans une zone particulière, etc.) Les termes d'un contrat de construction ou de tout autre type de contrat	

Modèle-type no. 02-05 : Liste préliminaire des informations/documents à obtenir en phase de planification

Cour supérieure des Comptes et du Contentieux administratif (CSCCA)
Liste des informations/documents à obtenir
Audit de gestion de …..*Entité*……
Période : Exercice …….

Remarque : Liste indicative et non exhaustive – à adapter au sujet audité – type d'audit conformité/financier/performance – faire l'inventaire des documents détenus par la CSCCA avant de solliciter ces documents à l'entité auditée

Elément à obtenir
A – Documents/informations détenus par la CSCCA
Rapports de vérification
Dossier Permanent
Connaissances acquises lors d'audits précédents – Dossiers Administratifs, Dossiers de Contrôle, autres sources
Résultat des contrôles a priori et concomitants par les différentes Directions de la CSCCA
Décisions juridictionnelles
Suivi des recommandations passées
B- Documents/informations stratégiques, statutaires, administratifs et juridiques
Rapports annuels de l'entité, rapports d'activités
Registres officiels de réunions de l'organe législatif, de la commission des comptes publics ou de toute autre commission similaire de l'organe législatif, ou encore d'autres organismes publics
Textes (Lois ; Décrets ; Règlements; Arrêtés ; Circulaires ; Instructions ; Notes de Service ; Statuts) relatifs à la création de l'organisme y compris les exposés d'intention et des principes y afférents
Pour Association : Acte de reconnaissance ou inscription au fichier des associations
Pour ONG : Acte conférant le statut d'organisation non gouvernementale ou de fondation reconnue d'utilité publique
Textes relatifs aux missions, dirigeants, organisation administrative et fonctionnement de l'organisme y compris les exposés d'intention et des principes y afférents
Directives législatives ou ministérielles
Règles fiscales et douanières
Règles du droit social
Conventions spéciales
Composition et nomination des membres du Conseil d'Administration si c'est un organe autonome
Liste des membres de l'organe exécutif
Procès-verbaux de réunions du conseil d'administration ou d'autres réunions de la direction
Pour établissements publics : instructions, avis et documents émis par les tutelles
Procès-verbaux de l'organe délibérant
Informations émanant des autorités de contrôle
Rapports d'inspection, d'audit, de contrôle interne ou externe (Inspection des Finances, auditeurs financiers contractuels, missions d'enquêtes etc.)
Règlement intérieur
Organigramme
Actes de nomination des responsables du service
Statut juridique des responsables

Elément à obtenir
Schéma d'autorité, délégation de pouvoir
Liste des ordonnateurs, délégués et suppléants - Accrédités auprès des comptables assignataires des recettes et dépenses dont ils prescrivent l'exécution Ordonnateurs principaux : - Ministre des finances pour les crédits globaux inscrits au titre des dépenses communes, de la dette publique, des comptes spéciaux du Trésor et de la solde des fonctionnaires et agents de l'Etat - Ministres pour les crédits alloués à leurs départements sur le budget de l'Etat - Directeurs des organes autonomes - Maires pour les collectivités territoriales - Directeurs généraux des entreprises publiques - Coordinateurs (pour les projets de développement)
Déclaration de patrimoine de l'ordonnateur
Actes de nomination des ordonnateurs principaux, secondaires de droit et délégués
Arrêtés de délégation et de création/suppression de régies
Pièces de mutation des comptables : - Arrêté de nomination du comptable entrant - Justification des garanties constituées - Procès-verbal de prestation de serment - Procès-verbal de la remise de service - Certificat de l'ordonnateur attestant que l'établissement n'a aucune réclamation à formuler contre le comptable sortant, - Certificat du comptable entrant déclarant prendre en charge ses fonctions sans émettre (ou en émettant) des réserves - Réserves éventuellement émises - Procuration du comptable sortant au comptable entrant pour signer les comptes
Spécimen de signatures
Manuels de procédures administratives
Codes de bonne pratique ou codes de conduite
Applications et logiciel administratif
Statut du personnel
Effectifs
Classement indiciaire des agents
Description de fonction/fiches de poste
Recrutements, nominations, promotions, cessations sous la période de contrôle
Agents en détachement
Indemnités ou primes versées
Contrats de travail récents
C- Documents/informations comptables et financiers
C1/Généralités
Manuels de procédures comptables et financières
Pour organisme bénéficiant d'un concours financier représentant moins de 50% de son budget : compte d'emploi
Pour organisme bénéficiant d'un concours financier : conditions particulières prévues dans l'accord de subvention
Règlement financier
Rapports financiers

Elément à obtenir
Budget ou crédits approuvés – investissement et fonctionnement
Documents du législateur relatifs aux lois ou aux résolutions budgétaires, ainsi que les principes ou les dispositions spécifiques liés à l'utilisation de crédits approuvés, ou à des transactions financières, des fonds et des soldes financiers
Budgets primitifs, décisions budgétaires modificatives (DBM) et procès-verbaux des conseils les approuvant
Pour les EP : approbation des budgets et décisions modificatives par la tutelle
Textes organiques instituant, modifiant ou supprimant des recettes
Situation financière, comparaison de ses résultats budgétaires avec ses prévisions financières et analyse des écarts significatifs
Pour EP : procès-verbaux de vérification des régies
Ratios significatifs
Conventions, marchés et contrats (y compris emprunts)
Subventions et allocations
Etats financiers des exercices (depuis le dernier audit financier effectué): Bilan Etat des résultats Etat des sources et emplois des fonds Etat des résultats, des recettes et des dépenses autorisées de l'exercice Etat de la dette publique Comptes généraux (comptes annuels) Annexe
Balance, Grand-Livre
Analyse, justification des comptes
Inventaires matériels
Plan comptable en vigueur
Applications et logiciel comptable, financier
Liste des comptes courants
Descriptifs des comptes courants
Relevés bancaires
Avis de débit, de crédit, bordereaux de dépôt
Rapprochements bancaires
Chèques retournés et annulés
Pièces justificatives supportant les recettes et les dépenses de l'exercice
C2/Investissements – projets de développement
Liste des projets et leur état d'avancement
Accords de don, de prêt
Documents de projets
Rapports financiers par projet
Liste des contrats signés dans le cadre des projets
Pièces justificatives relatives aux débours du projet
C3/Inventaire
Rapport d'inventaire de l'exercice sous-étude (matériels, fournitures, produits etc.)
D – Informations et documents opérationnels
Manuels de procédures opérationnelles
Descriptions, à usage interne, de politiques, de plans et de procédures opérationnels et

Elément à obtenir
stratégiques
Applications et logiciel opérationnel
Rapports d'activités
Mesure, indicateurs de performance
Gestion de la qualité
Normes industrielles
E- Autres
Sites Web
Rapports publiés, articles publiés dans les journaux ou les revues, autres sources médiatiques, etc.
Statistiques officielles

Modèle-type no. 02-06 : Suivi des documents demandés

Cour supérieure des Comptes et du Contentieux administratif (CSCCA)
Entité : …..
Période : Exercice ….
Situation au ….

Elément à obtenir	Ref.	Obtenu	En Attente	Remarque
A – Documents/informations détenus par la CSCCA				
Rapports de vérification				
Dossier Permanent				
Connaissances acquises lors d'audits précédents – Dossiers Administratifs, Dossiers de Contrôle, autres sources				
Résultat des contrôles a priori et concomitants par les différentes Directions de la CSCCA				
Décisions juridictionnelles				
Suivi des recommandations passées				
B- Documents/informations stratégiques, statutaires, administratifs et juridiques				
Rapports annuels de l'entité, rapports d'activités				
Registres officiels de réunions de l'organe législatif, de la commission des comptes publics ou de toute autre commission similaire de l'organe législatif, ou encore d'autres organismes publics				
Textes (Lois ; Décrets ; Règlements; Arrêtés ; Circulaires ; Instructions ; Notes de Service ; Statuts) relatifs à la création de l'organisme y compris les exposés d'intention et des principes y afférents :				
Pour Association : Acte de reconnaissance ou inscription au fichier des associations				
Pour ONG : Acte conférant le statut d'organisation non gouvernementale ou de fondation reconnue d'utilité publique				
Textes relatifs aux missions, dirigeants, organisation administrative et fonctionnement de l'organisme y compris les exposés d'intention et des principes y afférents				
Directives législatives ou ministérielles				
Règles fiscales et douanières				
Règles du droit social				

Elément à obtenir	Ref.	Obtenu	En Attente	Remarque
Conventions spéciales				
Composition et nomination des membres du Conseil d'Administration si c'est un organe autonome				
Liste des membres de l'organe exécutif				
Procès-verbaux de réunions du conseil d'administration ou d'autres réunions de la direction				
Pour établissements publics : instructions, avis et documents émis par les tutelles				
Procès-verbaux de l'organe délibérant				
Informations émanant des autorités de contrôle				
Rapports d'inspection, d'audit, de contrôle interne ou externe (Inspection des Finances, auditeurs financiers contractuels, missions d'enquêtes etc.)				
Règlement intérieur				
Organigramme				
Actes de nomination des responsables du service				
Statut juridique des responsables				
Schéma d'autorité, délégation de pouvoir				
Liste des ordonnateurs, délégués et suppléants - Accrédités auprès des comptables assignataires des recettes et dépenses dont ils prescrivent l'exécution Ordonnateurs principaux : - Ministre des finances pour les crédits globaux inscrits au titre des dépenses communes, de la dette publique, des comptes spéciaux du Trésor et de la solde des fonctionnaires et agents de l'Etat - Ministres pour les crédits alloués à leurs départements sur le budget de l'Etat - Directeurs des organes autonomes - Maires pour les collectivités territoriales - Directeurs généraux des entreprises publiques - Coordinateurs (pour les projets de développement)				
Déclaration de patrimoine de l'ordonnateur				
Actes de nomination des ordonnateurs principaux, secondaires de droit et délégués				

Elément à obtenir	Ref.	Obtenu	En Attente	Remarque
Arrêtés de délégation et de création/suppression de régies				
Pièces de mutation des comptables : - Arrêté de nomination du comptable entrant - Justification des garanties constituées - Procès-verbal de prestation de serment - Procès-verbal de la remise de service - Certificat de l'ordonnateur attestant que l'établissement n'a aucune réclamation à formuler contre le comptable sortant, - Certificat du comptable entrant déclarant prendre en charge ses fonctions sans émettre (ou en émettant) des réserves - Réserves éventuellement émises - Procuration du comptable sortant au comptable entrant pour signer les comptes				
Spécimen de signatures des ordonnateurs				
Manuels de procédures administratives				
Codes de bonne pratique ou codes de conduite				
Applications et logiciel administratif				
Statut du personnel				
Effectifs				
Feuille de présence des employés				
Classement indiciaire des agents				
Description de fonction/fiches de poste				
Recrutements, nominations, promotions, cessations sous la période de contrôle :				
Liste des nominations, transferts et révocations				
Agents en détachement				
Indemnités ou primes versées				
Contrats de travail récents				
C- Documents/informations comptables et financiers				

Elément à obtenir	Ref.	Obtenu	En Attente	Remarque
C1/Généralités				
Manuels de procédures comptables et financières				
Pour organisme bénéficiant d'un concours financier représentant moins de 50% de son budget : compte d'emploi				
Pour organisme bénéficiant d'un concours financier : conditions particulières prévues dans l'accord de subvention				
Règlement financier				
Rapports Financiers				
Budget ou crédits approuvés – investissement et fonctionnement :				
Loi de finances de l'exercice …				
Documents du législateur relatifs aux lois ou aux résolutions budgétaires, ainsi que les principes ou les dispositions spécifiques liés à l'utilisation de crédits approuvés, ou à des transactions financières, des fonds et des soldes financiers				
Budgets primitifs, décisions budgétaires modificatives (DBM) et procès-verbaux des conseils les approuvant				
Pour les EP : approbation des budgets et décisions modificatives par la tutelle				
Textes organiques instituant, modifiant ou supprimant des recettes				
Situation financière, comparaison de ses résultats budgétaires avec ses prévisions financières et analyse des écarts significatifs				
Pour EP : procès-verbaux de vérification des régies				
Ratios significatifs				
Conventions, marchés et contrats (y compris emprunts)				
Subventions et allocations				
Etats financiers des exercices (depuis le dernier audit financier effectué): Bilan Etat des résultats Etat des sources et emplois des fonds Etat des résultats, des recettes et des dépenses autorisées de l'exercice Etat de la dette publique Comptes généraux (comptes annuels) Annexe				
Balance, Grand-Livre				
Analyse, justification des comptes				

Elément à obtenir	Ref.	Obtenu	En Attente	Remarque
Inventaires matériels				
Plan comptable en vigueur				
Applications et logiciel comptable, financier				
Liste et descriptif des comptes courants				
Relevés de banque				
Avis de débit, de crédit, bordereaux de dépôt				
Conciliation Bancaire				
Chèques retournés et annulés				
Pièces justificatives supportant les recettes et les dépenses de l'exercice :				
Réquisitions des dépenses				
C2/Investissements – projets de développement				
Liste des projets de développement:				
Budget rectificatif …., PIP				
Rapport des décaissements				
FIOP Ex ….				
État d'avancement des projets				
Accords de don, de prêt				
Documents de projets				
Rapports financiers par projet				
Liste des contrats signés dans le cadre des projets				
Pièces justificatives relatives aux débours du projet				
C3/Inventaire				
Rapport d'inventaire de l'exercice sous-étude (matériels, fournitures, produits etc.)				
D – Informations et documents opérationnels				
Manuels de procédures opérationnelles				
Descriptions, à usage interne, de politiques, de plans et de procédures opérationnels et stratégiques				
Applications et logiciel opérationnel				
Rapports d'activités				
Mesure, indicateurs de performance				
Gestion de la qualité				
Normes industrielles				
E- Autres				
Sites Web				
Rapports publiés, articles publiés dans les journaux ou les revues, autres sources médiatiques, etc.				
Statistiques officielles				

Modèle-type no. 02-07 : Matrice des normes et guides applicables à l'audit planifié

Sujet de l'audit [à titre d'illustration]	**Type d'audit ou de contrôle**	**Manuel CSCCA & Normes ISSAI**	**Modèles-type, Programmes d'audit, Notes Méthodologiques**
Contrôle de la gestion par l'ordonnateur	Contrôle juridictionnel	Manuel d'audit de conformité – Section 1.6 ou Manuel d'audit financier – Section 2.6 ou Manuel d'audit de performance – Section 3.6 Partie 4 : Développements sur le contrôle juridictionnel	Modèle 02-04 – L36 ; Modèle 04-02
Apurement de la gestion comptable du comptable public	Contrôle juridictionnel	Manuel d'audit de conformité – Section 1.6 ou Manuel d'audit financier – Section 2.6 ou Manuel d'audit de performance – Section 3.6 Partie 4 : Développements sur le contrôle juridictionnel	Modèle 02-04 – L04/L36/L14/L21/L22 ; Modèle 04-02
Conformité des contrôles de passation des marchés	Audit de conformité	Manuel d'audit de conformité – ISSAI 4000	Modèle 02-04 – L11/L12/L23/N08/N09 ; Modèle 04-02 DP5 – M MRC05
Conformité de la dépense avec les règles de contrôle budgétaire et d'imputation comptable	Audit de conformité	Manuel d'audit de conformité – ISSAI 4000	Modèle 02-04 – L22/N04 ; Modèle 04-02 DC-CF-D PROG01a ; DC-CF-D PROG01b
Fiabilité des états financiers et traitements comptables	Audit Financier	Manuel d'audit financier – ISSAI 1000-2999	Modèle 02-04 – N01/N02/N03 ; Modèle 04-02 DC-FI-A à X ; DP4 QCI01 ; DP4 QCI02 ; DP4 QCI03
Gestion des projets de développement : conformité avec les règles de gestion de l'investissement public	Audit de conformité	Manuel d'audit de conformité – ISSAI 4000	Modèle 02-04 – L05/L06/N07/X11 ; Modèle 04-02 DC-CF-I PROG14 ; DP5-I MRC03
Gestion des projets de développement : régularité et sincérité des comptes	Audit financier	Manuel d'audit financier – ISSAI 1000-2999	Modèle 02-04 – X11 ; Modèle 04-02 ; DC-FI-J PROG05 ; DP5-I MRC03
Gestion des projets de développement : mesure de résultat	Audit de performance	Manuel d'audit de performance – ISSAI 3000	Modèle 02-04 – X11/X14 ; DP5-I MRC03
Qualité du système de gestion des risques et de contrôle interne	Audit de performance	Manuel d'audit de performance – ISSAI 3000	Modèle 02-04 – X02-01 ; Modèle 04-02 ; DP4 QCI01 ; Note 04-01

Système de gestion des risques et contrôle interne comptable et financier	Audit de performance ou partie d'un audit financier	Manuel d'audit de performance – ISSAI 3000	Modèle 02-04 – X02-01 ; DP4 QCI01 ; DP4 QCI02 ; Note 04-01

Note Méthodologique no. 04-01: Connaissance de l'entité et de son système de contrôle de gestion

OBJECTIFS DE LA COMPREHENSION DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Les objectifs recherchés par les travaux de connaissance de l'entité sont :

- de maintenir une connaissance suffisante des activités de l'entité;
- d'établir la liste des éléments de gestion à contrôler en fonction des objectifs de la vérification (conformité, financier, performance). Ces éléments seront contrôlés en utilisant les critères ou référentiels d'audit applicables;
- d'identifier les facteurs de risque inhérents, risques de fraude, risques de non-contrôle à la lumière de la connaissance obtenue et en relation avec les éléments à contrôler établis;
- de s'enquérir, en relation avec les éléments essentiels à contrôler établis, du système de contrôle mis en place par l'entité pour être en contrôle de ses activités.

La compréhension générale de l'entité et de son environnement s'effectue à trois niveaux, soit :

- la connaissance des activités de l'entité;
- la connaissance des contrôles de gestion (environnement de contrôle); et
- la connaissance sommaire des processus à inclure dans le périmètre d'audit.

Ces trois niveaux de connaissance doivent être effectués en relation avec les données financières, non financières, réglementaires, opérationnelles sous étude.

I- CONNAISSANCE DES ACTIVITES DE L'ENTITE

OBJECTIFS

Les objectifs de cette prise de connaissance sont :

- Connaître l'entité, ses activités, ses données financières, son cadre administratif et son cadre législatif et réglementaire.
- Identifier les données financières et non-financières sous études jugées importantes.
- Identifier les facteurs de risque qui affectent ou risquent d'affecter la fiabilité des données financières ou non-financières.
- Déterminer les éléments à prendre en considération aux fins de la fiabilité des données financières et non-financières et des travaux de vérification à effectuer.

ÉLEMENTS DE CONNAISSANCE A ACQUERIR

Pour acquérir une connaissance des activités de l'entité et des facteurs de risques y afférents, le vérificateur doit s'enquérir, en relation avec les données financières et non-financières sous étude, des éléments de connaissance reliés aux aspects suivants :

- **Nature des activités de l'entité :** mission, principales activités, produits et services, principaux clients et fournisseurs, type d'entité (budgétaire, entreprise), etc.;
- **Cadre législatif et réglementaire sous la responsabilité de l'entité :** identification des lois, règlements et autres autorisations connexes susceptibles d'avoir une incidence significative sur les données financières et non financières produites, obligations légales etc.; L'objectif de cette identification est de repérer les autorisations législatives et connexes pouvant avoir un impact significatif sur les opérations. À cette étape, cette prise de connaissance est **sommaire**.
- **Cadre administratif :** structure administrative de l'entité (incluant rôles et responsabilités), plan de désignation et de délégation des signatures, plan stratégique, plan annuel de gestion des dépenses, rapport annuel de gestion, etc.;
- **Cadre financier et comptable :** budget de l'entité, identification des données financières et de leur importance, attentes et priorités gouvernementales, etc.; À cette étape, le vérificateur doit circonscrire, à l'égard du système à vérifier, les données financières et non-financières sous étude et déterminer

comment sont répartis ces données afin de déterminer les secteurs où l'importance relative est en cause et orienter les travaux de vérification.

- **Travaux des spécialistes et des autres intervenants en contrôle et vérification :** obtenir une vue globale des travaux faits par ces intervenants et des constatations ou problématiques pouvant avoir un impact significatif sur les objectifs de la vérification.

À l'égard de chaque élément de connaissance acquis, on doit chercher à identifier les **risques importants** auxquels la direction de l'entité fait face.

Une identification des facteurs de risque doit être effectuée au terme de la connaissance générale des activités de l'entité afin de voir dans quelle mesure ceux-ci affectent ou risquent d'affecter les objectifs de gestion de l'entité. Cette identification des facteurs de risque doit être effectuée à l'aide du formulaire *« Appréciation sommaire des risques »*.

NATURE ET ETENDUE DES ELEMENTS DE CONNAISSANCE

Le niveau de connaissance à acquérir (nature et étendue des éléments de connaissance) est fonction, entre autres, des éléments suivants:

- importance de l'entité et de ses données financières;
- diversité et complexité des activités de l'entité;
- niveau de connaissance acquise jusqu'à ce jour (Bas, Modéré, Élevé) jugé nécessaire aux fins de l'appréciation du risque;
- besoins particuliers de la CSCCA.

REMARQUE IMPORTANTE
En fait, le niveau de connaissance générale des activités à acquérir est celui **jugé nécessaire aux fins de l'appréciation du risque inhérent**. Ainsi, la connaissance acquise devrait permettre d'identifier, en fonction des éléments essentiels à contrôler, les facteurs de risque importants et d'évaluer dans quelle mesure ceux-ci affectent ou risquent d'affecter l'atteinte de l'objectif de gestion considéré par l'audit.

IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE RELATIFS AUX ACTIVITES DE L'ENTITE

Objectif

Une identification des facteurs de risque pouvant avoir un impact sur la fiabilité des données financières, non financières, la performance, ou la conformité doit être effectuée à la lumière de la connaissance acquise à l'égard des activités de l'entité.

Les objectifs poursuivis par l'identification des facteurs de risque reliés à la connaissance générale des activités de l'entité sont les suivantes :

- identifier et décrire les facteurs de risque à considérer lors de l'appréciation du risque de non-fiabilité des données financières, non financières, manque de performance, ou non-conformité ;
- préciser en quoi les facteurs de risque identifiés affectent ou risquent d'affecter la fiabilité des données financières, non financières, la performance, ou la conformité; et
- procéder à une conclusion du risque inhérent relatif aux activités de l'entité.

L'identification des facteurs de risque relatifs aux activités de l'entité est effectuée en complétant le formulaire *« Identification des facteurs de risque relatifs aux activités de l'entité »* dans lequel on retrouve l'énumération de faits et de situations susceptibles d'indiquer l'existence de risques importants.

TRUCS ET ASTUCES

Voici les principales sources d'information permettant d'acquérir une connaissance des activités de l'entité :

- rapport annuel de l'entité;
- états financiers de l'entité;

- site Internet de l'entité;
- le budget de dépenses (plan annuel de gestion des dépenses, livre des crédits, plan budgétaire);
- rencontre avec les gestionnaires de l'entité;
- rencontre avec les autres intervenants en vérification (vérificateur interne, vérificateur externe, etc.);
- rapports de vérification émis par les autres intervenants en vérification;
- examen des travaux de vérification des autres intervenants;
- réunion de mise en commun des membres de l'équipe de travail afin d'échanger sur la connaissance des activités de l'entité et sur leur perception réciproque des facteurs de risque y afférents;
- les revues de presse;
- dossiers antérieurs de vérification;
- correspondance avec le ministère.

II- CONNAISSANCE DES CONTROLES DE LA GESTION AU NIVEAU DE L'ENTITE

OBJECTIFS

Le vérificateur doit acquérir une **connaissance suffisante des contrôles de la gestion** au niveau de l'entité dans le cadre de ses travaux liés à la compréhension de l'entité et de son environnement.

La prise de connaissance des contrôles de la gestion vise les objectifs suivants :

- S'enquérir des contrôles de la gestion mis en place par l'entité pour maitriser le risque inhérent de non-atteinte des objectifs de gestion audités (la fiabilité des données financières, non financières, performance, conformité).
- À partir des informations recueillies, identifier les facteurs de risque de non contrôle à considérer aux fins de l'appréciation du risque de gestion.
- Préciser en quoi les facteurs de risque de non-contrôle identifiés affectent ou risquent d'affecter l'atteinte de l'objectif de gestion (la fiabilité des données financières, non financières, performance, conformité).

ÉLEMENTS DE CONNAISSANCE A ACQUERIR

DÉFINITION
Les **contrôles de la gestion** au niveau de l'entité sont des éléments de contrôle couvrant l'ensemble des activités de l'entité (et qui ne sont pas liés à une donnée financière, non-financière, une performance ou une conformité particulière). Malgré cette absence de lien direct, ils peuvent avoir une incidence sur la conception et le fonctionnement efficace des procédures de contrôle. À titre d'exemple, les éléments mis en œuvre pour gérer l'embauche, la formation, la supervision et l'évaluation du personnel facilitent l'application des procédures de contrôle car ils se répercutent sur la capacité des employés à assumer adéquatement leurs fonctions, y compris l'application des procédures de contrôle.

Les forces et les faiblesses des contrôles de gestion au niveau de l'entité peuvent avoir une incidence généralisée sur le contrôle interne de l'entité. Ainsi, les contrôles de gestion efficaces se conjuguent aux procédures de contrôle exercées au sein de chaque processus pour la réalisation des objectifs particuliers que vise le contrôle interne. Ils peuvent réduire l'effet que pourrait avoir l'absence de certaines procédures de contrôle sur le risque inhérent.

Par ailleurs, l'efficacité des procédures de contrôle au niveau d'un processus pourrait être compromise par des contrôles de gestion inefficaces au niveau de l'entité. Par exemple, l'existence d'un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de gestion appliqués par la direction. Par contre, le fait

que la direction n'a pas affecté suffisamment de ressources à la protection de l'entité contre les risques que présente le recours aux technologies de l'information peut avoir une incidence **négative** sur le contrôle interne.

Les contrôles de gestion **au niveau de l'entité** comprennent

- l'environnement de contrôle,
- le processus de gestion des risques de l'entité,
- la surveillance des éléments de contrôle (ou pilotage), et
- le cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information.

Le vérificateur doit acquérir une connaissance des éléments reliés aux contrôles de gestion énumérés ci-dessus, ceci afin d'être en mesure d'identifier des facteurs de risque associés à ces éléments et pouvant influencer son appréciation du risque de non atteinte de l'objectif de gestion audité.

La prise de connaissance et l'identification des facteurs de risque relatifs aux contrôles de gestion doivent être effectuées à l'aide des formulaires « C*onnaissance des contrôles de gestion* » et *« Identification des facteurs de risques relatifs aux contrôles de gestion »*.

À l'égard de chaque élément de connaissance acquise, on doit chercher à identifier les risques importants auxquels la direction de l'entité fait face. Une identification des facteurs de risque doit être effectuée au terme de la connaissance des contrôles de gestion de l'entité afin de voir dans quelle mesure ceux-ci affectent ou risquent d'affecter la fiabilité des données financières ou non-financières produites par l'entité, sa performance, son respect des lois, règlements, obligations contractuelles.

ÉLEMENTS DE CONNAISSANCE A ACQUERIR

Les pages suivantes exposent les éléments de contrôle à considérer pour pouvoir identifier les facteurs de risque associés aux contrôles de gestion. [voir INTOSAI **GOV 9** pour plus de détail]

Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle donne le ton de la mobilisation de l'organisation, et contribue à conscientiser les membres de l'organisation sur l'importance du contrôle. Il constitue la base d'un contrôle interne efficace, imposant une discipline et une structure.

La responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes et des erreurs incombe à la fois aux responsables de la gouvernance et à la direction de l'entité. Pour évaluer la qualité de l'environnement de contrôle de l'entité et son impact sur l'application des procédures de contrôle, le vérificateur doit chercher à comprendre comment la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, est parvenue :

- à créer et maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique, et
- à mettre en place les contrôles appropriés en vue de prévenir et de détecter les fraudes et les erreurs au sein de l'entité.

Pour évaluer la qualité de l'environnement de contrôle, le vérificateur tient compte des six éléments suivants, et de la façon dont ils ont été intégrés aux processus de l'entité :

1) Gouvernance de l'entreprise

La direction fait en sorte de créer un climat ou une culture favorable à l'atteinte de ses objectifs de gestion. Pour cela, la direction s'assure d'avoir un leadership solide et soutenu, des valeurs partagées ainsi qu'un engagement et un but communs. La connaissance des contrôles de gestion relatifs à la gouvernance d'entreprise repose sur quatre éléments, à savoir :

- *la communication et le maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques* : l'efficacité des contrôles ne peut dépasser le niveau des valeurs d'éthique et d'intégrité des personnes qui les créent, les

gèrent et les surveillent. Il s'agit d'éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, de la gestion et de la surveillance des contrôles;

- *l'engagement à l'égard de la compétence* : prise en compte par la direction des niveaux de compétence requis pour des postes particuliers et manière dont ces niveaux se répercutent dans les aptitudes et les connaissances requises;
- *la philosophie et le style de gestion appliqués par la direction* : sont fonction d'un large éventail de facteurs, dont les suivants :
  - sa façon d'assumer les risques d'entreprise et d'en contrôler les effets;
  - son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière (sélection prudente ou audacieuse des principes comptables applicables, attention et prudence avec lesquelles les estimations comptables sont établies), non-financière, critères de performance, respect des lois, règlementations, obligations contractuelles.
  - son attitude à l'égard des fonctions comptables, administratives, opérationnelles et à l'égard du personnel affecté à ces fonctions.
- *attribution des pouvoirs et des responsabilités* : manière dont sont attribués les pouvoirs et les responsabilités touchant les activités d'exploitation ainsi que la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels;

2) Participation des responsables de la gouvernance

La mise en place, par les responsables de la gouvernance, de comités actifs dont les responsabilités consistent à surveiller les activités opérationnelles, financières, administratives et les données produites par l'entité est une indication de l'importance qu'accorde l'entité à l'organisation et au contrôle de ses activités.

3) Structure organisationnelle

La mise en place d'une structure organisationnelle qui assure une répartition adéquate des pouvoirs et responsabilités en matière de planification, de mise en œuvre, de contrôle et de revue des activités et opérations de l'entité est une indication de l'importance qu'accorde l'entité à l'égard de l'organisation et du contrôle de ses activités.

4) Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines

La mise en place de mécanismes permettant de s'assurer que le personnel affecté aux différentes fonctions, métiers, processus de l'entité dispose des connaissances et compétences requises est une indication de l'importance qu'accorde l'entité à l'égard de l'organisation et du contrôle de ses activités dans le domaine considéré.

5) Réaction de la direction aux influences externes

La mise en place, par la direction, de politiques et de procédures pour réagir aux influences externes est une indication de l'importance qu'accorde l'entité à l'égard de l'organisation et du contrôle de ses activités.

6) Vérification interne et autres services d'assurance qualité

La mise en place d'un service de vérification interne (ou de tout autre service d'assurance qualité) bien établi et fonctionnel est une indication de l'importance qu'accorde l'entité à l'égard de l'organisation et du contrôle de ses activités soumis à cette fonction.

Processus de gestion des risques de l'entité

L'implantation d'un processus de gestion des risques vise à recenser, à analyser et à gérer les risques qui influent sur l'atteinte des objectifs de l'entité. Il s'agit d'un processus essentiel visant à ce que les risques relatifs à la capacité de l'organisation d'atteindre ses objectifs soient identifiés et gérés d'une manière systématique, complète et rentable dans toute l'entité.

La mise en place d'un processus structuré de gestion des risques est une indication significative de l'importance qu'accorde l'entité à l'organisation et au contrôle de ses activités.

Différents modèles de gestion des risques existent. Ils comprennent généralement les étapes suivantes :

- *La définition des objectifs*. Il s'agit de dresser la liste des objectifs de l'entité en matière de fiabilité de l'information financière, non financière, performance, respect des lois, réglementations et obligations contractuelles.
- *Le recensement des risques*. Pour chacun des objectifs définis précédemment, une liste de tous les risques potentiels doit être dressée en considérant les différentes sources de risque, les événements internes et externes qui créent les risques ainsi que les conséquences qu'ils amènent.
- *L'analyse des risques*. Cette analyse consiste à estimer l'impact de chacun des risques recensés sur la réalisation des objectifs, à évaluer la probabilité de leur matérialisation et à classifier les risques par ordre de priorité ou d'importance.
- *Le recensement et la mise en place de mesures pour atténuer les risques.* Pour chacune des zones importantes à contrôler, l'entité révise et met en place les éléments de contrôle jugés nécessaires (contrôles de gestion, système de contrôle, contrôle-clé, etc.) afin de faire face à chacun des risques recensés.
- *L'appréciation et le contrôle des risques*. Pour chacun des objectifs et risques potentiels identifiés, l'entité évalue si les éléments de contrôle mis en place sont **suffisants** pour assurer l'atteinte de ses objectifs. Si les éléments de contrôle mis en place sont jugés insuffisants, l'entité prend les mesures correctives nécessaires.
- *La communication des résultats.* Il est essentiel de communiquer adéquatement les informations relatives aux risques et aux moyens pour atténuer ces risques. La consultation des parties intéressées est aussi essentielle pour appuyer la prise de saines décisions en matière de gestion du risque. D'ailleurs, la communication et la consultation doivent être effectuées à toutes les étapes du processus de gestion des risques.

Le vérificateur vise à obtenir une compréhension générale du processus de gestion des risques mis en place par l'entité. **Il est à noter que, souvent, l'entité ne dispose pas d'un processus structuré ou formel de gestion des risques**.

Ainsi, le vérificateur ne doit pas se limiter à rechercher un processus formel de gestion des risques; il doit chercher à identifier, à la lumière de sa prise de renseignements, les éléments qui se rattachent à une gestion formelle ou informelle des risques.

Surveillance ou pilotage des éléments de contrôle

Une des responsabilités importantes incombant à la direction d'une entité est celle de mettre en place et de maintenir un contrôle interne de façon continue. La surveillance ou pilotage des éléments de contrôle est un processus visant à évaluer la qualité de la conception et du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Elle a pour but de fournir à la direction une assurance raisonnable que les éléments de contrôle continuent de fonctionner efficacement et qu'ils sont adaptés, au besoin, aux nouvelles situations.

La mise en place de pratiques de gestion opérationnelle en regard de la surveillance des éléments de contrôle est une indication significative de l'importance qu'accorde l'entité à l'organisation et au contrôle de ses activités.

La surveillance des éléments de contrôle prend deux formes :

1. les activités de surveillance continue; et
2. les évaluations périodiques des activités.

<u>Activités de surveillance continue</u>

Les activités de surveillance continue sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité. Elles comprennent les activités courantes de gestion et de supervision des opérations. Les activités de surveillance continue permettent normalement une détection et la correction plus rapides des inexactitudes contenues dans les données financières, non financières, problèmes de performance, non-conformité.

Les activités de surveillance continue comprennent également :

- les travaux d'analyse financière ou comptable; contrôle de gestion;
- les mécanismes de contrôle mis en place par la direction pour surveiller les activités et les opérations réalisées dans les unités administratives (centralisées ou décentralisées).

Évaluations périodiques des activités

Parce que les activités de surveillance continue ne peuvent pas toujours être appliquées efficacement de façon continue, il peut être utile de porter un regard neuf, de temps à autre, sur l'efficacité du système de contrôle interne et, par la même occasion, d'évaluer l'efficacité des activités de surveillance continue. Ce regard s'effectue alors par le biais des évaluations périodiques des activités.

Il appartient à la direction de l'entité de déterminer la pertinence et la fréquence avec laquelle ces évaluations périodiques doivent être effectuées afin de fournir une assurance raisonnable quant à l'efficacité du système de contrôle interne. Pour y arriver, elle devra prendre en considération les facteurs suivants :

- la nature et l'importance des changements – et des risques correspondants – ayant pu survenir;
- les compétences et l'expérience des personnes responsables chargées de l'application des éléments de contrôle, et;
- les résultats des activités de surveillance continue.

Pour la grande majorité des entités du secteur public, l'évaluation périodique des activités s'effectue principalement par le biais de la vérification interne ou d'autres services d'assurance qualité. La vérification interne est une fonction d'appréciation indépendante des activités menant à la prestation des produits ou services offerts par l'entité.

La surveillance des éléments de contrôle peut aussi comporter, entre autres :

- la surveillance, par le service du contentieux, des autorisations législatives et connexes sous la responsabilité de l'entité;
- l'évaluation, par les vérificateurs internes, du respect, par le personnel responsable de l'attribution des subventions, du respect des autorisations législatives et connexes afférentes;
- la production, par le service de la vérification interne, d'analyses, d'évaluations, de recommandations et d'autres informations à la direction et au conseil d'administration de l'entité ou à d'autres personnes qui ont des pouvoirs ou des responsabilités équivalents;
- le suivi, par le service de la vérification interne, des mesures correctives apportées à la suite de la communication des recommandations émises par ce service ou par tout autre intervenant en contrôle.

Le vérificateur doit acquérir une compréhension des principaux types d'activités utilisées par l'entité pour surveiller l'application des différents éléments de contrôle.

Cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information

Ce cadre, aussi appelé *Gouvernance des technologies de l'information*, regroupe tous les contrôles de gestion reliés aux activités informatiques de l'entité et qui ont un impact sur l'ensemble des systèmes et des technologies de l'information de l'entité.

Le cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information couvre, en somme, l'ensemble des activités relatives à la gestion, l'exploitation, l'évolution et la sécurité des systèmes et des technologies de l'information de l'entité. Il représente le cadre général de contrôle de la fonction informatique de l'entité.

Le cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information se divise en trois volets :

1. **Gestion des technologies de l'information :** regroupe tout ce qui concerne l'organisation, la planification et le contrôle des activités informatiques : structure administrative, plans stratégiques et opérationnels, gestion des risques informatiques, reddition d'activités, etc. Ce volet comprend également les pratiques de l'entité relatives à la continuité des affaires et à la gestion des services informatiques;
2. **Gestion de la sécurité :** inclut tout ce qui est relié au domaine de la sécurité de l'information (organisation de la sécurité, analyse de risques, politiques et normes, mécanismes d'évaluation, etc. La gestion de la sécurité fait l'objet d'un volet distinct en raison de son importance pour les entités et de son impact majeur sur l'intégrité des systèmes et la fiabilité des données financières;
3. **Encadrement méthodologique :** comprend tout le cadre normatif relatif à la gestion, l'exploitation et l'évolution des systèmes et des technologies de l'information : méthodologie de développement, gestion de projet, pilotage des systèmes, politiques et normes d'exploitation, conservation des données, etc.

L'absence ou l'insuffisance de pratiques de gestion permettant à une entité de gérer et de contrôler adéquatement, dans un environnement sécurisé, l'exploitation et l'évolution de ses systèmes informatiques accroît significativement le risque de la présence d'inexactitudes importantes dans les données financières ou non-financières produites, la non-performance, la non-conformité.

Les facteurs de risque suivants peuvent être présents en tout ou en partie, en l'absence de pratiques de gestion adéquates visant à gérer et à contrôler l'exploitation et l'évolution des systèmes informatiques de l'entité :

- L'utilisation de systèmes ou programmes qui ne traitent pas correctement les données ou qui traitent des données inexactes, pouvant entraîner ainsi la répétition à l'infini de la même erreur de traitement sur un volume important de données;
- l'accès non autorisé aux données qui peuvent entraîner la destruction de données ou l'apport de modifications nuisibles aux données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou factices ou l'enregistrement erroné d'opérations;
- l'apport de modifications non autorisées aux données dans les fichiers maîtres;
- l'apport de modifications non autorisées aux systèmes ou programmes;
- l'omission d'apporter les modifications nécessaires aux systèmes ou programmes;
- l'intervention humaine inappropriée;
- la perte possible de données ou l'incapacité d'accéder aux données requises.

Soulignons qu'il est généralement de la responsabilité d'un spécialiste en vérification dans un cadre informatique d'acquérir une connaissance du cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information.

NATURE ET ETENDUE DE LA PRISE DE CONNAISSANCE (DOSAGE)

Le niveau de connaissance à acquérir (nature et étendue des éléments de connaissance des contrôles de gestion) est fonction, entre autres, des éléments suivants :

- l'importance de l'entité;
- la diversité et la complexité des activités de l'entité;
- la connaissance acquise jusqu'à maintenant (élevé, modéré ou faible) jugée nécessaire aux fins de l'appréciation du risque audité;
- les besoins particuliers de la CSCCA.

Le niveau de connaissance des contrôles de gestion à acquérir est celui **jugé nécessaire** aux fins de l'appréciation du risque audité. C'est-à-dire que la connaissance acquise est jugée suffisante pour permettre d'identifier, en fonction des éléments essentiels à contrôler établies, les facteurs de risque importants et d'évaluer dans quelle mesure ceux-ci affectent ou risquent d'affecter l'atteinte de l'objectif de gestion audité.

TRUCS ET ASTUCES

Voici les principales sources d'information permettant d'acquérir une connaissance des contrôles de gestion de l'entité :

- rapport annuel de gestion de l'entité;
- site internet et intranet de l'entité;
- rapports de vérification émis par les autres intervenants en vérification;
- examen des travaux de vérification des autres intervenants;
- rencontre avec les autres intervenants en vérification (vérificateur interne, vérificateur externe, etc.);
- rencontre avec les gestionnaires de l'entité;
- comportement et attitude dont l'entité a fait preuve dans la gestion et la comptabilisation de ses données financières lors de situations problématiques en matière de fiabilité des données financières;
- réunion de mise en commun des membres de l'équipe de vérification afin d'échanger sur les éléments de contrôles de gestion qui ont pu être recueillis par les membres de l'équipe et sur leur perception réciproque des facteurs de risque y afférents;
- les revues de presse;
- dossiers antérieurs de vérification;
- correspondance avec le ministère.

III- CONNAISSANCE GENERALE DU PROCESSUS DE TRAITEMENT DES DONNEES

OBJECTIFS

Le vérificateur doit acquérir une **connaissance générale du processus de traitement des données financières ou non financières** (système de contrôle) dans le cadre de ses travaux liés à la connaissance générale de l'entité.

La prise de connaissance générale du processus de traitement des données vise les objectifs suivants :

- Acquérir une connaissance sommaire du processus de traitement mis en place par l'entité pour assurer la fiabilité des données financières et non financières.
- Acquérir une connaissance sommaire des contrôles mis en place par l'entité pour assurer la fiabilité des données financières et non financières qu'elle produit;

À partir des informations recueillies, identifier les facteurs de risque à considérer aux fins de l'appréciation du risque de non-fiabilité de l'information financière, non financière, non performance, non conformité.

Préciser en quoi les facteurs de risque identifiés affectent ou risquent d'affecter la fiabilité des données financières, non-financière, performance, conformité.

ÉLEMENTS DE CONNAISSANCE A ACQUERIR

Pour acquérir une connaissance générale du processus de traitement des données financières et non financières et des facteurs de risques y afférents, le vérificateur doit s'enquérir, en relation avec les données sous étude, des éléments de connaissance reliés aux aspects suivants :

1) Organisation physique dans lequel opère le système;
2) Principales étapes du système et sous-systèmes (processus);
3) Principales transactions;
4) Principaux contrôles exercés.

Pour fins de visualisation, la description sommaire du système pourrait être appuyée par un graphique.

Soulignons que ces éléments de connaissance permettront d'obtenir une vue d'ensemble des systèmes d'information à incidence financière et non financière de l'entité. Cette vue d'ensemble est essentielle aux fins de la détermination de la nature, de l'étendue et du calendrier des travaux de vérification.

Modèle-type no. 04-01 : Identification et évaluation du risque inhérent

PAPIER DE TRAVAIL REF :
IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE INHERENT RELATIFS AUX ACTIVITES DE L'ENTITE

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Approuvé par :**	**Date :**

Objectifs

À partir de la connaissance des activités de l'entité :

1) détecter et décrire les facteurs de risque à considérer lors de l'appréciation sommaire du risque inhérent de non atteinte des objectifs de gestion concernant :

- le respect des obligations de rendre compte (fiabilité des informations financières ou non financières)

- la conformité aux lois et réglementations en vigueur

- l'exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (performance des opérations)

- la protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités

Remarque : ce document sera rempli en tenant compte des objectifs de gestion considérés dans le périmètre de l'audit.

2) préciser en quoi les facteurs de risque détectés affectent ou risquent d'affecter l'atteinte de l'objectif de gestion;

3) procéder à une conclusion générale du risque inhérent relatif aux activités de l'entité et déterminer les éléments à prendre en considération aux fins d'atteinte de l'objectif de gestion.

DETECTION DES FACTEURS DE RISQUE IMPORTANTS (Risques inhérents)	**OUI**	**NON**
POUR CHACUN DES FACTEURS DE RISQUE CI-DESSOUS, DECRIRE, S'IL Y A LIEU, LES ELEMENTS DE RISQUE CONCERNES ET LES RISQUES D'ERREURS Y AFFERENTS [voir Annexe pour une liste indicative de facteurs de risques inhérents]		
Principales activités de l'entité (ex. : risques relatifs à la nature des activités, la cohérence avec la mission de l'entité, la nouvelle ou le changement d'activité, etc.)	☐	☐
Produits et services (ex. : risques relatifs à la nature, diversité, particularité et complexité des produits et services fournis, etc.)	☐	☐
Principaux clients et fournisseurs (ex. : risques relatifs au type de clientèle, de bénéficiaire ou de fournisseur, etc.)	☐	☐
Attentes et priorités (ex. : risques relatifs aux attentes et priorités du gouvernement, de l'entité ou des organismes centraux, comme par exemple compressions budgétaires, atteinte du déficit zéro, décentralisation des opérations, réduction des effectifs, etc.)	☐	☐
Principales sources de financement (ex.: risques relatifs à un traitement comptable non approprié d'une source de financement externe ou des dépenses y afférentes, risques que la source de financement soit utilisée à des fins autres que pour lesquelles elle est destinée, etc.)	☐	☐

DETECTION DES FACTEURS DE RISQUE IMPORTANTS (Risques inhérents)	**OUI**	**NON**
Conventions, pratiques et particularités comptables propres à l'entité ou au secteur (ex. : transferts de droit, conventions et pratiques comptables non cohérentes avec celles du gouvernement, etc.)	☐	☐
Principales caractéristiques du secteur d'activité dans lequel évolue l'entité (ex. : variations importantes des taux de changes, des taux d'intérêts, faiblesse du marché dans un secteur où l'entité accorde de l'aide financière sous forme de prêts, facteurs de risques sectoriels, etc.)	☐	☐
Autorisations législatives ayant un impact sur les opérations, ou sur la fiabilité des données financières (ex. : mise à jour de la liste des autorisations législatives, complexité du cadre législatif, autorisation législative sujette à interprétation, nouveau programme ou modification importante du cadre législatif, etc.)	☐	☐
Aspects du cadre administratif ayant un impact sur les opérations, ou sur la fiabilité des données financières (ex. : structure administrative, plan de désignation et de délégation des signatures, planification stratégique, plan annuel des dépenses, convention de performance, etc.)	☐	☐

DETECTION DES FACTEURS DE RISQUE IMPORTANTS (Risques inhérents)	**OUI**	**NON**
Aspects du cadre financier et comptable ayant un impact sur les opérations, ou sur la fiabilité des données financières (ex. : discours sur le budget, budget de l'entité, états financiers vérifiés ou non, nature et importance des postes comptables, utilisation de données estimatives, etc.)	☐	☐
Système d'information opérationnel, comptable, administratif (ex. : mise en place d'un système d'information opérationnel, comptable, administratif approprié, envergure du système, complexité des opérations, modification importante au système en place, lacunes observées par les autres intervenants en contrôle et vérification, mise en place d'un nouveau système, informatisation des systèmes et la dépendance de l'exactitude des données à l'égard des systèmes en place, etc.)	☐	☐
Système d'information – Aspects particuliers de l'informatique :		
● Infrastructure du système d'information (ex. : structure des banques de données, dépendance des systèmes aux données de source externe, nature des liens avec les systèmes centraux, nombre d'utilisateurs, degré d'informatisation des opérations financières, non financières, niveau de décentralisation, etc.)	☐	☐
● Infrastructure technologique supportant les systèmes à incidence financière ou non financière (ex. : envergure et complexité de l'infrastructure technologique en termes de ressources matérielles, logicielles et réseaux, type de plates-formes de traitement et liens entre elles, importance des liens de communication externe, des échanges électroniques, nombre de sites de traitement, de salles de serveurs et autres, existence de services de traitement à l'externe, etc.)	☐	☐

DETECTION DES FACTEURS DE RISQUE IMPORTANTS (Risques inhérents)	**OUI**	**NON**
● Projets de développement informatique récents, en cours ou à venir (ex. : changements importants au niveau des processus d'affaires, des systèmes d'information, de l'infrastructure technologique, implantation de nouvelles technologies, refonte de systèmes, etc.)	☐	☐
● Travaux des spécialistes et autres intervenants en contrôle et vérification réalisés à l'égard des systèmes et des technologies de l'information (ex. : rapports de vérification, analyses de risque, évaluation de sécurité, etc.)	☐	☐
● Autres aspects particuliers de l'informatique (ex. : mouvement du personnel informatique, fluctuation des budgets informatiques, recours à la sous-traitance, réputation de logiciel comptable, etc.)	☐	☐
Travaux des spécialistes et des autres intervenants en contrôle et vérification	☐	☐
Personnel affecté aux opérations (ex. : rotation du personnel, surcharge de travail, expertise en comptabilité et en contrôle, etc.)	☐	☐
Enseignement du passé en matière de fiabilité des données financières, non financière, performance, respect des lois, règlements, obligations contractuelles, protection des actifs (ex. : tendances à vouloir écouler les budgets en fin d'exercice sans regard des conventions comptables, etc.)	☐	☐

CONCLUSION GLOBALE		
DETECTION DES FACTEURS DE RISQUE IMPORTANTS (Risques inhérents)	**OUI**	**NON**
Autres éléments pouvant représenter des facteurs de risque (ex. : nature des opérations, protocole d'entente à incidence financière, points litigieux et poursuites en cours ou éventuelles, opérations sujettes à des pressions politiques, à des groupes de pression ou à des situations d'urgence, éléments d'actifs susceptibles de détournement, conjoncture économique, etc.). (Voir autres faits et situations en annexe)	☐	☐

Le niveau de connaissance des activités de l'entité est jugé :

Bas ☐

Moyen ☐

Élevé ☐

JUSTIFIER :

D'après votre analyse des facteurs de risque relatifs aux activités de l'entité que vous avez effectuée précédemment, évaluez le risque inhérent pour chaque objectif de gestion considéré par l'audit : 1/Respect des obligations de rendre compte (fiabilité des informations financières ou non financières) Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :
2/Conformité aux lois et réglementations en vigueur : Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :

3/Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (performance des opérations) Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :
4/Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :

ANNEXE

FAITS ET SITUATIONS SUSCEPTIBLES D'INDIQUER L'EXISTENCE DE FACTEURS DE RISQUE INHERENT

Voici des exemples de faits et de situations susceptibles d'indiquer l'existence de risques inhérents importants. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme de faits et de situations, mais les faits et les situations énumérés ne sont pas pertinents pour toutes les entités et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive :

Nature des activités de l'entité, stratégie, opérations, choix de politiques
Nature inhérente du secteur d'activité;
Cohérence des activités avec la mission de l'entité;
Changement dans le secteur d'activités;
Activités dans des régions instables sur le plan économique, politique, social;
Nature, diversité, particularité et complexité des produits et services fournis;
Activités exposées à des marchés volatils, par exemple les marchés à terme;

Mise au point ou offre de nouveaux produits ou services, ou adoption de nouvelles branches d'activités (ex. : nouveau programme);
Nature ou type de clientèle, de bénéficiaire ou de fournisseur.
Attentes et priorités de la direction;
Complexité des opérations;
Problèmes de continuité de l'exploitation et de trésorerie, y compris la perte de clients importants;
Vente probable d'entités ou de secteurs d'activité;
Alliances et coentreprises complexes.

Cadre législatif et réglementaire
Complexité du cadre législatif et réglementaire;
Réglementation sujette à interprétation;
Modification du cadre législatif et réglementaire (ou nouveau programme).

Cadre administratif
Changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels;
Structure administrative inadéquate (rôle et responsabilité mal définis);
Pressions pour l'atteinte des objectifs (ex. : existence d'une convention de performance);
Décentralisation des opérations financières (emplacement multiple);
Expansion dans de nouveaux emplacements;
Changements relatifs aux membres clés du personnel, y compris le départ de cadres clés;
Manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en matière de présentation de l'information financière;
Mouvement de personnel, réduction des effectifs, surcharge de travail.

Cadre financier et comptable
Opérations significatives avec des organismes liés;
Inexactitudes et erreurs passées ou montant important à titre d'ajustements en fin de période;
Montant important à titre d'opérations non routinières ou non systématiques, y compris des opérations interentreprises et des opérations importantes au titre des produits en fin de période;
Consolidation des états financiers de l'entité dont la date de fin d'exercice est différente de celle du gouvernement;
Attentes et priorités du gouvernement, de l'entité ou des organismes centraux (ex. : compressions budgétaires, atteinte du déficit zéro);
Tendances de la direction à vouloir écouler les budgets en fin d'exercice sans regard des conventions comptables applicables (enseignement du passé);
Production d'états financiers non vérifiés pour fins de consolidation dans les états financiers du gouvernement;
Utilisation par la direction de conventions et pratiques comptables non cohérentes avec celles du gouvernement;
Opérations exigeant l'application de conventions et pratiques comptables particulières ou complexes (ex. : transferts de droit);
Opérations qui sont comptabilisées en fonction des intentions de la direction, par exemple refinancement de la dette, vente future d'actifs et classement de titres négociables;
Application de nouvelles prises de position en comptabilité;
Processus complexes afférents aux évaluations comptables;
Faits ou opérations qui comportent une incertitude importante relativement à la mesure, y compris les estimations comptables;
Litiges en cours et passifs éventuels, par exemple garanties sur emprunts, cautionnements financiers et réparation de dommages causés à l'environnement;
Opérations sensibles aux fluctuations économiques telles que la variation importante des taux de change, des taux d'intérêt, la faiblesse du marché dans un secteur où l'entité accorde de l'aide financière sous forme de prêts;
Opérations découlant d'événements inhabituels;
Recours à du financement hors bilan, des entités ad hoc ou d'autres mécanismes complexes de financement;

Contraintes à l'égard de la disponibilité des capitaux et du crédit;
Prises de renseignements au sujet des activités ou des résultats financiers de l'entité par des organismes de réglementation ou des organismes publics.

Système d'information comptable, administratif, opérationnel
Mise en place d'un nouveau système d'information comptable, administratif, opérationnel;
Manques de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies d'entreprise;
Changements importants dans le système d'information en place ou la chaîne logistique des opérations;
Envergure du système d'information;
Complexité des opérations;
Lacunes de contrôle interne observées par les autres intervenants en contrôle et vérification, notamment celles auxquelles la direction n'a pas remédiées;
Changements dans l'environnement informatique;
Étendue des systèmes informatisés et la dépendance de l'exactitude des données à l'égard des systèmes en place;
Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière, non-financière, opérationnelle, administrative;
Complexité de l'infrastructure technologique supportant les systèmes à incidence financière, par exemple envergure et complexité de l'infrastructure technologique en termes de ressources matérielles, logicielles et réseaux, type de plates-formes de traitement et liens entre elles, importance des liens de communication externe, des échanges électroniques, nombre de sites de traitement, de salles de serveurs et autres, impartition de services de traitement à l'externe;
Projets de développement informatique récents, en cours ou à venir, par exemple changements importants au niveau des processus d'affaires, des systèmes d'information, de l'infrastructure technologique, de l'implantation de nouvelles technologies et de la refonte de systèmes.

Modèle-type no. 04-02 : Connaissance des contrôles de gestion – niveau entité

EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE – NIVEAU DE L'ENTITE

PAPIER DE TRAVAIL RÉF. :

Entité :		
Sous-système : Contrôle interne comptable et financier/ contrôle interne opérationnel / contrôle interne – autre obligations légales, réglementaires, contractuelles	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Approuvé par :**	**Date :**

Objectif

S'enquérir du système de contrôle interne mis en place par l'entité pour obtenir une assurance raisonnable d'atteinte les objectifs de gestion concernant :

- le respect des obligations de rendre compte (fiabilité des informations financières ou non financières)

- la conformité aux lois et réglementations en vigueur

- l'exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (performance des opérations)

- la protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités

Remarque : Ce document sera rempli en tenant compte des objectifs de gestion considérés dans le périmètre de l'audit – il est préparé au niveau général de l'entité, il conviendra de le compléter par une analyse des activités de contrôle au sein de chaque processus et/ou cycle comptable (voir Grilles de risque par processus, guides d'audit).

Ce document pourra servir de base à un questionnaire (parfois appelé Questionnaire de Contrôle Interne ou QCI) en transformant chaque affirmation en question.

Ex : A1 - *La direction a défini des normes en matière d'éthique, d'intégrité et de comportement.*

Remplacer par : A1 - *La direction a-t-elle défini des normes en matière d'éthique, d'intégrité et de comportement?* Il conviendra d'obtenir des éléments suffisamment probants (notes, politiques, comptes-rendus, correspondances, exemples concrets etc.) pour conclure à l'existence du contrôle considéré.

Préambule

La liste des contrôles est donnée à titre de guide. Par ailleurs, seuls les contrôles jugés pertinents en fonction de la taille et du contexte propres à chaque entité ou à chaque poste comptable doivent être examinés et documentés.

Ce guide est construit sur la base de INTOSAI GOV 9100 – Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, document lui-même basé sur le modèle de système intégré de contrôle interne élaboré aux USA par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO – Comité des Sponsors de la Commission Treadway)

EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

1.GOUVERNANCE DE L'ENTITE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant les facteurs : (1) ***intégrité et valeurs éthiques***, (2) ***Engagement à un niveau de compétence***, (3) ***Style de management***, (4) ***Structure de l'organisation*** [partiel] de la composante Environnement de Contrôle du modèle COSO

PREPARE PAR :	**DATE :**
APPROUVE PAR :	**DATE :**

OBJECTIF

La direction fait en sorte de créer et de maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique et de mettre en place les contrôles appropriés en vue de prévenir, de détecter et de corriger les inexactitudes importantes afin de maintenir la fiabilité des données financières [note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques A.1 La direction a défini des normes en matière d'éthique, d'intégrité et de comportement. A.2 La direction a communiqué ces normes à son personnel au moyen, entre autres, d'énoncés de politiques ou d'un code de conduite (joindre une copie au dossier), règles en matière de déclaration d'intérêts financiers personnels, fonctions exercées en dehors de l'organisation, gestion des conflits d'intérêts.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A.3 La direction a mis en place des moyens pour renforcer l'application de ces normes et éliminer ou réduire les situations susceptibles d'inciter le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. **B. Engagement à l'égard de la compétence** B.1 La direction a analysé les différentes fonctions de façon à évaluer les connaissances et les compétences requises pour occuper ces fonctions. B.2 La direction prend en compte les niveaux de compétence requis pour occuper des fonctions particulières. **C. Philosophie et style de gestion appliqués par la direction** C.1 La mission et la vision de l'entité ont été définies et communiquées, entre autres, dans la planification stratégique. C.2 La direction accorde de l'importance à l'atteinte de ses objectifs. C.3 La direction accorde de l'importance aux différentes composantes du contrôle interne (y compris les individus) dans la réalisation de ses objectifs. C.4 Les objectifs de contrôle de la direction sont communiqués et mis en pratique pour que le personnel comprenne ce qui est attendu de lui et connaisse l'étendue de sa liberté d'action. C.5 La direction a une attitude prudente à l'égard des décisions touchant l'information financière (ex. : réalisme des estimations, choix des conventions comptables, etc.). C.6 Les contrôles sont conçus de façon à faire partie intégrante de l'entité, compte tenu des objectifs de celle-ci et des risques susceptibles de nuire à l'atteinte de ses objectifs. **D. Attribution des pouvoirs et des responsabilités** D.1 Les pouvoirs, les responsabilités et l'obligation de rendre compte sont clairement définis et sont conformes aux objectifs de l'entité en matière de fiabilité de l'information financière afin que les décisions et les actions soient prises par les bonnes personnes (ex. : plan d'organisation et plan de délégation).	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
D,2 Les documents (ex : plan d'organisation et plan de délégation) ○ sont à jour, ○ respectent la séparation des tâches incompatibles, ○ correspondent à la structure organisationnelle (réf. : section 3). D.3 L'entité dispose d'un registre de signature des personnes autorisées. D.4 Les ressources allouées aux gestionnaires sont suffisantes pour l'accomplissement de leurs tâches. **E. Autres contrôles à considérer**	

2. PILOTAGE PAR LES RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100.

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF
Les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance des activités de l'entité liées à la fiabilité des données financières ainsi qu'à l'égard de l'information financière qu'elle produit. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire].**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. L'entité dispose d'un conseil d'administration, d'un comité de vérification ou d'un comité équivalent dont les rôles et responsabilités sont bien définis. Sinon, passer à la section suivante.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
B. Le conseil d'administration, le comité de vérification ou un comité équivalent: ○ a un mandat clair, ○ est préoccupé par l'éthique professionnelle, ○ est préoccupé par la surveillance des activités et des opérations de nature financière (ex. : rapprochement des résultats trimestriels avec les budgets), ○ s'implique dans la conduite des affaires de l'entité (ex. : discussion avec les vérificateurs, soumet des questions à la direction au cours de l'année, etc.), ○ oriente et appuie adéquatement la direction dans ses responsabilités en matière de contrôle et de reddition de comptes liés à la fiabilité des données financières (ex. : rapport annuel de gestion). C. Le conseil d'administration, le comité de vérification ou un comité équivalent : ○ tient des réunions à intervalles réguliers, ○ est formé de membres ayant la compétence requise en comptabilité et en contrôle financier, ○ est formé de membres indépendants de la direction, ○ occupe le niveau d'autorité, de pouvoir et d'indépendance requis dans l'accomplissement de ses activités, ○ rédige des procès-verbaux ou autres documents résumant ses décisions et ses activités. **D. Autres contrôles à considérer** D.1 D.2	

3.STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant le facteur : (4) ***Structure de l'organisation*** [partielle] de la composante Environnement de Contrôle du modèle COSO

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF
La structure organisationnelle assure une répartition adéquate des pouvoirs et des responsabilités en matière de planification, de mise en œuvre, de contrôle et de revue des activités et opérations financières de l'entité. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	**COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)**
A. L'entité possède un organigramme à jour accompagné d'une description de tâches qui décrit de façon précise : ○ les responsabilités et les pouvoirs attribués aux cadres supérieurs impliqués dans la gestion opérationnelle, administrative, financière, ○ les personnes qui sont autorisées à initier et à exécuter les opérations financières, administratives, opérationnelles ○ les personnes à qui sont attribuées des responsabilités particulières sur la garde des divers éléments d'actifs financiers, ○ les personnes à qui sont attribuées des responsabilités particulières en matière de contrôle financier, administratif, opérationnel/qualité B. Les pouvoirs et les responsabilités tiennent compte du fait que les activités et les opérations financières sont centralisées ou décentralisées. C. La structure de l'entité prévoit la répartition des pouvoirs et des responsabilités en matière de planification, de direction et de contrôle des activités liées à la fiabilité des données financières (séparation des tâches adéquate). D. Les lignes directrices et les contrôles, pour l'autorisation des opérations financières, sont établis à un niveau suffisamment élevé. E. Des lignes directrices et des contrôles sont mis en place de façon à prévenir les abus de pouvoir et la manipulation des données financières. F. La structure de l'entité reflète adéquatement la nature de ses opérations, particulièrement à l'égard de ses activités et de ses opérations financières. G. La structure organisationnelle de l'entité est demeurée stable mais suffisamment souple pour lui permettre de s'adapter et d'évoluer en fonction des changements de son environnement interne et externe.	

H. Il existe des directions ou des services autres que la vérification interne voués à l'évaluation et au contrôle des activités et des opérations financières de l'entité (ex. : service du contentieux, service de l'évaluation et du contrôle, service des normes et procédures, direction de comptabilité et direction des ressources financières). **I. Autres contrôles à considérer**	

4. POLITIQUES ET PRATIQUES DE GESTION DES RESSOURCES HUMAINES

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant le facteur : (5) ***Politiques et pratiques en matière de ressources humaines*** de la composante Environnement de Contrôle du modèle COSO

PREPARE PAR :	**DATE :**
APPROUVE PAR :	**DATE :**

OBJECTIF La direction a mis en place des mécanismes lui permettant de s'assurer que le personnel affecté au traitement, au contrôle et à la production des données financières est suffisant et qu'il dispose des connaissances et des compétences requises pour s'acquitter convenablement de ses responsabilités. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	**COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)**
A. Les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines sont conformes aux valeurs éthiques et sont cohérentes avec les objectifs de l'entité au regard de la fiabilité des données financières. B. La direction planifie adéquatement ses besoins à l'égard du personnel œuvrant dans les activités de nature financière. C. L'entité possède le personnel suffisant pour assurer la réalisation des objectifs de l'entité en matière de fiabilité des données financières.	

D. La rotation du personnel dans les fonctions ayant une incidence clé sur la gestion financière est peu élevée. E. L'entité a mis en place un programme pour favoriser l'intégration des nouveaux employés dans leurs fonctions (ex. : plan de développement des ressources humaines). F. Les employés disposent en tout temps des connaissances, des compétences et des outils nécessaires en comptabilité et en contrôle financier pour contribuer à la réalisation des objectifs de l'entité (ex. : procédures et directives de travail ou manuels de référence). G. Les employés disposent d'un programme de formation continue et le suivent. H. Les gestionnaires rencontrent régulièrement les employés afin de discuter du rendement au travail et de leur suggérer des pistes d'amélioration (ex. : évaluation du rendement du personnel). I. L'entité a prévu un plan de relève adéquat pour assurer la continuité des opérations financières lors d'une absence plus ou moins prolongée du personnel clé (ex. : plan d'organisation). J. Les employés occupant des postes de confiance en regard de la fiabilité des données financières prennent des vacances annuelles, leurs responsabilités étant déléguées et leurs tâches exécutées pendant leur absence. **K. Autres contrôles à considérer**	

5. REACTION DE LA DIRECTION AUX INFLUENCES EXTERNES

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100.

PREPARE PAR :	**DATE :**
APPROUVE PAR :	**DATE :**

OBJECTIF
La direction a mis en place des politiques et procédures pour réagir aux influences externes qui peuvent avoir un impact sur la fiabilité de l'information qu'elle produit. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	**COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)**
A. La direction a recensé les sources possibles d'influence, établies et exercées par des forces externes, qui peuvent agir sur sa façon de gérer ses activités financières (ex. : obligation de respecter les tarifs prévus dans la réglementation, utilisateurs externes qui critiquent le manque de logements sociaux disponibles et qui font des pressions pour augmenter les investissements dans ce domaine). Si oui, indiquer si ces forces ont un effet positif ou négatif sur la gestion. B. Ces influences renforcent la prise de conscience et le comportement de la direction à l'égard de la conduite de ses activités de nature financière et de la fiabilité de l'information financière produite. **C. Autres contrôles à considérer**	

6. VERIFICATION/CONTROLE INTERNE ET AUTRES SERVICES D'ASSURANCE QUALITE, D'ANALYSE ET EVALUATION, D'INSPECTION GENERALE OU TECHNIQUE ETC.

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant les facteurs des composantes Activités de Contrôle et Pilotage du modèle COSO

PREPARE PAR :	**DATE :**
APPROUVE PAR :	**DATE :**

OBJECTIF
L'entité dispose d'un service de vérification interne ou d'autres services d'assurance qualité (ex. : évaluation de programmes) qui joue un rôle significatif à l'égard de la fiabilité de l'information financière qu'elle produit. Considérer aussi les inspections et corps de contrôle dépendant du Ministère des Finances, Primature, Ministères Centraux, Ministères de tutelle **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	**COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)**
A. L'entité dispose d'un service de vérification interne B. Le service de vérification interne relève d'une autorité suffisamment élevée pour avoir une certaine indépendance. C. Le service de vérification interne ou un autre service d'assurance qualité a pour mandat la mesure et l'évaluation de l'efficacité des activités de nature financière de l'entité. D. Le service établit une planification annuelle, biennale ou triennale, couvrant les principales activités et opérations financières de l'entité. E. Le service fournit des analyses, des évaluations, des recommandations et d'autres informations à la direction et au conseil d'administration de l'entité ou à d'autres personnes qui ont des pouvoirs ou des responsabilités équivalents. F. Ces documents sont fournis en temps opportun, font l'objet d'une analyse et donnent lieu à des mesures correctives. G. Le service effectue le suivi à l'égard des mesures correctives apportées à la suite de la communication des observations. **H. Autres contrôles à considérer**	

7. PROCESSUS DE GESTION DES RISQUES DE L'ENTITE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant les éléments de la composante Évaluation des Risques du modèle COSO. Le vérificateur pourra aussi se référer au document INTOSAI GOV9130 lorsque l'entité qu'il audite a mis en place, ou souhaite mettre en place, un système plus développé de gestion de ses risques.

PREPARE PAR :	**DATE :**
APPROUVE PAR :	**DATE :**

OBJECTIF La direction s'interroge sur les risques liés à la fiabilité de l'information financière auxquels doit faire face l'entité et met en place des contrôles pour maîtriser ces risques. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. La direction a déterminé des objectifs à atteindre en matière de fiabilité de l'information financière. B. La direction a déterminé ses priorités en matière de gestion des risques liés à la fiabilité des données financières et a mis en place un processus de suivi et de mise à jour de sa gestion des risques. C. La direction a recensé et évalué les risques internes et externes importants auxquels l'entité doit faire face dans la poursuite de ses objectifs liés à la fiabilité des données financières (ex. : énoncé sur les risques et détermination du niveau de risque acceptable). D. La direction a mis en place des contrôles sous forme de directives, de politiques ou autres de manière à atteindre ses objectifs et à gérer ses risques liés à la fiabilité des données financières. Ces contrôles ont pour objectifs, entre autres : o la prévention et la détection des erreurs et des fraudes importantes, o la préservation du patrimoine (protection des biens physiques), o la mise en place de systèmes de contrôle fiables.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
E. La direction a mis en place un processus de suivi des objectifs et des contrôles liés à la fiabilité des données financières visant à s'assurer de la pertinence de ces objectifs et de ces contrôles en fonction des risques, de leur efficacité et de leur application : o mécanismes de supervision afin de s'assurer de l'application des contrôles, o reddition de comptes de la part des gestionnaires sur la pertinence, l'efficacité et l'application des contrôles. **F. Autres contrôles à considérer**	

8.SURVEILLANCE DES CONTROLES DE GESTION

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant les éléments des composantes Activités de Contrôle et Pilotage du modèle COSO

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF
La direction adopte des pratiques de gestion opérationnelle qui influent sur le contrôle direct que la direction exerce à l'égard des pouvoirs délégués à d'autres et sur sa capacité de superviser efficacement les activités de l'entité liées à la production des données financières. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. La direction a mis en place des méthodes pour compiler l'information relative à la préparation des budgets ou de tout autre rapport de suivi financier, pour analyser les écarts par rapport aux résultats financiers prévus et pour communiquer cette information aux gestionnaires concernés. Ces méthodes doivent tenir compte des critères suivants : ○ l'émission de lignes directrices et d'instructions claires et précises aux gestionnaires concernés, ○ la participation des gestionnaires au cours du processus, ○ le niveau de détails exigé, ○ le suivi budgétaire ou autre, ○ les gestionnaires concernés expliquent les écarts par rapport aux prévisions, ○ les gestionnaires concernés mettent en œuvre, en temps opportun, des mesures correctives appropriées. B. La direction effectue régulièrement des travaux d'analyse financière ou comptable. C. La direction a mis en place des mécanismes pour surveiller les activités et les opérations financières réalisées dans les unités administratives (centralisées ou décentralisées) autres que la direction des ressources financières. D. La direction a mis en œuvre des politiques ou des procédés visant à : ○ déterminer les autorisations législatives ayant un impact important sur la fiabilité, la comptabilisation et la présentation de l'information financière, ○ diffuser ces autorisations législatives au personnel concerné, ○ s'assurer du respect de ces autorisations législatives, ○ rendre compte sur le respect de ces autorisations législatives. E. La direction a mis en œuvre des politiques ou des procédés visant à : ○ s'assurer de détenir l'intégralité des principes, normes et conventions comptables transmis par les organismes centraux, ○ s'assurer que ces principes, normes et conventions comptables sont à jour, ○ rendre compte sur le respect de ces principes, normes et conventions comptables.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
F. L'entité a mis en place des mécanismes lui permettant d'établir et de maintenir un contrôle interne efficace à l'égard de ses opérations financières et des données financières qu'elle produit, par exemple : ○ tous les avis ou les recommandations émis par des spécialistes et d'autres intervenants en contrôle et en vérification font l'objet d'une analyse, donnent lieu à des mesures correctives et font l'objet d'un suivi (ex. : rapports du Contrôleur des finances, des vérificateurs internes et externes), ○ obligation légale à l'effet que la direction doit rendre compte de la fiabilité des données financières qu'elle produit et des contrôles y afférents faisant en sorte que l'entité est concernée par la nécessité de s'assurer de la fiabilité des données financières et de la garde de ses actifs, ○ suivi des risques et des activités de contrôle liés aux données financières (voir point 7 – PROCESSUS DE GESTION DES RISQUES DE L'ENTITE) ○ existence de pratiques de gestion adéquates concernant l'élaboration et l'exploitation de ses systèmes (voir point 9 – CADRE DE GESTION DES SYSTEMES ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION). **G. Autres contrôles à considérer**	

9. CADRE DE GESTION DES SYSTEMES ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION

9.1 Gestion des technologies de l'information

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant (2.3.1) les Activités de contrôle relatives aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) partie intégrante de la composante Activités de Contrôle du modèle COSO. Le questionnaire ci-dessous traite des contrôles globaux et non des contrôles applicatifs. Les contrôles applicatifs relatifs aux systèmes d'applications individuels sont à évaluer pour chaque processus opérationnel, cycle comptable, financier ou administratif audité.

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF

Une gestion efficace des activités informatiques contribue à fournir des systèmes et des technologies de l'information qui répondent aux besoins de l'entité en matière de fiabilité des données financières. La direction est également préoccupée d'assurer la continuité de ses opérations financières et de maintenir un contrôle sur les activités informatiques qui sont confiées à des tiers. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
Organisation des services informatiques A.1 Une direction informatique est formellement reconnue dans l'entité pour assurer l'exploitation et l'évolution des systèmes et des technologies de l'information. A.2 Les rôles et les responsabilités de cette direction vis-à-vis les autres directions (utilisatrices) sont clairement établis et communiqués à tout le personnel. Les responsabilités en matière de gestion ou pilotage de systèmes sont d'ailleurs clairement définies. Le pilotage des systèmes relève des directions utilisatrices. A.3 L'organigramme de la direction informatique est à jour et comprend une description des responsabilités confiées à chaque unité administrative. Il couvre l'ensemble des activités confiées habituellement au secteur informatique et comprend une séparation adéquate des tâches entre les diverses activités opérationnelles (ex. : la planification, l'ingénierie des systèmes, le développement et la maintenance, l'exploitation et le support technique, etc.). A.4 Des comités informatiques assurent la cohésion et le contrôle des diverses activités informatiques, tant au niveau stratégique qu'opérationnel. Le mandat de ces comités est clairement défini et des réunions se tiennent régulièrement. Un suivi des points traités est effectué. A.5 La direction informatique participe activement à l'établissement des objectifs et des stratégies de l'entité à l'égard des opérations de nature financière. **B. Planification des activités informatiques**	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
B.1 L'entité dispose d'un plan stratégique à jour à l'égard des systèmes et des technologies de l'information. Ce plan couvre quelques années (3 à 5 ans), est approuvé par la direction et est communiqué à l'ensemble du personnel. Il tient compte notamment des nouvelles tendances technologiques et des analyses de risques effectuées au niveau des systèmes et des technologies.	
B.2 Des plans opérationnels sont préparés annuellement par la direction informatique en accord avec le plan stratégique. Ces plans concernent entre autres : o la gestion des ressources affectées au secteur informatique, o les projets de développement, o les acquisitions de matériels et logiciels, o l'utilisation des services gouvernementaux ou externes (en cours ou à venir), o etc. B.3 Des mécanismes sont mis en place afin d'effectuer le suivi du plan stratégique et des plans opérationnels. **C. Gestion des risques, contrôle et reddition de comptes des activités informatiques** C.1 La direction reconnaît l'importance de la gestion des risques et du contrôle. Pour ce faire, elle met en place une culture (comité, politique, normes, etc.) qui favorise l'identification, l'évaluation et la gestion des risques informatiques. C.2 La direction informatique a évalué les risques reliés aux systèmes et technologies de l'information. Cette analyse de risques est à jour, documentée et consignée dans un rapport qui est approuvé par la direction de l'entité. Un suivi des recommandations contenues dans le rapport est effectué. C.3 La direction informatique effectue annuellement une reddition de comptes de ses activités. Entre autres, le Bilan annuel de gestion des ressources informationnelles est produit à l'intention du Secrétariat du Conseil du trésor. C.4 D'autres mécanismes sont mis en place par la direction informatique afin de suivre et de contrôler ses activités informatiques, ses projets de développement, ses systèmes en exploitation, etc.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
C.5 Le service de vérification interne est impliqué dans la surveillance et le contrôle des activités informatiques, des systèmes et des technologies de l'information. **D. Gestion de la continuité** D.1 L'entité dispose d'un plan de continuité d'affaires. Ce plan est à jour, documenté et approuvé par la haute direction. Il tient compte notamment des opérations financières de l'entité. D.2 Ce plan doit comprendre entre autres : o l'identification des services essentiels de l'entité (produits, activités, ressources, etc.) o l'identification des systèmes et des technologies supportant ses services, o les mesures de relève et de rétablissement prévues, o un plan de mise en œuvre, o etc. D.3 Le plan de continuité d'affaires a fait l'objet de tests et un suivi des résultats obtenus est effectué. **E. Contrôle des services informatiques exercés par des fournisseurs externes** E.1 Les activités informatiques exercées par des fournisseurs externes font l'objet d'ententes de service dûment conclues entre les parties concernées (ex. : centre de traitement, développement et maintenance de systèmes, etc.). E.2 Les rôles et responsabilités de chacun des intervenants concernés ainsi que les exigences en matière de contrôle et de sécurité sont clairement définis. Les risques reliés aux activités imparties sont établis.	
E.3 Des mécanismes d'évaluation et de révision périodique des ententes sont prévus. **F. Autres contrôles à considérer** F. 1 F. 2	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
F. 3	

9.2 GESTION DE LA SECURITE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant (2.3.1) les Activités de contrôle relatives aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) partie intégrante de la composante Activités de Contrôle du modèle COSO. Le questionnaire ci-dessous traite des contrôles globaux liés à la sécurité physique et logique.

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF
La sécurité de l'information constitue un enjeu majeur pour les organisations du secteur public et, sur le plan de l'intégrité de l'information financière, un élément incontournable. Aussi, la direction s'engage dans la sécurité de l'information et met en place un cadre de gestion qui lui permet de gérer avec efficacité et de manière exhaustive tout ce qui englobe le secteur d'activité. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. Importance accordée par l'entité A.1 La direction a défini ses valeurs, ses objectifs et ses engagements en matière de sécurité de l'information. Ceux-ci sont approuvés par la haute direction. A.2 Il ressort que la sécurité de l'information est une affaire de toutes les unités administratives de l'entité et non seulement de la direction informatique. A.3 L'entité dispose d'une architecture de sécurité à jour. A.4 La direction procède à une évaluation périodique des risques reliés à la sécurité. Ces évaluations de risque décrivent en particulier les mesures	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
de sécurité en vigueur ou à mettre en place afin de contrer les menaces et les vulnérabilités. A.5 Les travaux à réaliser en matière de sécurité font l'objet d'un plan stratégique, lequel tient compte des évaluations de risque effectuées. Ce plan stratégique est à jour et approuvé par la haute direction. La direction informatique prépare un plan annuel de sécurité conformément au plan stratégique. A.6 La direction est préoccupée en particulier par les nouvelles technologies de l'information (échanges électroniques, accès Internet, etc.) ainsi que la protection des renseignements personnels et confidentiels. A.7 La direction est fortement préoccupée par la sensibilisation du personnel au domaine de la sécurité de l'information et dispose de plans de communication et de formation à cet égard. **B. Organisation de la sécurité** B.1 Le sous-ministre ou dirigeant d'organisme s'avère le premier responsable de la sécurité dans l'entité. B.2 Un responsable de la sécurité de l'information numérique est nommé pour assurer la gestion et la coordination de tout ce qui concerne la sécurité dans l'entité. Celui-ci rend compte auprès du sous-ministre ou du dirigeant d'organisme. B.3 L'entité dispose d'un organigramme de sécurité qui présente l'ensemble des intervenants occupant des fonctions de sécurité dans l'entité. Les rôles et responsabilités de chacun des intervenants sont clairement définis. Cet organigramme est à jour. B.4 La direction a procédé à la classification (catégorisation) de ses actifs informationnels (systèmes d'information, banques de données, équipements informatiques, etc.).	
B.5 Les responsabilités en matière de propriété ou de détention de systèmes et/ou d'actifs informationnels sont clairement définies. Les désignations et délégations sont consignées dans un registre d'autorité de la sécurité. B.6 Différents comités sont en place relativement au domaine de la sécurité. **C. Activités d'évaluation et de reddition de comptes**	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
C.1 La direction a mis en place des mécanismes de contrôle et d'évaluation de la sécurité de l'information impliquant notamment la vérification interne. Elle fait appel également à des firmes spécialisées pour tester ses composantes de sécurité critiques. C.2 La direction effectue annuellement une reddition de comptes des activités en matière de sécurité. Entre autres, elle produit à l'intention du Secrétariat du Conseil du trésor les bilans et états de situation prévus dans la directive sur la sécurité de l'information numérique. **Cadre normatif de la sécurité** D.1 L'entité dispose d'une méthode d'analyse des risques de sécurité. D.2 L'entité dispose d'une politique de sécurité à jour et complète. Cette politique a été approuvée par la haute direction. D.3 Des normes et procédures plus détaillées complètent l'application de la politique de sécurité. Ces normes et procédures couvrent l'ensemble des champs d'activités de la sécurité et portent, entre autres, sur : ○ la gestion des codes d'utilisateurs et des mots de passe, ○ la gestion des droits et privilèges d'accès (profils), ○ les mécanismes de contrôle d'accès et de sécurisation (logiciel de sécurité, infrastructure à clé publique, firewall, anti-virus, chiffrement, etc.), ○ la sécurité sur plate-forme centrale, ○ la sécurité sur plate-forme départementale (serveurs départementaux), ○ la sécurité sur plate-forme locale (serveurs locaux), ○ la sécurité des réseaux informatiques (LAN, WAN, RVA, RPV, Internet, etc.), ○ la sécurité des installations physiques, ○ la journalisation des accès, ○ la surveillance et la gestion des incidents de sécurité (tentatives d'accès infructueuses, intrusions, etc.), ○ etc. (modifications d'urgence, etc.). D.4 Ces normes et procédures de sécurité sont mises à jour régulièrement et diffusées auprès du personnel concerné. Des programmes de formation continue sont prévus à l'intention du personnel concerné. **E. Autres contrôles à considérer** E. 1	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
E. 2 E. 3	

9.3. ENCADREMENT METHODOLOGIQUE

Cette section est à lire avec le document INTOSAI GOV9100 exposant (2.3.1) les Activités de contrôle relatives aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) partie intégrante de la composante Activités de Contrôle du modèle COSO. Le questionnaire ci-dessous traite des contrôles globaux liés au développement, maintenance, ou modification des applications, ainsi que les contrôles globaux sur les infrastructures et systèmes d'exploitation.

PREPARE PAR :	DATE :
APPROUVE PAR :	DATE :

OBJECTIF
La direction met en place des méthodes, des normes et des procédures afin d'encadrer et supporter de façon efficace la gestion, l'exploitation et l'évolution des systèmes et des technologies de l'information. **[note : adapter cet objectif aux trois autres objectifs de gestion si nécessaire]**

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
A. Gouvernance des technologies et gestion des risques A.1 La direction s'est dotée d'un cadre de contrôle en matière de gouvernance des technologies de l'information (COBIT, ISO-17799, ITIL, etc.). A.2 La direction dispose d'une méthode, de normes ou d'outils pour l'analyse des risques informatiques. A.3 L'entité maintient à jour son architecture d'entreprise : systèmes d'information, processus d'affaires, données, infrastructures technologiques, réseaux et autres.	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
B. Développement et maintenance des systèmes d'information B.1 La direction dispose d'un cadre normatif à jour relativement à l'acquisition, le développement, la maintenance et la gestion des systèmes d'information. Ce cadre normatif se compose de méthodes, de normes et de procédures couvrant les activités suivantes : o le processus d'acquisition de progiciels o le processus de développement de systèmes, o le processus de maintenance des systèmes, o le processus d'appel d'offres et d'attribution des contrats, o la gestion de projet, o les essais et la mise en production, o l'assurance qualité, o la gestion des demandes de service, o le pilotage des systèmes, o l'architecture (modélisation) des systèmes, des données et des technologies, o la documentation des systèmes, o etc. (conversion de systèmes, administration des B/D, etc.). B.2 Des mécanismes sont en place afin de maintenir à jour ce cadre normatif et d'assurer sa mise en application (ex. : service de la normalisation). B.3 La direction s'est donnée des objectifs et des normes en matière d'intégration de contrôles (exactitude, intégralité, sécurité, piste de vérification, etc.) dans les systèmes et les technologies de l'information.	
C. Gestion des infrastructures technologiques et exploitation C.1 L'entité dispose d'un cadre normatif à jour relativement à la gestion des infrastructures technologiques (composantes matérielles, logicielles et réseaux) et l'exploitation des systèmes. Ce cadre normatif se compose de normes et procédures spécifiques à chaque plate-forme de traitement (centrale, départementale, locale, WEB ou autre) et porte notamment sur les activités suivantes : o l'acquisition, l'installation, la configuration et la mise à jour des composantes matérielles, logicielles et réseaux, o la gestion des ressources (librairies, répertoires, environnements de développement et de production, espace mémoire, etc.), o l'exploitation des systèmes (ordonnancement des travaux, calendrier de production, gestion de la production, etc.), o la gestion des services informatiques (niveaux de service, gestion des problèmes, modifications d'urgence, etc.),	

CONTROLES DE GESTION A CONSIDERER	COMMENTAIRE(S) ET/OU REFERENCE(S)
○ la conservation, la sauvegarde (copies de sécurité), l'archivage et le recouvrement de données, ○ le soutien à la clientèle (dépannage, exploitation des B/D, formation, etc.), ○ la surveillance des infrastructures technologiques (monitoring), ○ etc. (gestion des supports magnétiques, autres). C.2 L'entité maintient à jour un registre de ses composantes matérielles et logicielles comprenant entre autres les numéros de version. C.3 Des mécanismes sont en place afin de maintenir à jour ce cadre normatif et d'assurer sa mise en application (ex. : service de support technique). Des mécanismes de contrôle et d'évaluation des activités d'exploitation sont prévus. C.4 La direction s'est donnée des objectifs et des normes en matière d'intégration des technologies ainsi que de performance et de disponibilité des systèmes. **D. Formation du personnel** D.1 Ces méthodes, normes et procédures sont communiquées de façon régulière auprès du personnel. D.2 La direction est fortement préoccupée par la mise à jour des connaissances informatiques de son personnel et des programmes de formation continue sont prévus. **E. Autres contrôles à considérer** E.1 E.2 E.3	

Modèle-type no. 04-03 : Identification des risques de non-contrôle

PAPIER DE TRAVAIL RÉF. :
IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE RELATIFS AUX CONTROLES DE GESTION

Entité :		
Sous-système : Contrôle interne comptable et financier/ contrôle interne opérationnel / contrôle interne – autre obligations légales, réglementaires, contractuelles	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Approuvé par :**	**Date :**

Objectifs

À partir de la connaissance des contrôles de gestion :

1) identifier et décrire les facteurs de risque à considérer lors de l'appréciation sommaire des risques de non-contrôle;

2) préciser en quoi les facteurs de risque identifiés affectent ou risquent d'affecter :

- le respect des obligations de rendre compte (fiabilité des informations financières ou non financières)
- la conformité aux lois et réglementations en vigueur
- l'exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (performance des opérations)
- la protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités

3) procéder à une conclusion globale du risque relatif aux contrôles de gestion et déterminer les éléments à prendre en considération aux fins d'atteinte de l'objectif de gestion considéré.

IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE	**OUI**	**NON**
(Risques de non-contrôle)	✓	
POUR CHACUN DES ITEMS CI-DESSOUS, DECRIRE, S'IL Y A LIEU, LES ELEMENTS POUVANT ENTRAINER DES RISQUES DE NON-CONTROLE		

IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE (Risques de non-contrôle)	OUI	NON
	✓	
A) Gouvernance de l'entité		
B) Pilotage par les responsables de la gouvernance		
C) Structure organisationnelle		
D) Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines		
E) Réaction de la direction aux influences externes		
F) Vérification/contrôle interne et autres services d'assurance qualité, évaluation, inspection générale ou technique etc.		
G) Processus de gestion des risques de l'entité		

IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE (Risques de non-contrôle)	OUI	NON
	✓	
H) Surveillance des contrôles de gestion		
I) Cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information		

CONCLUSION GLOBALE
Le niveau de connaissance des contrôles de gestion est jugé : Bas ☐ Moyen ☐ Élevé ☐
JUSTIFIER :

Le niveau de connaissance des contrôles de gestion est jugé :

Suffisant ☐

Insuffisant ☐

JUSTIFIER :

D'après votre analyse des facteurs de risque relatifs aux contrôles de gestion que vous avez effectuée précédemment, évaluez le risque de non-contrôle pour chaque objectif de gestion considéré par l'audit :

1/Respect des obligations de rendre compte (fiabilité des informations financières ou non financières)

Faible ☐

Modéré ☐

Élevé ☐

JUSTIFIER :

2/Conformité aux lois et réglementations en vigueur : Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :
3/Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (performance des opérations) Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :
4/Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités Faible ☐ Modéré ☐ Élevé ☐
Justifier :

Note Méthodologique no. 04-02: Examen et description du système de contrôle – au niveau des processus

OBJECTIFS

- Compréhension des processus/activités/transactions opérationnels, comptables, financiers, administratifs.
- Identification des **contrôles-clés** mis en place par l'entité pour être en contrôle de ses opérations [**activités de contrôle**].
- Identification des absences de **contrôle-clé (lacunes)**.

En résumé, la description du système est un outil permettant au vérificateur d'identifier tous les éléments de contrôle du système et ceux absents (lacunes de système) et, par conséquent, d'orienter son attention sur les contrôles qui l'intéressent aux fins de sa vérification.

CONTRÔLE-CLÉ
Contrôle qui, individuellement ou en combinaison avec d'autres, est susceptible de prévenir ou de détecter et de corriger : • les non conformités réglementaires significatives, • les inefficiences, inefficacités importantes des opérations, • les inexactitudes importantes dans les états financiers, • les pertes d'actifs Les contrôles-clés en matière de fiabilité des états financiers sont en relation directe avec les assertions comptables

CONNAISSANCES PRÉALABLES À LA COMPRÉHENSION DU SYSTÈME

Afin d'augmenter l'efficacité des travaux lors de la compréhension du système, le vérificateur devrait avoir une connaissance **minimale** des aspects suivants :

- la terminologie utilisée;
- les formulaires utilisés;
- la constitution des dossiers;
- compréhension **sommaire** du système comprenant l'environnement dans lequel il opère :
  - organisation physique dans laquelle se déroulent les opérations,
  - principales étapes du processus,
  - principaux contrôles exercés, et
  - nature et importance de l'informatisation du système.

De plus, avant d'acquérir la compréhension du système, le vérificateur doit connaître précisément les aspects du cadre légal de l'entité. Ainsi, lors de ses entrevues et analyses de documents de système, il doit toujours avoir à l'esprit les différents aspects du système auxquels il s'intéresse. Ce sont les contrôles reliés à ces aspects (contrôles-clés) qui sont recherchés dans le cadre de ses travaux de compréhension du système.

PAR OÙ COMMENCER?

Normalement, il convient d'acquérir la compréhension du système selon le cheminement logique des opérations. Cette façon de faire favorise grandement la compréhension du fonctionnement du système et facilite d'autant la recherche des contrôles-clés (évite de courir à droite et à gauche!).

De plus, il faut faire preuve de jugement dans le choix des intervenants qui doivent être rencontrés. Les entrevues doivent être effectuées directement auprès de l'intervenant qui effectue normalement le travail. En d'autres mots, **il ne faut pas chercher à savoir ce que fait M. X. en le demandant à M. Y.**

DEGRÉ DE COMPRÉHENSION À OBTENIR

L'objectif recherché par la compréhension du système de contrôle est d'identifier les facteurs de risque que l'entité ne soit pas en contrôle de ses opérations.

Pour ce faire, le vérificateur doit obtenir une compréhension des opérations et identifier les contrôles-clés mis en place par l'entité.

Dès que cet objectif est atteint, le niveau de compréhension du système de contrôle est **suffisant**.

CONTENU D'UNE ENTREVUE

Au terme d'une entrevue avec un employé, le vérificateur devrait être en mesure de répondre, entre autres, pour un système ou sous-système donné, aux questions suivantes [QUI/QUOI/POURQUOI/QUAND/COMMENT]:

1) Quels sont les documents que l'employé reçoit et de qui les reçoit-il?
2) Quels sont les documents qu'il prépare?
3) Quelle est l'utilité de ces documents (objectif)?

4) Quels sont les renseignements qui figurent sur chaque document? Quelle est la source de ces renseignements? Quels sont ceux qui sont importants?
5) Avec les documents qu'il reçoit, qu'est-ce qu'il fait comme travail? Effectue-t-il un certain contrôle? Ajoute-t-il de l'information? Saisit-il des données? Est-ce que cela donne lieu à la production d'un nouveau document?
6) Lorsqu'il effectue un contrôle, quels aspects sont couverts par ce contrôle (données, cadre légal, etc.)?
7) S'il effectue un contrôle relié à la supervision des opérations, sur quelles composantes en particulier porte sa supervision, c'est-à-dire il supervise quoi exactement? Et à quelle fréquence?
8) Quels moyens prend-il pour effectuer son contrôle (comparaison, exigence et analyse de pièces, recomptage, etc.)?
9) Quelles sont les pistes de contrôle?
10) Tient-il des registres (officiels ou non officiels)? Si oui, lesquels?
11) Transmet-il des documents? Si oui, à qui et lesquels?

De plus, le vérificateur devrait s'informer auprès de l'employé :

- s'il y a des circonstances particulières qui font que le processus décrit n'est pas suivi;

- s'il y a des transactions inhabituelles importantes qui passent outre au système mis en place.

Dans l'affirmative, le vérificateur devrait voir s'il existe des contrôles particuliers. En l'absence de tels contrôles, ces circonstances particulières ou transactions inhabituelles ou exceptionnelles pourraient être des facteurs de risque importants devant être considérés aux fins de l'appréciation du risque.

Le vérificateur devrait également s'informer depuis quand les contrôles sont en vigueur et si des changements ou évènements importants sont à venir à l'égard du système de contrôle.

METHODES DE DESCRIPTION DE SYSTEME

A. Description narrative : Utilisée lorsque le système est simple: peu d'intervenants dans le processus, peu d'opérations dans le système, peu d'interrelations entre les divers sous-systèmes.

B. Graphique d'acheminement : Utilisée lorsque le système est complexe: beaucoup d'opérations, beaucoup d'intervenants et interrelations entre les divers sous-systèmes.

C. Questionnaire de contrôle interne : Peut être utilisé dans le cas d'un système standard ou déjà bien documenté. Il pourrait aussi être utilisé de concert avec les graphiques ou descriptions narratives afin d'avoir l'assurance additionnelle que, notamment, tous les objectifs de contrôle sont bien couverts et que toutes les questions importantes sont examinées.

AVANTAGES DES GRAPHIQUES

1. Sont plus faciles à comprendre que les longues descriptions narratives.

2. Font mieux ressortir la division des tâches et leur chevauchement, ce qui n'est pas toujours évident avec une description narrative.

3. Obligent le vérificateur à ne mettre que l'information essentielle.

4. Facilitent la détection des lacunes de système puisque l'on a une vue globale du système.

IDENTIFICATION DES CONTRÔLES-CLÉS

Les graphiques ou descriptions narratives doivent faire ressortir tous les contrôles considérés importants à première vue (contrôles-clés). Ainsi, on a un bon aperçu de l'ensemble des contrôles qui sont mis en place. De même, cette façon de faire facilite la compréhension et l'appréciation des contrôles-clés mis en place par l'entité pour être en contrôle de ses opérations.

Pour recenser les contrôles-clés, le vérificateur doit, lors de ses travaux de compréhension, juger de la pertinence et de l'importance des informations qui lui sont fournies. Ne pas juger de l'importance des

informations peut entraîner une perte de temps considérable à mettre sur graphiques ou dans des textes narratifs des éléments présentant peu ou pas d'intérêt. La description du système devient alors lourde et permet difficilement de faire ressortir les éléments importants du système de contrôle et des contrôles-clés afférents.

A. DESCRIPTION NARRATIVE

La description narrative est rédigée à partir du formulaire « DESCRIPTION NARRATIVE ». Ce formulaire est divisé en trois colonnes : une pour identifier l'intervenant, une pour l'identification des contrôles-clés mis en place par l'entité et une pour décrire les étapes du processus.

Pour que la description narrative puisse servir aux fins auxquelles elle est destinée, soit de bien comprendre le fonctionnement du système, de recenser les contrôles et d'identifier les absences de contrôles-clés, elle doit être rédigée de la façon suivante:

1. Identification du système et sous-système.

2. Dans la colonne « ACTIONS », description du processus et des contrôles selon le cheminement logique des opérations et des documents et de façon séquentielle:

   - numérotation des actions;
   - un paragraphe par action;
   - pour les documents en plusieurs copies, ne considérer dans la description que les copies vraiment importantes aux fins de l'analyse du système.

3. Dans la colonne "INTERVENANTS", identification de l'intervenant, soit la fonction de l'intervenant et/ou le service concerné et le nom de l'intervenant. Dans le cadre de processus informatisés, indiquer le nom de la fonction en lieu et place de l'intervenant.

4. Dans la colonne concernant l'identification des contrôles, inscrire le numéro de contrôle ainsi que l'objectif visé (ex : (ex. : √1 autorisation, etc.).

B. DESCRIPTION SOUS FORME GRAPHIQUE

a) Graphiques d'acheminement

Les graphiques d'acheminement sont une technique développée par les vérificateurs externes dans les années soixante. Il s'agit donc d'une technique connue par les vérificateurs permettant de fournir une description détaillée des processus manuels et du cheminement des documents physiques.

Par ailleurs, cette technique permet de bien cerner la séparation des tâches incompatibles.

Dans l'élaboration des graphiques d'acheminement, il existe des règles utiles que le vérificateur doit suivre. Cela permet une uniformisation des travaux, de façon à ce que quiconque désirant les consulter puisse facilement les interpréter et les comprendre. Les graphiques d'acheminement sont

préparés soit manuellement ou à l'aide d'un logiciel de dessin (ex : VISIO). Vous trouverez en annexe les symboles généralement utilisés lors de l'utilisation des graphiques d'acheminement.

1. **Cheminement horizontal**

   Le cheminement des documents et des informations entre les divers employés, départements, directions ou activités financières, est reproduit sur le graphique comme un mouvement horizontal entre différentes colonnes verticales.

2. **Subdivision du graphique**

   Si la page ne comporte pas assez d'espace pour décrire le cheminement du processus de traitement, on divise le système ou sous-système en deux composantes ou plus, chacune pouvant être représentée sur une page de graphique.

3. **Lien clair entre les graphiques**

   Lorsque l'on a besoin de toute une série de graphiques d'acheminement pour un système donné, il est important de bien faire ressortir les liens qui unissent les divers graphiques entre eux, c'est-à-dire d'établir un bon système de références.

4. **Branches importantes du système**

   Chaque graphique doit être le plus simple possible. Si un système se ramifie en plusieurs branches ou s'il comporte nombre de variations ou d'exceptions aux procédés normaux, il est habituellement préférable de limiter le graphique au chemin le plus achalandé ou le plus significatif, soit celui où passe la majorité des transactions. Les exceptions ou procédés de rechange sont consignés dans un graphique distinct ou expliqués dans une courte note au graphique ou sur une feuille distincte.

5. **Bande inférieure du graphique**

   Une bande est réservée au bas du graphique pour expliquer la légende des abréviations utilisées dans le graphique, pour énumérer les personnes rencontrées (entrevues). Quant à la description des contrôles effectués par les divers intervenants, ils sont décrits soit dans la bande inférieure du graphique, soit dans une colonne à l'extrême droite du graphique ou soit dans une annexe au graphique.

IMPORTANT
Au terme de la description du système, qu'elle soit sous forme de description graphique **ou** narrative, il est important de **valider** cette description avec les différents intervenants rencontrés au cours des travaux de compréhension afin d'avoir l'assurance que la description reflète bien la réalité et que des informations importantes n'ont pas été omises. **Sans cette validation**, le **risque** d'obtenir une compréhension erronée du système de contrôle est **élevé**. En conséquence, l'identification des facteurs de risque reliés au système de traitement des données financières, et la conclusion que l'on en fera, risquent également d'être biaisées.

PASSAGES-TEMOINS [WALKTHROUGH]

Définition
Les passages-témoins sont constitués de l'ensemble des documents utilisés par l'entité à l'appui du système décrit. Ils permettent de confirmer si le système fonctionne tel qu'il a été décrit au vérificateur.

Utilités
- Aide à la compréhension et à la description du système.
- Sert à la validation de la description du système.
- Permet de s'assurer de l'existence des contrôles tels qu'ils nous ont été décrits.

Composition des passages-témoins
Les passages-témoins doivent, dans la mesure du possible :
- être dûment complétés;
- être sélectionnés de façon à suivre tout le cheminement de la transaction à travers le système;
- faire ressortir toutes les opérations et les contrôles tels qu'ils nous ont été décrits.

Les passages-témoins concernés doivent indiquer les endroits où sont effectués les contrôles, en inscrivant le numéro du contrôle. Ce numéro permet de faire le lien entre les passages-témoins et la description de système.

Moment d'obtention des passages-témoins
Au fur et à mesure de l'avancement de la description du système, soit au terme de chacune des entrevues réalisées.

Note: L'ensemble des documents composant les passages-témoins pour un système ou un sous-système donné sont répertoriés sur le formulaire « PASSAGE-TÉMOINS ».

Modèle-type no. 04-04 : Description narrative

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	**Date :**

INTERVENANTS	√	ACTIONS

Modèle-type no. 04-05 : Recensement et description des contrôles

RECENSEMENT ET DESCRIPTION GENERALE DES CONTROLES-CLES

NOM DE L'ENTITE :

SYSTEME :
SOUS-SYSTEME :

PREPARE PAR :	**DATE :**
REVISE PAR :	**DATE :**

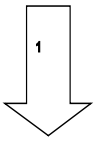
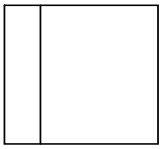
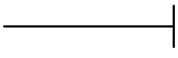
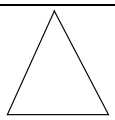
CTRL (√)	**DESCRIPTION DU CONTROLE**

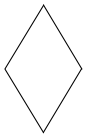
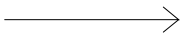
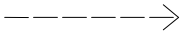
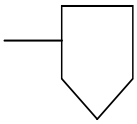
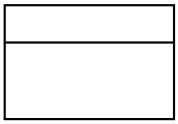
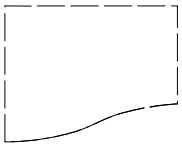
Modèle-type no. 04-06 : Passage témoin ou walkthrough

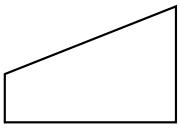
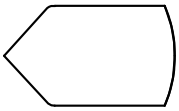
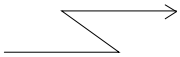
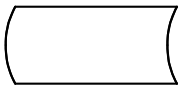
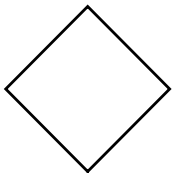
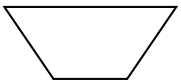
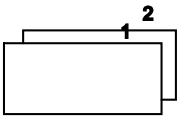
Système :	**Sous-système :**	**Ministère/organisme :**
	Préparé par :	**Date :**

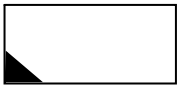
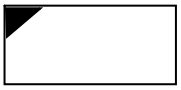
RÉF SYST. (√)	**DOCUMENTS DE SUPPORT**

Modèle-type no. 04-07 : Liste de symboles pour graphique d'acheminement (diagramme de flux)[A titre d'illustration seulement]

SYMBOLES	EXPLICATIONS
	Point de départ. S'il existe plus d'un point de départ, on numérote les flèches.
	Document.
	Copie du document.
	Grand-livre auxiliaire / journal de contrôle.
	Comparaison.
	Joindre.
	Sortie.
	Détruire.
	Fichier permanent (ou classement permanent).

SYMBOLES	EXPLICATIONS
	Fichier temporaire (ou classement temporaire).
	Cheminement des documents.
	Servant à l'étape suivante.
	Cul-de-sac (sort du système).
	Flèches jumelées (possibilité double).
	Renvoi à une note explicative (à côté d'un document ou d'un autre symbole).
	Traitement par ordinateur.
	Rapport d'ordinateur.
	Copie d'un rapport d'ordinateur.

SYMBOLES	EXPLICATIONS
	Terminal d'ordinateur.
	Terminal à écran.
	Transmission de données par télécommunication.
	Fichier informatique sur disque.
	Décision.
	Sert de lien à l'intérieur d'un même graphique.
	Opération manuelle.
	Les numéros placés dans le coin supérieur droit correspondent à l'ordre des doubles ou copies.
	Un document noirci en son coin inférieur droit indique le point du système d'où il origine.

SYMBOLES	EXPLICATIONS
	Le coin inférieur gauche d'un document est noirci lorsqu'on y ajoute des renseignements après sa production initiale.
	Le coin supérieur gauche d'un document est noirci lorsqu'on y ajoute des renseignements après sa production initiale.

Note Méthodologique no. 05-01: Appréciation préliminaire des contrôles-clés

Objectifs

L'appréciation préliminaire des contrôles-clés permet :

- de regrouper et d'avoir une vue d'ensemble, **par objectif de contrôle**, des contrôles-clés mis en place par l'entité en vue d'assurer la fiabilité de ses données financières;
- d'apprécier si les contrôles-clé mis en place par l'entité sont suffisants, **à première vue**, pour assurer la fiabilité des données et déterminer ceux sur lesquels le vérificateur désire s'appuyer aux fins de la vérification;
- de documenter la réflexion du vérificateur à l'appui de l'appréciation effectuée, c'est-à-dire, expliquer pour chacun de ces contrôles les raisons pour lesquelles on s'appuie ou ne s'appuie pas sur eux (notion d'importance et de suffisance); et
- de détecter les contrôles-clés qui sont absents dans le système.

L'appréciation préliminaire des contrôles-clés est une étape importante puisqu'elle permet de faire ressortir clairement, en fonction des objectifs de contrôle, si l'entité est en contrôle de ses opérations financières et, par conséquent, de la fiabilité des données financières qu'elle produit. C'est à partir de cette étape que le vérificateur peut identifier les facteurs de risque de non-contrôle ayant un impact **significatif** sur la fiabilité des données financières.

L'appréciation préliminaire des contrôles-clés est une étape essentielle pour l'élaboration des tests de contrôle, puisqu'elle permet de faire ressortir clairement les contrôles sur lesquels le vérificateur désire s'appuyer aux fins de sa vérification. C'est à partir de cette étape que le vérificateur va définir la nature, l'étendue et le calendrier des tests de contrôle.

Au terme de l'appréciation préliminaire des contrôles-clés, le vérificateur pourrait décider d'abandonner, en tout ou en partie, de s'appuyer sur le système de contrôle interne qu'il a examiné, s'il lui apparait que le système n'est pas pourvu de contrôles suffisants pour assurer la fiabilité des données financières. Dans ce cas, il devra appliquer suffisamment de procédés de corroboration pour compenser les déficiences ou les absences de contrôle puisqu'un manque de contrôle augmente le risque que les transactions produites par le système comportent des inexactitudes importantes.

Il est à souligner que l'appréciation préliminaire des contrôles-clés est une étape cruciale dans le déroulement du processus de vérification des systèmes de contrôle puisque tout le reste du cheminement de la vérification découle directement des travaux réalisés lors de cette étape.

Appréciation préliminaire des contrôles-clés

Le formulaire « Appréciation préliminaire des contrôles-clés » comprend 6 colonnes :

Objectifs de contrôle;

Références au système;

Mécanismes de contrôle;

Évaluation des mécanismes de contrôle;

Appréciation du risque de non-contrôle;

Références au programme de vérification des tests de contrôle ou à la liste des lacunes;

COLONNE I - OBJECTIFS DE CONTRÔLE

Dans cette colonne, on identifie l'objectif de contrôle qui est concerné pour le mécanisme de contrôle à évaluer (autorisation, exactitude, etc.).

Il est à noter que l'appréciation préliminaire des contrôles-clés doit être effectuée par objectif de contrôle. Par exemple, on doit regrouper ensemble, pour un système, un sous-système ou une activité donnée, tous les mécanismes de contrôle reliés à l'objectif AUTORISATION. Cette façon de procéder aide le vérificateur à déterminer, pour chacun des objectifs de contrôle, si le système est pourvu, à première vue, de contrôles suffisants pour assurer la fiabilité des données financières.

COLONNE 2 - RÉFÉRENCES AU SYSTÈME

Dans cette colonne, on indique, pour chacun des contrôles recensés, la référence où ils ont été répertoriés dans la description du système (ex: G.A. # 1, 2√).

COLONNE 3 - MÉCANISMES DE CONTRÔLE

En fonction de chacun des objectifs de contrôle, on décrit très brièvement (3-4 lignes) dans cette colonne tous les contrôles recensés dans la description du système.

COLONNE 4 - ÉVALUATION DES MÉCANISMES DE CONTRÔLE

Cette colonne sert à évaluer chacun des contrôles recensés dans la description du système et qui ont été consignés dans la colonne 3 du formulaire.

1. Contenu

   Pour chaque contrôle à évaluer, le vérificateur doit :

   - indiquer si le contrôle est important ou non;
   - indiquer si le contrôle est suffisant ou insuffisant;
   - justifier brièvement son jugement.

2. Distinction entre un contrôle important et un contrôle suffisant

   Rappelons qu'un contrôle-clé est un contrôle qui, individuellement ou en combinaison avec d'autres, est susceptible de prévenir ou de détecter et de corriger les inexactitudes importantes. La notion de contrôle-clé fait implicitement appel à la notion d'importance et de suffisance des contrôles.

   La notion d'importance des contrôles fait référence à la **nécessité** du contrôle tandis que la notion de suffisance des contrôles fait référence **aux moyens utilisés** par l'intervenant ou le système pour

exercer le contrôle. En somme, il s'agit de déterminer, dans un premier temps, si le contrôle mis en place est « essentiel » pour assurer la fiabilité des données financières et, dans un deuxième temps, d'évaluer si le moyen utilisé est « adéquat » en termes de suffisance.

Exemples:

Mécanisme de contrôle : Lors de la réception de la marchandise, le préposé au magasin compare la marchandise reçue avec le bon de commande afin de s'assurer que cette marchandise correspond bien à ce qui a été commandé et signe le bon de livraison.

Évaluation du contrôle : Le contrôle effectué par le préposé au magasin est important. Cependant, le contrôle qu'il exerce est insuffisant puisque le préposé ne vérifie pas si le bon de livraison correspond bien à la marchandise qui a effectivement été livrée.

3. Critères d'évaluation et de choix des contrôles

Pour déterminer si un contrôle est important ou non, le vérificateur doit se poser la question suivante : « Quel serait l'impact sur la fiabilité des données financières en fonction des objectifs de contrôle visés si le contrôle n'était pas retenu? »

Par ailleurs, un contrôle est considéré comme étant suffisant :

- si le moyen utilisé (outil, technique) est bon;
- si le personnel a tous les éléments ou données requis pour pouvoir effectuer efficacement le contrôle;
- si le contrôle est fait au bon moment;
- si le contrôle couvre bien l'ensemble des aspects devant être couverts;
- si le contrôle donne lieu à une piste de contrôle.

Un contrôle considéré comme important mais insuffisant (ou absent) donne généralement lieu à une lacune de système (absence de contrôle ou contrôle incomplet ou inadéquat).

Lors de l'appréciation préliminaire des contrôles-clés, on constate souvent l'existence de plusieurs contrôles qui permettent d'atteindre, en tout ou en partie, les mêmes résultats. Le vérificateur doit alors choisir le(s) contrôle(s) sur le(s)quel(s) il compte s'appuyer aux fins de sa vérification. Dans ces circonstances, il peut, soit s'appuyer sur chacun d'eux (ce qui n'est pas très efficient), ou sélectionner celui ou ceux qui convienne(nt) le mieux. Dans ce dernier cas, le vérificateur choisit le(s) contrôle(s) qui :

- démontre(nt) le plus d'évidence de contrôle;
- présente(nt) le plus de certitude;
- couvre(nt) ou englobe(nt) les autres contrôles.

(Il est à remarquer cependant que les contrôles qui n'ont pas été retenus peuvent être utilisés à titre de contrôles compensatoires, si nécessaire).

4. Absence de contrôle

Il arrive fréquemment, lors de l'examen du système, que le vérificateur découvre que certains aspects importants ne sont pas contrôlés (absences de contrôle). Dans ce cas, on doit consigner, dans cette colonne et par objectif, les contrôles absents et jugés essentiels tout en exposant notre jugement.

Moyens d'inventorier les lacunes de contrôle

Vérifier si tous les éléments jugés essentiels du cadre légal et réglementaire sont contrôlés (autorisation);

Vérifier s'il existe un contrôle sur les opérations de base effectuées par un employé afin que toute erreur ou toute omission importante puisse être décelée en temps opportun (autorisation, exactitude, séparation des tâches);

Vérifier s'il existe un contrôle manuel ou informatisé pour s'assurer que toutes les données devant être traitées le sont effectivement, que toutes les données rejetées ont été corrigées en étant soumises à nouveau au traitement du système, que les données financières sont enregistrées une seule fois au système (intégralité)

Identifier quelles sont les tâches incompatibles, c'est-à-dire les tâches qui, si elles sont effectuées par une même personne, auraient pour effet de la placer dans une situation où elle pourrait dissimuler des erreurs ? Par la suite, vérifier si l'entité s'est assurée de séparer les tâches incompatibles. Une mauvaise séparation des tâches augmente considérablement le risque qu'une erreur importante ou fraude ne puisse être décelée.

Vérifier qu'une supervision des opérations a été effectuée par la direction de sorte qu'elle puisse s'assurer que les contrôles instaurés sont appliqués d'une façon efficace et continue (supervision des opérations);

Vérifier si les documents ou données importants présents dans le système sont adéquatement conservés et si l'accessibilité est limitée (conservation);

Vérifier s'il existe un contrôle pour s'assurer que les données financières sont comptabilisées conformément aux conventions et aux pratiques comptables du gouvernement et en temps opportun.

COLONNE 5 - RÉFÉRENCES AU PROGRAMME DE VÉRIFICATION – TESTS DE CONTRÔLE OU À LA LISTE DES LACUNES

Suite à l'évaluation des contrôles, le vérificateur doit indiquer, pour chacun des mécanismes de contrôle recensés, quels sont ceux sur lesquels il désire s'appuyer aux fins de sa vérification. Pour les contrôles retenus, il indique une référence (ex: P.V. #1) au numéro du test* de contrôle. Pour les contrôles sur lesquels il ne veut pas s'appuyer, il indique dans cette colonne le sigle N/A. Pour ce qui est des lacunes de système relevées, une référence à la liste des lacunes est indiquée (ex: L.D.L. #1). Voici, à titre indicatif, un aperçu, selon le type d'évaluation, du genre de référence que l'on retrouve:

Évaluation/Références

- Contrôle important et suffisant : P.V. #
- Contrôle important mais insuffisant : L.D.L. # (1)
- Contrôle important dont une partie est considérée suffisante et l'autre insuffisante : P.V. #, L.D.L. #

- Contrôle non important : N\A
- Contrôle important et suffisant mais dont il existe un contrôle qui convient mieux : N\A
- Absence de contrôle : L.D.L. #

Ces références permettent de faire un lien logique entre la description du système, l'appréciation préliminaire des contrôles-clés, les tests de contrôle et/ou la liste des lacunes observées. De même, ces références facilitent grandement la rédaction du programme de vérification - tests de contrôle et/ou de la liste des lacunes observées; il s'agit tout simplement de relever les contrôles ou lacunes identifiés à cette colonne.

Modèle-type no. 05-01 : Appréciation préliminaire des contrôles-clés

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	**Date :**

OBJECTIFS DE CONTRÔLE	RÉF. SYST. **(√)**	**MÉCANISMES DE CONTRÔLE**	**ÉVALUATION DES MÉCANISMES DE CONTRÔLE**	**RISQUE DE NON CONTRÔLE**	**RÉFÉRENCES PROG. OU L.D.L.**
Autorisation Exactitude Intégralité Conservation Séparation des taches Supervision					

Note Méthodologique no. 05-02: Élaboration des tests de contrôle

1. Objectifs de la vérification axée sur les contrôles-clés

Procurer un degré raisonnable de certitude que les contrôles recensés et sur lesquels le vérificateur entend s'appuyer en vue de se former une opinion, ont fonctionné efficacement tout au long de la période faisant l'objet de la vérification;

Conclure sur l'efficacité du système de contrôle interne et dans quelle mesure le vérificateur peut s'y fier pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de la vérification de corroboration.

2. Tests de contrôle

Pour permettre de conclure sur l'efficacité du système de contrôle interne, le vérificateur doit, pour les contrôles sur lesquels il entend s'appuyer, s'assurer de:

- l'existence des contrôles,
- l'efficacité des contrôles,
- la continuité des contrôles.

A. Existence des contrôles

Pour s'assurer de l'existence des contrôles, le vérificateur recherche la preuve (signature, paraphe, rapport, etc.) que le contrôle fut appliqué. Généralement, au terme de l'examen et de la description du système, le vérificateur est déjà en mesure de s'assurer de l'existence des contrôles. En fait, lors de son appréciation préliminaire des contrôles-clés, s'il décide d'effectuer des tests sur un contrôle donné, c'est parce qu'il s'est d'abord prévalu de l'existence du contrôle par l'entremise des passages-témoins.

Pour les contrôles qui ne laissent pas de trace (ex : séparation des tâches, supervision ou autres), le vérificateur a recours à des techniques de vérification telles que l'observation et l'enquête pour s'assurer de l'existence des contrôles.

B. Efficacité des contrôles

Un contrôle est considéré efficace si le travail de contrôle devant être fait est correctement exécuté. Or, la simple vérification de la présence d'une signature, paraphe, rapport, etc. n'est généralement pas une preuve suffisante démontrant l'efficacité du fonctionnement du contrôle. Par exemple, une personne pourrait facilement apposer ses initiales sur une facture sans avoir correctement ou réellement effectué le contrôle prévu.

Pour être en mesure d'évaluer l'efficacité des contrôles, le vérificateur recherche les défauts d'application, c'est-à-dire des preuves que les contrôles n'ont pas été appliqués ou que leur application était incorrecte. Pour ce faire, il va généralement ré-exécuter, en tout ou en partie, le travail (mécanisme de contrôle) effectué par l'employé. Il peut aussi utiliser d'autres techniques de vérification telles que l'inspection des registres et documents, l'observation et l'enquête pour vérifier si les contrôles ont fonctionné efficacement. Il va également s'assurer si le personnel dispose des outils requis (lois, règlements, directives, etc.) et vérifier si cette documentation est à jour. Ce dernier aspect est très important pour le vérificateur. Si la documentation n'est pas adéquate, il y a un risque plus élevé que les transactions comportent des erreurs. Dans ce cas, le

vérificateur doit prendre les moyens nécessaires (plus de sondages) pour ramener le risque à un niveau relativement faible.

Lorsque le vérificateur ré-exécute le travail effectué par l'employé (ex : vérifier la régularité d'un compte de frais de voyage en vertu d'une directive ministérielle), ce test lui permet d'obtenir, en même temps, la preuve de l'efficacité du contrôle et de la fiabilité des résultats (régularité de la transaction). C'est ce qu'on appelle des tests ambivalents ou tests à double fin, c'est-à-dire des tests qui permettent d'atteindre à la fois les objectifs relatifs aux tests de contrôle et ceux de la corroboration.

C. Continuité des contrôles

En plus de vérifier l'existence et l'efficacité des contrôles sur lesquels il compte s'appuyer aux fins de sa mission, le vérificateur cherche à savoir si les contrôles ont été appliqués en tout ou en partie durant la période couverte par la vérification. Pour ce faire, il doit sélectionner des échantillons qui s'étendent sur toute la période où il désire s'appuyer sur le contrôle interne.

Lorsque le vérificateur se rend compte qu'un contrôle n'a pas été appliqué de façon continue, à l'intérieur de la période couverte par le mandat, il doit compenser cette lacune de système par des tests de corroboration appropriés durant la période où le contrôle n'a pas fonctionné.

3. Quand?

Le programme de vérification des tests de contrôle a avantage à être élaboré au terme de l'appréciation préliminaire des contrôles-clés de chacun des sous-systèmes ou activités.

4. Comment?

Le programme de vérification des tests de contrôle est généralement élaboré par sous-système ou activité analysé. Il peut aussi être préparé par objectif de contrôle. De cette façon, il est plus facile de procéder à l'analyse des résultats des tests de contrôle, et par conséquent, de procéder à l'appréciation définitive des contrôles-clés. Cependant, il revient au vérificateur de disposer le programme de vérification des tests de contrôle de façon à ce qu'il soit le plus efficient et efficace possible lors de l'application des tests de contrôle.

5. Contenu

La feuille de travail *« Programme de vérification »* - partie tests de contrôle est utilisée pour l'élaboration des tests de contrôle. Elle contient les éléments suivants :

- référence,
- numéro du test de contrôle (no),
- procédés de vérification,
- personne ayant appliquée le test (Fait par),
- référence à la feuille de travail (Réf. F.T.).

A. Référence

Cette colonne sert à identifier le point de contrôle qui sera vérifié par le vérificateur lors de l'application du test de contrôle. De plus, lorsque le procédé de vérification implique la réexécution du travail de l'employé concernant les aspects du cadre légal (test ambivalent), on indique dans cette colonne et vis-à-vis le test concerné, la référence au cadre réglementaire.

B. Numéro du procédé de vérification (no)

C'est un numéro séquentiel qui est indépendant des numéros identifiant les mécanismes de contrôle figurant dans la description du système. Ce numéro correspond à celui déjà inscrit dans la feuille de travail *« Appréciation préliminaire des contrôles-clés »* à la colonne 6. Il permet de faire le lien entre l'appréciation préliminaire des contrôles-clés et le programme de vérification des tests de contrôle. De plus, il sert à relier le procédé de vérification à son application (feuille de travail). Enfin, il permet aussi, lors de l'analyse des résultats des tests de contrôle, de faire le lien entre les anomalies relevées, la feuille de travail (sondage) et le procédé concerné dans le programme de vérification des tests de contrôle.

C. Procédés de vérification

Ce sont les moyens et les techniques utilisés par le vérificateur pour vérifier si les mécanismes de contrôle recensés à l'appréciation préliminaire des contrôles-clés, et pour lesquels le vérificateur désire s'appuyer aux fins de sa vérification, ont fonctionné d'une façon efficace et continue tout au long de la période couverte par la vérification.

Le procédé est une **instruction précise** concernant l'application des sondages. Il décrit la façon au moyen de laquelle le vérificateur s'y prendra pour conduire ses sondages. Ainsi, le procédé doit être **clair, précis et directif**. Pour ce faire, il faut éviter de formuler des procédés qui sont d'ordre général comme "s'assurer que". On doit plutôt utiliser des verbes d'action comme "observer, examiner, confirmer auprès de, ré-exécuter le travail de l'agent à savoir..."

Un bon test de contrôle ne doit laisser place à aucune interprétation au moment des sondages. Pour ce faire, il devrait faire ressortir clairement les informations suivantes:

- la source (document, registre, etc.),
- quoi vérifier (informations, données, etc.),
- comment vérifier (verbe d'action),
- quand vérifier (s'il y a lieu),
- objectif visé (le pourquoi).

De plus, le test doit permettre de s'assurer de **l'existence et de l'efficacité** du contrôle à vérifier.

En résumé, un bon test de contrôle devrait normalement être rédigé de façon à ce qu'un autre vérificateur n'ayant pas participé à la mission soit en mesure de l'appliquer correctement moyennant une connaissance minimale du système et ce, sans explication au préalable.

D. Personne ayant appliqué le procédé (Fait par)

Le vérificateur qui applique le test de contrôle appose, dans cette colonne, ses initiales à l'effet que le travail a été exécuté conformément aux spécifications du programme. En pratique cependant, le vérificateur appose généralement ses initiales directement sur la feuille de travail utilisée.

ÉTENDUE ET CALENDRIER DES TESTS DE CONTRÔLE

1. Étendue des sondages

L'une des décisions les plus difficiles en matière de vérification consiste à définir l'information probante que le vérificateur jugera suffisante pour conclure sur l'efficacité du système de contrôle interne et déterminer dans quelle mesure il peut s'y fier pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des tests de corroboration. S'il met en œuvre trop peu de tests de contrôle, il court le risque de ne pas déceler les dérogations au contrôle et de se fier à un contrôle non fiable. Cette décision peut amener le vérificateur à modifier à tort, la nature et le calendrier des procédés de corroboration et à réduire l'étendue de ces procédés. Par conséquent, il risque de porter un avis erroné sur la conformité et la régularité des résultats produits.

Pour définir l'étendue des tests de contrôle, le vérificateur doit tenir compte notamment des facteurs suivants:

- degré de certitude que l'on souhaite obtenir des tests de contrôle;
- importance des données soumises aux contrôles;
- fréquence de l'exercice du contrôle;
- nature des contrôles internes (complexité des opérations);
- confiance accordée au système de contrôle interne selon l'expérience acquise lors des vérifications antérieures.

Il n'y a pas de façon uniforme de définir la taille de l'échantillon. La seule indication est que, compte tenu des facteurs ci-haut énumérés, le vérificateur doit effectuer un minimum de tests permettant d'avoir une assurance raisonnable que les contrôles sur lesquels il désire s'appuyer ont fonctionné de façon efficace et continue (question de jugement). Cela dit, voici un tableau qui peut donner au vérificateur une orientation dans la recherche du nombre d'échantillons à effectuer pour un test de contrôle.

Fréquence de l'exercice du contrôle	**Nombre d'échantillons à vérifier pour la période sous examen**	
	Examen d'une évidence d'opération de contrôle	Réexécution
Mensuellement	2 à 6	1 à 2
Hebdomadairement	4 à 10	2 à 4
Quotidiennement	10 à 25	4 à 10
Plus souvent que quotidiennement:		
Jusqu'à 1000 fois par an	25 à 50	10 à 15
Plus de 1000 fois par an	50 à 100	15 à 20

Il est à souligner que les nombres suggérés dans ce tableau donnent une bonne indication de l'étendue qui peut être choisie. Il ne s'agit toutefois que d'un **guide** qui ne prétend aucunement établir un maximum ou un minimum. Le vérificateur doit toujours considérer les facteurs comme la complexité des opérations, l'importance des données soumises aux contrôles et le degré de certitude que l'on souhaite obtenir des tests de contrôle pour choisir le nombre de tests minimums requis pour obtenir une assurance raisonnable que le contrôle est exercé correctement. Il doit consigner dans le dossier courant de vérification son jugement à la base de la détermination de la taille de son échantillon.

2. Sélection des échantillons

La sélection des échantillons à vérifier peut s'effectuer de diverses façons :

- sélection aléatoire;
- sélection des éléments de grande valeur;
- sélection des éléments à risque élevé;
- combinaison des trois.

a) Sélection aléatoire

Cette sélection consiste à établir un groupe d'éléments sélectionnés au hasard (sans considération de l'importance monétaire ou du risque d'erreur) en prenant pour acquis qu'ils reflètent bien la population* dont ils sont tirés. Elle convient lorsque le risque d'erreur est distribué également dans la population.

b) Sélection d'éléments de grande valeur

Cette sélection consiste à extraire les éléments de la population supérieurs à un montant donné. Normalement, elle est conjuguée à la sélection aléatoire afin que le vérificateur puisse avoir une vue globale de l'ensemble de la population incluant les éléments de valeur inférieure. Cependant, le vérificateur peut s'abstenir d'utiliser la sélection aléatoire avec la sélection d'éléments de grande valeur s'il s'avère que le total des autres éléments en cause sont de nature négligeable.

c) Sélection des éléments à risque élevé

Cette sélection consiste à extraire de la population les éléments, dont la probabilité qu'ils contiennent des erreurs ou irrégularités importantes, est élevée. En règle générale, elle est conjuguée à la sélection aléatoire à moins que le vérificateur établisse que les dérogations au contrôle ou erreurs relevées vont affecter seulement les éléments à risque élevé.

Il revient au vérificateur de déterminer la méthode de sélection qu'il juge la plus appropriée, dans les circonstances, pour les fins de sa mission de vérification.

Il est à noter que lorsque le vérificateur applique des procédés de vérification ambivalents, c'est-à-dire qui permettent d'atteindre à la fois les objectifs des tests de contrôle et ceux de corroboration, l'échantillon choisi doit être égal au plus important des deux échantillons distincts qui seraient prélevés si l'on appliquait les sondages séparément (le plus important est habituellement l'échantillon choisi aux fins des tests de corroboration). De cette façon, l'échantillon choisi constitue une information probante tant pour l'appréciation des contrôles-clés que pour les tests de corroboration.

3. Calendrier des tests de contrôle

Les tests de contrôle sont effectués après l'examen et la description du système et l'appréciation préliminaire des contrôles-clés.

La période pour laquelle le vérificateur compte s'appuyer sur le contrôle interne coïncide avec la période que couvre la vérification. Toutefois, le vérificateur peut, pour une raison ou pour une autre, s'appuyer sur le contrôle interne pour une partie seulement de la période couverte par la vérification. Dans ce cas, il aura recours à des sondages de corroboration plus étendus pour la période où il ne désire pas ou ne peut pas s'appuyer sur le contrôle interne aux fins de sa mission.

APPLICATION DU PROGRAMME DE VÉRIFICATION – TESTS DE CONTRÔLE

1. Feuille de travail

Les résultats de l'application des tests de contrôle sont compilés sur des feuilles de travail. On utilise généralement comme feuille de travail des tablettes à colonne (14, 21 ou 36 colonnes). On peut aussi se servir du chiffrier électronique « Excel » pour la préparation des feuilles de travail.

2. Contenu d'une feuille de travail

La feuille de travail contient normalement les informations suivantes:

- identification des échantillons tels que nom du fournisseur, montant, date, ou toutes autres informations permettant de retracer facilement l'échantillon sélectionné;

- référence précise à chaque test (procédé) figurant au programme de vérification;

- une colonne « remarques » afin d'écrire, si requis, certains commentaires concernant l'échantillon vérifié.

Les éléments en erreur (anomalies) sont identifiés sur la feuille de travail au moyen d'un "X" rouge, de façon à indiquer clairement ce qui n'a pas fonctionné. Si le vérificateur utilise, dans la feuille de travail, certains sigles ou abréviations comme N/A, S/O, N/V, etc., il aurait avantage à expliquer brièvement sur la feuille de travail la signification de ces sigles pour éviter toute confusion lors de l'analyse des résultats.

Une bonne feuille de travail favorise la compilation des anomalies et l'analyse des résultats.

Exemple d'une feuille de travail

Système : Achats Préparé par : Date :
Sous-système : Biens informatiques Révisé par : Date :

Description des échantillons		2		3				Remarques
		A	B	A	B	C	D	

Modèle-type no. 05-02 : Programme de vérification – tests de contrôles

Système :	☒ **Tests de contrôles – partie manuelle**
Sous-système :	☐ **Tests de contrôles – partie informatique**
Ministère/organisme :	☐ **Corroboration**
Préparé par :	**Date :**
Revu par :	**Date :**

PT. RÉF.	No.	PROGRAMME DE TESTS	FAIT PAR

Note Méthodologique no. 05-03: Analyse des résultats – Tests de contrôle

1. But de l'analyse des résultats - tests de contrôle

L'analyse des résultats des tests de contrôle permet d'évaluer si les anomalies relevées lors de l'application des tests de contrôle ont un impact sur l'efficacité des contrôles sur lesquels le vérificateur désire s'appuyer aux fins de sa mission.

Ainsi, le vérificateur recherche à cette étape les causes ou origines des anomalies afin de cerner si ces dernières sont des cas isolés ou si elles remettent en cause l'efficacité des contrôles. Dans ce dernier cas, cela donnerait lieu à une lacune de système (défaut d'application ou inefficacité des contrôles).

2. Facteurs à considérer pour déterminer s'il s'agit d'un cas isolé ou d'une lacune de système

Il est à souligner que la notion de fonctionnement efficace ne signifie pas qu'il y aurait absence totale d'anomalie de contrôle. On peut considérer que le contrôle est efficace et satisfaisant si ces écarts ne dépassent pas un niveau acceptable, c'est-à-dire que les irrégularités ou erreurs importantes seront évitées ou décelées à temps par les employés, dans le cours normal de l'exécution de leurs tâches.

Pour déterminer si les anomalies relevées ne dépassent pas un niveau acceptable, le vérificateur doit tenir compte des facteurs suivants :

- fréquence des anomalies relevées;
- période concernée par les anomalies;
- causes des anomalies.

A) Fréquence des anomalies relevées

Les anomalies relevées peuvent être si nombreuses que, quelles que soient leurs causes, il devient impossible au vérificateur de s'appuyer sur le contrôle en place pour un intervalle quelconque de la période.

B) Période concernée par les anomalies

Si bon nombre des anomalies détectées pour un contrôle particulier se situent à des dates rapprochées (par exemple, pendant le congé de la personne qui applique habituellement le contrôle), le vérificateur peut s'appuyer sur ce contrôle pour le reste de la période mais non pour cet intervalle (la période en défaut sera par contre considérée comme une lacune de système).

En tenant compte de la période concernée par les anomalies, le travail de vérification peut être simplifié en modifiant la nature des sondages de corroboration et en réduisant l'étendue de ces derniers pour toute la période, excepté pour l'intervalle où les anomalies ont été constatées. En effet, si le vérificateur avait simplement déterminé que le nombre d'anomalies dépassait le seuil de tolérance, sans tenir compte de la période où elles se sont produites, il ne se serait pas appuyé sur le contrôle en cause et aurait sans doute appliqué plus de tests de corroboration que ne l'exige la situation.

C) Causes des anomalies

Nonobstant la fréquence et la période concernée par les anomalies relevées, le vérificateur doit toujours chercher à identifier les causes de celles-ci puisque ceci peut lui donner une bonne indication de l'existence d'autres anomalies du même genre dans les transactions non vérifiées. Pour ce faire, on a tout avantage à aller voir le personnel qui applique le contrôle pour connaître les raisons pour lesquelles il y a eu ces anomalies.

A titre d'exemple, une anomalie qui serait causée par une mauvaise interprétation ou compréhension du cadre légal pourrait amener le vérificateur à s'interroger sur l'efficacité du contrôle et ce, même s'il n'a détecté qu'une seule anomalie.

Les conclusions du vérificateur suite à l'analyse qu'il a effectué des anomalies relevées (causes, origines, impact sur le système et autres commentaires) sont consignées dans la colonne *« Analyse »* de la feuille de travail *« Liste des anomalies »*. Lorsqu'un groupe d'anomalies donne lieu à une lacune de système, on indique une référence à la L.D.L. en précisant le numéro de la lacune inscrit à la L.D.L. (ex.: L.D.L. # 2).

Il est à souligner que le vérificateur évalue les anomalies relevées découlant de l'application des tests de contrôle sans tenir compte du montant sur lequel elles portent; l'effet d'une anomalie est la même, qu'il s'agisse d'une opération d'un dollar ou de 100$. **C'est la possibilité qu'une erreur puisse se produire qui est important pour le vérificateur**.

Finalement, il est à noter que les conclusions que l'on tire des tests de contrôle sont en général persuasives et non pas concluantes parce que la preuve de la conformité n'est qu'une preuve par présomption. Par exemple, même si on retrouve un document initialisé par l'employé indiquant que le calcul est exact, rien ne prouve en fait que cet employé n'a pas mis ses initiales sans vérifier le calcul qui se trouvait être exact.

3. Évaluation des résultats

Après avoir analysé les anomalies relevées lors de l'application des tests de contrôle, le vérificateur doit décider s'il entend toujours s'appuyer sur les contrôles (en tout ou en partie) en vigueur pour la détermination de la nature, l'étendue et le calendrier des tests de corroboration :

- si les sondages ne révèlent pas d'anomalies importantes, le vérificateur peut s'appuyer sur le contrôle;
- si les sondages révèlent des anomalies dues à des circonstances particulières (cas isolé) après examen de la cause, le vérificateur peut s'appuyer sur le contrôle;
- si les sondages révèlent des anomalies importantes, le vérificateur ne pourra s'appuyer sur le contrôle.

Note Méthodologique no. 05-04: Liste des lacunes observées

Définition d'une lacune de système

Une lacune de système se définit comme étant l'absence, l'insuffisance ou le défaut d'application des contrôles-clés jugés nécessaires pour assurer que les données financières produites ne contiennent pas d'inexactitudes importantes. Une lacune de système est constatée lorsqu'il existe une probabilité **élevée** que cette lacune entraîne une inexactitude importante dans les données financières produites par ce système.

L'absence ou l'insuffisance de contrôles-clés est décelée en analysant :

- les graphiques d'acheminement; et
- les descriptions narratives.

Les défauts d'application sont normalement décelés au moyen de tests de contrôles. Cependant, il peut arriver que les défauts d'application soient décelés au niveau de l'application des procédés de corroboration. Cette situation se produit lorsque les tests de contrôle effectués n'ont pas permis, pour une raison ou pour une autre (étendue insuffisante, échantillon non représentatif, etc.), de déceler les lacunes de contrôle.

Soulignons que des lacunes de système peuvent aussi être décelées suite une analyse de données (analyse générale de données, analyse des données informatisées, etc.). Cette situation se produit lorsque l'analyse effectuée révèle des inexactitudes. Ces inexactitudes sont une indication de l'existence de lacunes de système.

Exemples de lacunes de système

- Absence de contrôle permettant de s'assurer que les données financières sont comptabilisées conformément aux conventions et pratiques comptables du gouvernement;
- La séparation des tâches (physique ou logique) mise en place par l'entité a pour effet qu'une inexactitude importante ne pourrait être décelée en temps opportun;
- Absence de contrôle sur les données de référence ou de base au niveau de l'autorisation, de l'exactitude et de l'intégralité des transactions;
- Contrôle existant, mais non effectué pour une période donnée (défaut d'application);
- Documentation inadéquate pour l'application du contrôle;
- Inefficacité dans l'application du contrôle (défaut d'application).

Objectifs

La liste des lacunes observées est une feuille de travail dans laquelle est consignée l'ensemble des lacunes de contrôle décelées lors de la compréhension du système de traitement des données financières. Elle remplit les fonctions suivantes :

- expliquer clairement les lacunes observées, tout en référant aux sources d'informations qui permettent de documenter ces lacunes;
- consigner les réactions des gestionnaires consultés quant à la nature des lacunes observées;
- consigner les observations du vérificateur sur l'importance et l'impact de la lacune sur la fiabilité des données financières;
- fournir les renseignements de base qui serviront à rédiger le rapport de vérification;
- recueillir les informations nécessaires à l'appréciation définitive des contrôles-clés relatifs au système de contrôle.

Comment compléter la liste des lacunes observées
En complétant la feuille de travail « Liste des lacunes observées ». Cette feuille se divise en 4 colonnes :

COLONNE 1 : RÉFÉRENCE
Indique la source de détection de la lacune : graphiques d'acheminement, descriptions narratives, appréciation préliminaire des contrôles-clés et liste des anomalies.

COLONNE 2 : LACUNES OBSERVÉES
Une bonne description de la nature de la lacune est importante considérant que c'est à partir de cette description qu'est élaboré le rapport de vérification qui doit faire ressortir avec justesse les lacunes identifiées. Lors de la rédaction d'une lacune de contrôle, on indique le titre ou l'idée principale de la lacune. On doit également faire ressortir clairement la situation qui engendre la lacune et décrire par la suite, la lacune comme telle.

COLONNE 3 : IMPACT SUR LA FIABILITÉ
On retrouve ici les conséquences financières et les risques potentiels d'erreurs. Le vérificateur a avantage à faire une bonne réflexion à ce niveau afin de ne conserver au rapport de vérification que les faiblesses qui ont réellement une conséquence financière appréciable. Les aspects négligeables ne devraient pas figurer au rapport de vérification.

Rappelons qu'une lacune de système est **importante** s'il en découle une **probabilité élevée** qu'elle génère des inexactitudes importantes aux fins de la production d'une donnée financière fiable.

COLONNE 4 : COMMENTAIRES DES GESTIONNAIRES

Après avoir décrit les lacunes de système (Colonne 2) et évalué les impacts sur la fiabilité (Colonne 3), le vérificateur doit valider ces dernières auprès du gestionnaire responsable du service concerné. Cette validation est informelle et verbale. Les commentaires obtenus des gestionnaires sont alors consignés dans cette colonne.

Cette rencontre vise principalement deux objectifs :
- recueillir le pouls exact du gestionnaire de manière à ce qu'il comprenne bien le problème soulevé et qu'il en accepte le bien-fondé;
- cerner si certaines informations importantes concernant le système ont échappé au vérificateur.

Le vérificateur doit profiter de cette rencontre pour discuter avec le gestionnaire des moyens à envisager pour corriger les lacunes observées.

Soulignons finalement que la validation de la liste des lacunes observées donne au vérificateur une bonne indication quant à l'acceptation du contenu du rapport.

COLONNE 5 : INCLURE AU RAPPORT

On indique si « oui » ou « non » la lacune décelée est retenue au rapport de vérification.

Modèle-type no. 05-04 : Liste des lacunes observées

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	Date :
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	Date :

RÉFÉRENCE	NATURE DES LACUNES	IMPACT	COMMENTAIRES DES GESTIONNAIRES	INCLUSE AU RAPPORT

Note Méthodologique no. 05-05: Liste des anomalies

1. **Définition d'une anomalie**
   Une anomalie se définit comme étant l'écart constaté résultant de l'application des tests de contrôle et des tests de corroboration.

2. **But de la liste des anomalies**
   La liste des anomalies est un document sur lequel sont consignées toutes les anomalies relevées lors de l'application des procédés de vérification et ce, afin d'en faciliter leur analyse.

3. **Contenu de la liste des anomalies**
   La liste des anomalies est divisée en quatre colonnes:

   - numéro de références,
   - identification des échantillons,
   - description des anomalies,
   - analyse.

   Numéro de références (no. réf.)
   Dans cette colonne, on indique, pour chaque bloc d'anomalies relevées, le numéro du procédé de vérification concerné par l'anomalie. Cette colonne permet donc de faire le lien entre le programme de vérification, la feuille de travail et la liste des anomalies.

   Identification des échantillons
   Pour chacun des blocs d'anomalies relevées, on identifie ici, le ou les échantillon(s) concerné(s) (ex.: N.A.S., no dossier, nom, no. de l'échantillon sur la feuille de travail, etc.).

   Pour faciliter l'analyse que le vérificateur fera de ces anomalies (analyse des résultats), on peut aussi indiquer le nombre d'échantillons total qui ont été vérifiés pour chacun des groupes d'anomalies (ex.: échantillons #1-2-4 / 25).

   Description des anomalies
   Il s'agit ici de décrire clairement les anomalies relevées. La description des anomalies doit être en relation avec les procédés de vérification en cause. Ainsi, pour décrire l'anomalie, on reprend généralement la formulation du procédé de vérification concerné tout en y ajoutant certaines précisions, s'il y a lieu.

   Analyse
   Dans cette colonne, le vérificateur inscrit les conclusions auxquelles il est parvenu suite à l'analyse qu'il a effectué des anomalies relevées (causes, origines, impacts sur le système et autres commentaires). Lorsqu'un groupe d'anomalies donne lieu à une nouvelle lacune de système ou concerne des lacunes déjà relevées, on indique une référence à la L.D.L. en précisant le numéro de la lacune inscrit à la L.D.L. (ex.: L.D.L. # 2, voir L.D.L. # 4).

   Cette colonne permet ainsi de faire le lien entre la *« Liste des anomalies »* et la *« Liste des lacunes observées »*, s'il y a lieu.

Modèle-type no. 05-05 : Liste des anomalies

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	Date :
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	Date :

RÉFÉRENCE	IDENTIFICATION DES ÉCHANTILLONS	DESCRIPTION DES ANOMALIES	ANALYSE

Note Méthodologique no. 05-06: Appréciation finale des contrôles-clés

L'appréciation définitive des contrôles-clés constitue la conclusion du vérificateur sur la pertinence et la suffisance des mécanismes de contrôle intégrés au système vérifié à partir d'informations probantes recueillies lors de l'étude du système.

L'appréciation définitive de la pertinence et de la suffisance des contrôles intégrés est évaluée en considérant l'information probante recueillie au niveau :

- des graphiques d'acheminement;
- des descriptions narratives;
- des questionnaires de contrôle interne;
- des résultats des tests de contrôle;
- de la liste des lacunes observées.

Objectifs poursuivis par l'appréciation définitive des contrôles-clés

- Déterminer si le système faisant l'objet de la vérification est pourvu de contrôles suffisants pour l'atteinte des six objectifs de contrôle en vigueur;
- déterminer dans quelle mesure le vérificateur peut s'appuyer sur les contrôles internes pour déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des procédés de corroboration.

De plus, l'appréciation définitive des contrôles-clés :

- permet au vérificateur de disposer d'une vue globale du contrôle interne par système ou sous-système (forces et faiblesses);
- permet au vérificateur de voir s'il a effectué suffisamment de travail pour porter un avis concluant sur chacun des objectifs de contrôle;
- aide à la préparation de la conclusion figurant au rapport de vérification.

L'appréciation globale des contrôles-clés est une étape importante puisqu'elle permet de faire ressortir clairement, en fonction des objectifs de contrôle, si l'entité est en contrôle de ses opérations financières et, par conséquent, de la fiabilité des données financières qu'elle produit. C'est à partir de cette étape que le vérificateur peut identifier, de façon définitive, les facteurs de risque de non-contrôle ayant un impact **significatif** sur la conformité et la régularité des transactions (fiabilité des données financières).

Contenu de l'appréciation définitive des contrôles-clés

L'appréciation définitive des contrôles-clés peut être préparée par système ou sous-système selon les circonstances et à l'intérieur de celle-ci, par objectifs de contrôle.

Pour chacun des objectifs de contrôle, on doit :

- préciser si le Ministère est pourvu ou non de contrôles nécessaires pour l'atteinte des objectifs concernés;
- énoncer sommairement les principales lacunes relevées, s'il y a lieu;
- préciser le niveau de travail de corroboration à effectuer.

Finalement, le vérificateur doit rédiger une conclusion globale pour les six objectifs de contrôle afin de faire ressortir si, dans l'ensemble, si le système ou le sous-système faisant l'objet de la vérification dispose des mécanismes de contrôle interne nécessaires pour assurer dans son ensemble la conformité et la régularité des transactions. Il est à souligner que, dans le cadre de la conclusion générale, le vérificateur doit prendre en considération les lacunes de contrôle interne qui ont été relevées et qui ont été consignées sur la liste des lacunes observées.

Sur le formulaire *« Appréciation définitive des contrôles-clés »,* le vérificateur inscrit aussi l'appréciation du risque inhérent qu'il a faite à l'étape de la planification. Il est à remarquer que le risque inhérent ne fait généralement pas l'objet d'une réévaluation au cours de la phase « Études et évaluation du système ». Ceci est facilement compréhensible étant donné qu'il n'y a aucune relation entre le risque inhérent et le système de contrôle mis en place par l'entité : le risque inhérent découle d'un certain nombre de facteurs incontrôlables tels que la nature des opérations, la réglementation et la conjoncture économique. Ces facteurs sont inhérents aux activités de l'entité et à son environnement. Il pourrait toutefois arriver que le vérificateur reconsidère l'évaluation du risque inhérent réalisée à l'étape de la planification compte tenu que la connaissance qu'il acquiert de l'entité augmente au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Finalement, avec toute l'information dont dispose le vérificateur jusqu'à maintenant (R.I., R.N.C. par objectif de contrôle, etc.), il est vraiment en mesure d'évaluer, de façon précise, le niveau de travail qui lui sera requis à l'étape de la corroboration pour ramener le risque à un niveau suffisamment faible afin qu'une anomalie importante ne soit pas décelée par le vérificateur dans le cadre de sa mission de vérification et, par conséquent, de se prononcer officiellement sur la conformité et la régularité des transactions. Pour ce faire, le vérificateur complète la colonne « Niveau de travail de corroboration » du formulaire *« Appréciation définitive des contrôles-clés »*. Dans cette colonne, il s'agit tout simplement d'inscrire, sous forme de cote (élevé – modérée – faible), le niveau de travail de corroboration requis pour chacun des objectifs de contrôle. Le vérificateur obtient cette cote en consultant la matrice du niveau de travail de corroboration requis (voir ci-dessous) et en tenant compte de l'appréciation qu'il a estimée au niveau du risque inhérent et du risque de non-contrôle.

Par exemple, prenons le cas où le vérificateur serait arrivé à la conclusion que le risque inhérent et le risque de non-contrôle sont tous les deux faibles, il devrait alors inscrire dans la colonne « Niveau de travail de corroboration », concernant le(s) point(s) de contrôle ou objectifs de contrôle en cause, le terme « Faible» signifiant ainsi qu'il y aura peu de sondages de corroboration à effectuer à l'égard des éléments couverts par ce(s) mécanisme(s) de contrôle.

De cette façon, le vérificateur est en mesure de mieux circonscrire les aspects méritant une attention particulière et, par conséquent, d'orienter ses efforts de vérification dans les secteurs où la probabilité qu'il existe des anomalies importantes est plus élevée.

Il est à souligner que la cote qu'aura inscrite le vérificateur dans la colonne *« Niveau de travail de corroboration »* est un ordre de grandeur. Si le vérificateur est d'avis, pour une raison ou une autre, que le niveau de travail de corroboration devrait être moins (ou plus!) élevé que celui indiqué, il peut utiliser, lors de l'établissement des critères d'échantillonnage des sondages de corroboration, un niveau moindre (ou plus élevé) en fournissant les explications à l'appui.

Enfin, soulignons que les conclusions sur la fiabilité du système de contrôle interne figurant à l'appréciation définitive des contrôles-clés et au rapport de vérification doivent, de façon générale, concorder.

Matrice du niveau de travail de corroboration requis

Le vérificateur estime que le **risque de non-contrôle** est :

Le vérificateur estime que le **risque inhérent** est	**Élevé**	**Modéré**	**Faible**
Élevé	Élevé	Élevé	Modéré
Modéré	Élevé	Modéré	Faible
Faible	Modéré	Faible	Faible

Modèle-type no. 05-06 : Appréciation finale des contrôles clés

Système :	**Appréciation du risque inhérent :**	
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	**Date :**

	Niveau de travail de corroboration
AUTORISATION	
EXACTITUDE	
INTÉGRALITÉ	
SUPERVISION	
SÉPARATION DES TÂCHES	
CONSERVATION	
CONCLUSION GÉNÉRALE	

Modèle-type no. 05-07 : Feuille de travail

Ministère ou organisme:	**Système:**	**Activité:**
	Préparé par:	**Date:**
	Révisé par:	**Date:**

TESTS DE CONTRÔLE
Objectif :
Travail Effectué :
Résultats
Conclusion :

Note Méthodologique no. 06-01: Stratégie et plan d'audit

DEFINITION

Document dans lequel le vérificateur fait état de ses recherches sur un ensemble d'éléments qui vont conduire à définir clairement l'orientation que l'on compte donner à la vérification pour atteindre les objectifs du mandat.

ÉLEMENTS A CONSIDERER

- Description sommaire du système comprenant l'environnement dans lequel il opère (réseau, direction générale, direction, service, etc.);
- Aspect informatique du système;
- Développements récents ou à venir et problèmes anticipés;
- Travaux des autres intervenants en vérification;
- Points particuliers à suivre des vérifications antérieures;
- Réglementation et procédures internes (lois, règlements, C.T., directives, manuel et guide de gestion, etc.);
- Budget, statistiques et autres données financières;
- Autres aspects à considérer.

Tous ces éléments ont un impact sur la nature, l'étendue et le calendrier de la vérification (stratégie de vérification) et sur le budget de temps.

DESCRIPTION SOMMAIRE DU SYSTÈME

Objectif

Permet de connaître les opérations (sous-systèmes), les pratiques et l'environnement ayant trait au système à vérifier. De plus, faire ressortir le niveau de risque d'erreurs attribué sous forme de cote (élevé, modéré, faible) au système à vérifier en identifiant les résultats de l'appréciation du risque inhérent (RI) et de l'appréciation sommaire du risque de non-contrôle (RNC). La description sommaire peut être effectuée pour l'ensemble du système ou par sous-système, selon le cas.

Contenu

- Organisation physique dans lequel opère le système;
- Principales étapes du système et sous-systèmes (processus);
- Principales transactions;
- Principaux contrôles exercés;
- Conclusion sur l'apparence des mécanismes de contrôle mis en place par l'entité pour assurer la conformité et la régularité des transactions produites par l'entité (fiabilité des données);
- Appréciation sommaire du risque d'erreurs avec description des principaux facteurs de risque identifiés (RI et RNC). À cet effet, faire ressortir les principaux facteurs de risque sur lesquels le vérificateur fonde son appréciation du risque inhérent et son risque de non-contrôle.

Pour fins de visualisation, la description sommaire du système pourrait être appuyée par un graphique.

ASPECT INFORMATIQUE DU SYSTÈME

Objectif

S'interroger sur la nature et l'importance de l'informatisation afin de déterminer si l'on doit entreprendre ou non la vérification détaillée des contrôles financiers incorporés au système informatique.

Contenu

- Identification du système informatique;
- Objectifs du système informatique (validation, calcul);
- Types de transactions traitées (fonctions financières);
- Processus du traitement des données (entrée-traitement-sortie);
- Identification si le système a déjà été vérifié;
- Décision de vérifier ou de contourner le système informatique.

DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS OU À VENIR ET PROBLÈMES ANTICIPÉS

Objectif
Détecter les événements récents ou à venir concernant le système à vérifier et qui peuvent conditionner, de façon sensible, la stratégie de vérification (ex : modifications importantes du système à venir, modifications importantes du cadre légal et réglementaire à venir, départ d'un membre clé du personnel pendant la période de vérification, etc.);

Contenu
- Identification de tous les évènements ou problèmes anticipés pouvant avoir un impact sur la stratégie de vérification;
- Évaluation de l'impact des évènements ou problèmes anticipé identifiés par le vérificateur sur la conduite de sa mission de vérification.

TRAVAUX DES AUTRES INTERVENANTS EN VÉRIFICATION

Objectifs
- Déterminer si le système que le vérificateur s'apprête à analyser, a été ou sera vérifié par d'autres intervenants en vérification;
- Indiquer si l'on compte s'appuyer sur le travail des autres intervenants en vérification, le cas échéant;
- Mentionner dans quelle mesure ces travaux vont affecter les travaux de la vérification.

Contenu (pour chacun des intervenants)
- Identification de l'intervenant.
- Titre et date du rapport.
- Mandat et portée de la vérification.
- Décision de s'appuyer ou non sur ses travaux et impact sur la stratégie de vérification, le cas échéant
- Principales lacunes relevées.

Le vérificateur doit documenter son dossier de vérification en conséquence s'il désire s'appuyer en tout ou en partie sur le travail d'un autre intervenant en vérification.

RÉGLEMENTATION ET PROCÉDURES INTERNES

Objectif
Identifier toute la réglementation reliée au système à vérifier afin d'en faire ressortir les éléments essentiels aux fins de la vérification.

Types de réglementation et de procédures internes
Lois, décrets, règlements, C.T., directives ministérielles, interprétations juridiques, manuels et guides de gestion.

Analyse de la réglementation
On doit prendre connaissance de la réglementation afin de faire ressortir les éléments essentiels devant être contrôlés et de déterminer qu'elle sera la nature des travaux de vérification.

Contenu
- Liste de la réglementation et des procédures internes concernées;
- Éléments d'information (brève explication);
- Mentionner que l'analyse de la réglementation effectuée par le vérificateur se retrouve au dossier de vérification (voir feuille de travail *« Éléments essentiels du cadre réglementaire »*)
- Période d'application ou date de mise en vigueur (peut avoir un impact sur la nature des travaux dépendamment de la période couverte par la vérification).

POINTS PARTICULIERS À SUIVRE DES VÉRIFICATIONS ANTÉRIEURES

Objectif
Faire ressortir les points particuliers, suite aux vérifications antérieures, que l'on doit considérer lors de la vérification.

Contenu
- Liste des points particuliers à considérer;
- Impact sur la stratégie de vérification.

BUDGET, STATISTIQUES ET AUTRES DONNÉES FINANCIÈRES

Objectif
Circonscrire, à l'égard du système à vérifier, les crédits ou sommes prévus, les revenus ou dépenses réels et déterminer comment sont répartis ces montants à travers le système afin de déterminer les secteurs où l'importance relative est en cause et orienter les travaux de vérification.

Contenu
- Identifier la (les) catégorie(s) et sous-catégorie(s) de dépenses ou de revenus concernée(s) pour le système à vérifier ainsi que les sommes budgétaires ou réelles allouées à cette (ces) catégorie(s);
- Répartition des sommes d'argents et autres données à travers le système à vérifier s'il y a lieu (région, nombre de transactions, volume de dossiers, district, etc.). (En général, les budgets, statistiques et autres données financières seront joints sous forme de tableau en annexe au mémoire de planification);
- Faire ressortir les régions, districts, etc. les plus importants;
- Identifier les transactions particulières ou exceptionnelles eu égard au système à vérifier.

STRATÉGIE DE VÉRIFICATION

Objectifs
Déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux de vérification et ce, compte tenu des renseignements obtenus au cours de la planification lesquels sont consignés dans le mémoire de planification.

Permettre à la personne devant approuver le mémoire de planification de visualiser rapidement la stratégie de vérification adoptée pour l'ensemble du système à vérifier.

S'assurer que le vérificateur dispose des éléments de connaissance suffisante pour entreprendre ses travaux de vérification.

Contenu
- Liste de tous les sous-systèmes du système à vérifier;
- Implication monétaire des transactions transitant dans chaque sous-système identifié;
- Volume de transactions ou dossiers (population);

- Énumération des principales anomalies décelées lors des vérifications antérieures;
- Importance accordée sous forme de cote qualitative (élevé, modéré, faible ou nulle) pour chaque sous-système identifié afin de déterminer quels sont ceux qui devront faire l'objet d'une attention particulière. Cette importance est notamment mesurée selon le jugement du vérificateur par rapport à l'ensemble du système à vérifier;
- Appréciation du risque d'erreurs sous forme de cote (élevé, modéré, faible) pour chaque sous-système jugé important. Cette appréciation est étayée au dossier de vérification à l'aide du questionnaire complété par le vérificateur lors de la planification et portant sur l'appréciation des risques. De plus, identification des risques de non-conformité ou d'inexactitude concernant le sous-système à vérifier;
- Stratégie à adopter (nature, étendue et calendrier) : sélection de l'approche de vérification, des régions et unités administratives à vérifier, utilisation du travail d'un autre intervenant en vérification et autres commentaires du vérificateur affectant la nature, l'étendue et le calendrier de la vérification.

Quant à la stratégie à adopter, trois options sont possibles : stratégie mixte (évaluation du système de contrôle + corroboration), stratégie corroborative ou le sous-système identifié ne fera pas l'objet d'une vérification. Le vérificateur consignera aussi, dans la colonne « Stratégie à adopter », les services, régions, unités administratives, etc. qu'il a sélectionnés pour la réalisation de son mandat, de même que tous les autres commentaires pouvant affecter la nature et l'étendue des travaux de vérification.

BUDGET DE TEMPS DÉTAILLÉ

Objectif
Déterminer le calendrier des travaux de vérification (durée et le temps prévu) pour chacune des grandes phases de la vérification en fonction de la stratégie de vérification adoptée par le vérificateur. En fait, le budget de temps permet d'évaluer si la réalisation de la vérification s'effectue dans le temps prévu, d'analyser les écarts et d'apporter les ajustements requis, le cas échéant.

Contenu
Préparer en fonction des quatre grandes phases d'une mission de vérification :

- planification de la vérification;
- étude et évaluation du système (description du système, appréciation préliminaire des contrôles-clés, programme de conformité, liste des lacunes et appréciation définitive des contrôles-clés);
- corroboration;
- communication des résultats (rapport, validation avec les gestionnaires impliqués, finalisation du dossier).

ÉTAPES DE LA PLANIFICATION DE LA VÉRIFICATION

1) Rédaction du mandat de vérification et des instructions internes;
2) Présentation du mandat auprès du ministère ou de l'organisme;
3) Connaissance générale des affaires de l'entité. À cet effet,
    - obtention de l'information financière, de la réglementation, des procédures internes et autres documents pertinents relatifs à la connaissance des activités de l'entité;
    - analyse des données financières;
    - analyse de la réglementation pour faire ressortir les éléments essentiels devant être contrôlé;
    - identification de toute autre préoccupation de fiabilité jugée importante aux fins de la fiabilité des données financières.

4) Rencontre avec le ministère (gestionnaire, etc.) pour s'enquérir de la connaissance générale du processus de traitement et de l'environnement de contrôle (à l'aide du Guide d'entrevue). À cet étape, il s'agit de :
   - comprendre le processus général du processus de traitement des données financières et de l'environnement de contrôle;
   - déterminer les sous-systèmes importants;
   - effectuer une description sommaire des sous-systèmes importants.

5) Contact avec les autres intervenants en vérification;

6) Effectuer l'appréciation sommaire des risques pour chaque système (ou sous-systèmes) important(s). À cet effet, à la lumière de la connaissance acquise :

   - identification des facteurs de risques relatifs aux activités de l'entité (identification du risque inhérent);
   - identification des facteurs de risques relatifs aux contrôles de gestion de l'entité;
   - apprécier sommairement le risque de non-contrôle.

7) Élaboration du mémoire de planification;

8) Approbation du mémoire de planification.

Modèle-type no. 06-01 : Stratégie et plan d'audit

Table des Matières

Note Méthodologique no. 06-02: Évaluation de l'importance relative

Introduction
Les décisions concernant l'importance relative comptent parmi les plus importantes qui soient prises au cours d'une mission de vérification puisqu'elles conditionnent la nature, l'étendue et le calendrier des procédés de vérification qui seront mis en vigueur à diverses phases du processus. Ainsi, il importe de procéder à l'évaluation de l'importance relative et de la documenter dès l'étape de la planification.

Définition de l'importance relative
Le concept de l'importance relative est généralement lié à la notion de précision des états financiers. La notion de l'importance relative est définie comme étant la reconnaissance du fait que certains éléments des états financiers, seuls ou ajoutés à d'autres, sont importants pour la présentation fidèle selon les principes comptables généralement reconnu.

Le mandat de la CSCCA en matière de vérification n'est pas, en règle générale et pour l'instant, principalement lié à l'attestation des états financiers. N'empêche que le concept de l'importance relative est fondamental à toute forme de vérification. Dans l'esprit du mandat de la CSCCA, il s'agit de **déterminer ce qui est important ou significatif, de ce qui ne l'est pas.**

Ce concept amène donc le vérificateur à déterminer quelles activités, sous-systèmes, transactions, etc., devront faire l'objet d'une attention particulière au cours de sa mission pour pouvoir émettre un avis adéquat sur la régularité et la conformité des résultats produits par le système. Sans ce questionnement, le vérificateur risque de consacrer beaucoup d'énergie sur des éléments qui ont peu ou pas d'effet notable sur l'ensemble du système et vice-versa.

Évaluation de l'importance relative
Pour distinguer ce qui est important de ce qui ne l'est pas, le vérificateur fait appel inévitablement à son jugement professionnel. Cependant, il doit considérer les aspects suivants lors de son évaluation :
- importance monétaire en cause (régions, secteurs, transactions, etc.);
- examen du cadre réglementaire afin de déterminer quelles sont les spécifications importantes.

Il est à souligner que les secteurs, transactions, etc., qui ne sont pas importants financièrement, **quel que soit le degré de risque qu'ils présentent**, ne sont généralement pas soumis à un examen détaillé. Généralement, là où les flux monétaires et les montants sont considérables, une plus grande attention est requise.

Modèle-type no. 06-02 : Appréciation des risques – synthèse

Système :		
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	**Date :**

PLANIFICATION	OUI	NON	COMMENTAIRES
SECTION 1. APPRÉCIATION DU RISQUE INHÉRENT **1. CONNAISSANCE DES ACTIVITES DE L'ENTITE** Selon la connaissance que vous avez acquise et votre analyse des facteurs de risque relatifs aux activités de l'entité, avez-vous relevé des faits et des situations susceptibles d'indiquer l'existence de risques inhérents importants? (Veuillez vous référer au formulaire *« Identification des facteurs de risque inhérent relatifs aux activités de l'entité »*). **2. ENSEIGNEMENT DU PASSE** S'agit-il d'une vérification initiale ou s'est-il écoulé un long délai depuis la dernière vérification? Est-on en présence d'un programme ou service qui a été mis en vigueur récemment ou qui a fait l'objet d'une réorganisation importante? L'expérience passée démontre-t-elle un risque inhérent élevé? Dans l'affirmative, précisez. (Pour ce faire, décrire la nature des erreurs ou irrégularités découvertes ou faire référence à la stratégie de vérification). **3. AUTRES FACTEURS** Le sous-système comporte-t-il des éléments d'actifs importants susceptibles de détournements (manipulation de chèques, argent liquide, etc.)?			

PLANIFICATION	OUI	NON	COMMENTAIRES
Est-ce qu'il y a d'autres éléments que vous voulez souligner et qui pourraient avoir un impact important sur l'appréciation du risque inhérent? Si oui, précisez.			
4. CONCLUSION D'après l'analyse que vous avez effectuée ci-haut, considérez-vous le risque inhérent comme étant **É**levé, **M**odéré ou **F**aible? (Pour considérer le risque inhérent comme « FAIBLE», vous devez normalement avoir répondu « NON » à toutes les questions.)	E / M / F		
SECTION 2. APPRÉCIATION DU RISQUE DE NON-CONTRÔLE - SYNTHÈSE **NOTE** Si vous optez pour une stratégie corroborative, vous devez considérer le risque de non-contrôle (R.N.C.) comme étant « Élevé » pour les fins de la détermination de l'étendue des sondages de corroboration et ce, peu importe l'appréciation que vous aurez faite du R.N.C. ci-dessous. **1 CONTROLES DE GESTION (autres que ceux reliés au cadre de gestion des technologies de l'information)**			

PLANIFICATION	OUI	NON	COMMENTAIRES
Selon la connaissance que vous avez acquise sur les contrôles de gestion mis en place, considérez-vous que l'entité dispose d'un environnement de contrôle propice pour avoir un effet positif sur l'efficacité du système de contrôle mis en place par l'entité? (Veuillez vous référer au formulaire *« Identification des facteurs de risques relatifs aux contrôles de gestion »*).			
2 CONTROLES DE GESTION RELATIFS AU CADRE DE GESTION DES SYSTEMES ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION Selon les renseignements que vous avez acquis sur le cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information, l'environnement informatique entourant le système ou sous-système à vérifier semble-t-il pourvu de mécanismes de contrôle adéquats pour assurer l'étanchéité des applications informatisées?			
3 CONNAISSANCE GENERALE DU SYSTEME DE CONTROLE Suite à la connaissance générale que vous avez acquise du système de contrôle, le système ou sous-système à vérifier semble-t-il pourvu de mécanismes de contrôle adéquats permettant de s'assurer de la conformité et de la régularité des transactions produites? Dans l'affirmative, le ministère nous assure-t-il, à première vue, d'une piste de vérification accessible?			
4 INTERRELATIONS AVEC D'AUTRES SYSTEMES OU SOUS-SYSTEMES Est-ce que ce sous-système (ou application) est en interrelation avec d'autres systèmes ou sous-systèmes (ou application)? Si oui, préciser. Dans l'affirmative, est-ce que ces systèmes ou sous-systèmes (ou applications) seront vérifiés au cours du présent mandat? S'ils ne sont pas couverts dans le présent mandat, quel est le risque de non-couverture (conséquences) pour le présent sous-système (ou application)? Préciser			
5 SUIVI DES RECOMMANDATIONS			

PLANIFICATION	OUI	NON	COMMENTAIRES
Le ministère ou organisme concerné a-t-il donné suite aux recommandations incluses dans le dernier rapport de vérification?			
6 MODIFICATIONS AU SYSTEME DE CONTROLE			
Le traitement des opérations ainsi que le système de contrôle qui en découlent sont-ils demeurés relativement stables au cours de la période vérifiée? Si non, précisez.			
7 ENSEIGNEMENT DU PASSE			
L'enseignement du passé démontre-t-il un risque de non-contrôle faible? Si non, expliquez. (Pour ce faire, consultez le dossier de vérification antérieure, le dernier rapport de vérification émis concernant ce système de même que le suivi des recommandations effectué auprès du M/O.)			
Selon les connaissances acquises lors de vérifications antérieures ou autres, considérez-vous que les dirigeants de l'entité puissent chercher à influencer le système de contrôle ou passer outre à l'application de certains mécanismes de contrôle-clés? Précisez, s'il y a lieu.			
8 CONCLUSION			
Selon la compréhension que vous avez acquise sur le contrôle interne au cours de votre planification de la mission de vérification, jugez-vous que l'entité dispose, à première vue, de lignes directrices et mécanismes de contrôles suffisants pour assurer la régularité et la conformité des transactions (respect de la réglementation, exactitude et intégralité)? Si non, précisez le type d'erreurs ou d'irrégularités importantes qui sont susceptibles de se produire.			

	E	M	F	
Dans cette optique, d'après l'analyse que vous avez effectuée plus haut et selon la réponse donnée à la question précédente, appréciez-vous sommairement le risque de non contrôle comme étant **É**levé, **M**odéré ou **F**aible dans son ensemble?				

PLANIFICATION	OUI		NON	COMMENTAIRES

Modèle-type no. 06-02 : Exemple d'appréciation des risques – synthèse - passation des marchés publics

Remarque : cet exemple contient une section sur l'appréciation du risque de non-détection – cette section peut servir pour une auto-évaluation de l'approche ou de l'exécution de l'audit – ou une évaluation par une unité en charge de contrôle qualité ou évaluation par expert indépendant.

Système : Passation de Marchés		
Sous-système :	**Préparé par :**	**Date :**
Ministère/organisme :	**Révisé par :**	**Date :**

PLANIFICATION	**OUI**	**NON**	**COMMENTAIRES**

SECTION 1. APPRÉCIATION DU RISQUE INHÉRENT **1. CONNAISSANCE DES ACTIVITES DE L'ENTITE** Selon la connaissance que vous avez acquise et votre analyse des facteurs de risque relatifs aux activités de l'entité, avez-vous relevé des faits et des situations susceptibles d'indiquer l'existence de risques inhérents importants? (Veuillez vous référer au formulaire *« Identification des facteurs de risque inhérent relatifs aux activités de l'entité »*). **2. ENSEIGNEMENT DU PASSE** S'agit-il d'une vérification initiale ou s'est-il écoulé un long délai depuis la dernière vérification? Est-on en présence d'un programme ou service qui a été mis en vigueur récemment ou qui a fait l'objet d'une réorganisation importante? L'expérience passée démontre-t-elle un risque inhérent élevé? Dans l'affirmative, précisez. (Pour ce faire, décrire la nature des erreurs ou irrégularités découvertes ou faire référence à la stratégie de vérification). **3. AUTRES FACTEURS** Le sous-système comporte-t-il des éléments d'actifs importants susceptibles de détournements (manipulation de chèques, argent liquide, etc.)? Est-ce qu'il y a d'autres éléments que vous voulez souligner et qui pourraient avoir un impact important sur l'appréciation du risque inhérent? Si oui, précisez.			Exemples de facteurs de risque inhérent dans le cadre des audits de passation de marchés publics : 1- L'absence de législation applicable en matière de passation de marchés publics. 2- Des modifications apportées récemment à la législation sur la passation de marchés publics (par exemple pour la rendre conforme à la législation internationale). 3- Une législation compliquée, imprécise ou susceptible de donner lieu à plusieurs interprétations. 4- Des montants significatifs sont en cause, comme dans le cas de la passation de marchés publics dans le domaine de la défense. 5- Détection, lors d'un audit de l'année précédente, d'écarts de conformité par rapport à la législation et aux directives en matière de passation de marchés publics. 6- Des soupçons ou des cas précédents de fraude et de corruption impliquant la direction et les membres du personnel occupant des postes clés. 7- Des inspections par les autorités de contrôle (par exemple, les autorités chargées de la concurrence). 8- Transmission, par des fournisseurs potentiels, de plaintes concernant des pratiques déloyales liées à des attributions de contrats. 9- Des conflits d'intérêts potentiels
4. CONCLUSION D'après l'analyse que vous avez effectuée ci-haut, considérez-vous le risque inhérent comme étant **É**levé, **M**odéré ou **F**aible? (Pour considérer le risque inhérent comme « FAIBLE», vous devez normalement avoir répondu « NON » à toutes les questions.)	E	M	F

SECTION 2. APPRÉCIATION DU RISQUE DE NON-CONTRÔLE - SYNTHÈSE **NOTE** Si vous optez pour une stratégie corroborative, vous devez considérer le risque de non-contrôle (R.N.C.) comme étant « Élevé » pour les fins de la détermination de l'étendue des sondages de corroboration et ce, peu importe l'appréciation que vous aurez faite du R.N.C. ci-dessous. **1 CONTROLES DE GESTION (autres que ceux reliés au cadre de gestion des technologies de l'information)** Selon la connaissance que vous avez acquise sur les contrôles de gestion mis en place, considérez-vous que l'entité dispose d'un environnement de contrôle propice pour avoir un effet positif sur l'efficacité du système de contrôle mis en place par l'entité? (Veuillez vous référer au formulaire *« Identification des facteurs de risques relatifs aux contrôles de gestion »*). **2 CONTROLES DE GESTION RELATIFS AU CADRE DE GESTION DES SYSTEMES ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION** Selon les renseignements que vous avez acquis sur le cadre de gestion des systèmes et des technologies de l'information, l'environnement informatique entourant le système ou sous-système à vérifier semble-t-il pourvu de mécanismes de contrôle adéquats pour assurer l'étanchéité des applications informatisées? **3 CONNAISSANCE GENERALE DU SYSTEME DE CONTROLE** Suite à la connaissance générale que vous avez acquise du système de contrôle, le système ou sous-système à vérifier semble-t-il pourvu de mécanismes de contrôle adéquats permettant de s'assurer de la conformité et de la régularité des transactions produites? Dans l'affirmative, le ministère nous assure-t-il, à première vue, d'une piste de vérification accessible? **4 INTERRELATIONS AVEC D'AUTRES SYSTEMES OU SOUS-SYSTEMES** Est-ce que ce sous-système (ou application) est en interrelation avec d'autres systèmes ou sous-systèmes (ou application)? Si oui, préciser. Dans l'affirmative, est-ce que ces systèmes ou sous-systèmes (ou applications) seront vérifiés au cours du présent mandat? S'ils ne sont pas			Exemples de facteurs de risque de non contrôle dans le cadre des audits de passation de marchés publics : 1- L'absence de lignes directrices internes valables, y compris l'absence de critères clairs et objectifs. 2- Des modifications d'ordre général ou des contrôles sur les applications, effectués récemment sur les systèmes informatiques utilisés lors des passations de marchés publics. 3- Des contrôles de la qualité insatisfaisants ou un suivi insuffisant en ce qui concerne les fournisseurs. 4- La faiblesse ou l'absence de contrôles concernant le respect, par les fournisseurs, des lignes directrices dans le domaine de l'éthique. 5- L'absence ou la mauvaise qualité du suivi en matière de conformité à la législation en vigueur.

couverts dans le présent mandat, quel est le risque de non-couverture (conséquences) pour le présent sous-système (ou application)? Préciser				
5 SUIVI DES RECOMMANDATIONS Le ministère ou organisme concerné a-t-il donné suite aux recommandations incluses dans le dernier rapport de vérification?				
6 MODIFICATIONS AU SYSTEME DE CONTROLE Le traitement des opérations ainsi que le système de contrôle qui en découlent sont-ils demeurés relativement stables au cours de la période vérifiée? Si non, précisez.				
7 ENSEIGNEMENT DU PASSE L'enseignement du passé démontre-t-il un risque de non-contrôle faible? Si non, expliquez. (Pour ce faire, consultez le dossier de vérification antérieure, le dernier rapport de vérification émis concernant ce système de même que le suivi des recommandations effectué auprès du M/O.) Selon les connaissances acquises lors de vérifications antérieures ou autres, considérez-vous que les dirigeants de l'entité puissent chercher à influencer le système de contrôle ou passer outre à l'application de certains mécanismes de contrôle-clés? Précisez, s'il y a lieu.				
8 CONCLUSION Selon la compréhension que vous avez acquise sur le contrôle interne au cours de votre planification de la mission de vérification, jugez-vous que l'entité dispose, à première vue, de lignes directrices et mécanismes de contrôles suffisants pour assurer la régularité et la conformité des transactions (respect de la réglementation, exactitude et intégralité)? Si non, précisez le type d'erreurs ou d'irrégularités importantes qui sont susceptibles de se produire. Dans cette optique, d'après l'analyse que vous avez effectuée plus haut et selon la réponse donnée à la question précédente, appréciez-vous sommairement le risque de non contrôle comme étant **É**levé, **M**odéré ou **F**aible dans son ensemble?	E	M	F	

Exemples de facteurs de risque de non-détection	
1	Des procédures d'audit conçues de manière inefficace (par exemple, lorsque sont mises en œuvre des procédures qui consistent simplement en une vérification des transactions enregistrées, sans en contrôler l'exhaustivité, ou lorsqu'une demande d'informations est transmise uniquement au personnel responsable de la passation de marchés publics sans l'adresser également aux membres du personnel chargés d'autres tâches comme l'administration ou la gestion des installations, aux fournisseurs ou aux organismes qui enregistrent les plaintes).
2	Des éléments susceptibles d'inciter la direction à omettre ou à dissimuler intentionnellement des éléments probants (par exemple, le versement, par des fournisseurs, de paiements illicites ou de dessous-de-table).
3	Le risque de collusion au niveau de la direction ou de contournement des contrôles par celle-ci

Note Méthodologique no. 07-01: Tests de substance ou de corroboration

Objectif de la vérification de corroboration:

Obtenir l'information probante additionnelle nécessaire pour acquérir une assurance raisonnable que les transactions produites par le système sont exactes, adéquatement comptabilisées et conformes aux lois et aux règlements qui en découlent. En ce sens, les procédés de vérification de corroboration sont en général complémentaires aux procédés de vérification des tests de contrôle.

Pourquoi doit-on effectuer des sondages de corroboration?

Un bon système de contrôle interne réduit le risque de fraudes ou d'erreurs, mais il ne les élimine pas entièrement. Les sondages de corroboration servent donc à :

- pallier les limites inhérentes aux contrôles internes;
- pallier le manque de contrôles internes :
  - lacunes en matière de contrôle interne;
  - opérations inhabituelles ou particulières.

Définition d'un sondage de corroboration:

C'est la reprise par sondage, des principales opérations financières effectuées par le personnel de l'entité vérifiée, en vue de s'assurer de la conformité et de la régularité des transactions.

Un sondage de corroboration implique, le cas échéant, la reprise des opérations suivantes :

- l'examen des preuves documentaires;
- l'examen du respect de la réglementation;
- l'examen de la codification;
- l'examen des reports;
- le calcul.

NATURE DES PROCÉDÉS DE VÉRIFICATION DE CORROBORATION

Les principaux procédés de vérification de corroboration sont :

- l'inspection;
- l'observation;
- la confirmation;
-- l'enquête;
- l'analyse;
- le calcul.

Inspection
L'inspection consiste à examiner plus ou moins rapidement ou minutieusement et à comparer entre eux les biens physiques, les documents, les registres et les pièces justificatives.

Observation
L'observation consiste à regarder quelqu'un appliquer un traitement ou un procédé de contrôle.

Enquête et obtention de confirmations

L'enquête consiste à chercher à obtenir des renseignements pertinents auprès de personnes bien renseignées à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise.

Analyse
L'analyse consiste :

a) à identifier les éléments qui entrent dans la composition d'un poste des états financiers ou d'un compte afin de déterminer les aspects qu'il y a lieu d'étudier;

b) à étudier et à évaluer les relations qui existent entre les éléments d'information financière ou autre (procédés analytiques).

Calcul
Le calcul consiste à recalculer les opérations arithmétiques portées sur les pièces ou dans les registres comptables ou à les vérifier au moyen de calculs différents.

ÉTENDUE DES SONDAGES DE CORROBORATION

Suite à l'expérience acquise du système lors d'une vérification antérieure (éléments à considérer lors d'une vérification subséquente), le vérificateur a planifié globalement l'étendue des sondages de corroboration. Cependant, celui-ci devra ajuster le nombre de sondages en fonction des résultats des tests de contrôle. Il doit donc déterminer dans quelle mesure il entend s'appuyer sur la fiabilité du contrôle interne. Les facteurs suivants pourront aussi influer sur l'étendue des sondages:
- le risque estimé d'erreurs dans la population à vérifier;
- le degré de confiance que l'on veut obtenir;
- la présence de transactions inhabituelles ou non répétitives;
- la présence de transactions à plus haut risque dans la population à vérifier;
- l'importance de l'activité à vérifier eu égard au système dans son ensemble;
- la complexité des opérations.

Il n'existe pas de recette miracle pour déterminer l'étendue des sondages de corroboration. Le vérificateur doit exercer son jugement à la lumière des facteurs ci-dessus. Cependant, il doit garder à l'esprit qu'il doit réunir suffisamment d'informations probantes (étude et évaluation du contrôle interne + corroboration) pour acquérir une assurance raisonnable que les transactions produites par le système sont conformes et régulières. Ainsi, lorsque le vérificateur estime que les contrôles internes du sous-système vérifié sont très bons, très peu de tests additionnels seront requis en corroboration. Par contre, si le vérificateur ne peut s'appuyer sur le contrôle interne, il devra alors effectuer beaucoup plus de sondages en corroboration.

Les critères de détermination de l'étendue des sondages de vérification de corroboration sont consignés sur une feuille de travail (critères d'échantillonnage). Dans certains cas, lorsque l'étendue pour un procédé de vérification en particulier est différente de l'étendue globale fixée pour cette activité, on peut consigner directement le nombre ou le pourcentage de sondages à effectuer directement dans le programme de vérification.

CALENDRIER DE LA VÉRIFICATION DE CORROBORATION

Les sondages de vérification devraient être effectués après l'appréciation définitive des contrôles-clés du système ou sous-système vérifié. Ce moment apparaît être le plus opportun parce qu'à ce moment, le vérificateur possède une vue d'ensemble des contrôles du système ou du sous-système vérifié. Par conséquent, il a une bonne idée des forces et des faiblesses de contrôles du système. Il est donc capable d'identifier les contrôles sur lesquels il entend se fier et ceux sur lesquels il ne peut compter. De là, il pourra mieux déterminer l'étendue des sondages de vérification de corroboration, de manière à ne pas sur ou sous vérifier chacune des activités du système. Rappelons-nous que la vérification des systèmes

de contrôle a pour principale fonction de tenter de diminuer l'étendue des sondages de corroboration tout en consacrant d'avantage nos efforts de vérification de corroboration sur les éléments à haut risques et/ou importants.

De plus, les sondages de vérification de corroboration doivent être faits, le cas échéant, sur la même période couverte par les tests de contrôle, car l'étendue des sondages de corroboration est fonction de la fiabilité qui est accordée au contrôle interne de la période vérifiée.

CRITÈRES D'ÉCHANTILLONNAGE

On doit consigner par écrit sur une feuille de travail, les décisions que le vérificateur a prises sur la nature et l'étendue de la vérification de corroboration. On doit y retrouver toutes les informations qui ont amené le vérificateur à décider du type de transactions et du nombre à effectuer en corroboration. Ce qui amènera le vérificateur à parler de la fiabilité du contrôle interne, des caractéristiques de la population, de la taille de la population, des critères de sélection à retenir (niveau de confiance, précision, taux d'erreurs prévu), de la taille de l'échantillon, de la méthode de sélection (statistique ou jugement) et finalement de la technique de sélection à utiliser (aléatoire, intervalle, strates, grappes). On doit donc y retrouver un cheminement complet à partir duquel toute la logique est bien précisée quant au choix et au nombre d'échantillons vérifiés.

Caractéristiques de la population

Il est très important de faire un examen de la population à vérifier afin de déterminer le type de transactions qui doit être vérifié. Le vérificateur doit se poser les questions suivantes:

- Y a-t-il des points précis ou importants du cadre légal qui doivent être vérifiés?
- Y a-t-il des types particuliers de transactions dans la population qui doivent être vérifiés?
  - transactions importantes?
  - transactions à risque?
  - types de transactions ne transitant pas par les voies normales du système étudié?
- Y-a-t-il seulement certaines parties de la transaction qui doivent être vérifiées?
  - partie où un contrôle est absent, déficient, non suffisant ou non fiable?
  - partie importante car la suite du processus en dépend?
  - partie complexe de la transaction où le risque d'erreurs est élevé?

Si l'on décide de ne pas appliquer de sondages de corroboration sur un type de transactions en particulier ou pour un sous-système, le vérificateur doit quand même remplir une feuille de travail afin de consigner par écrit les éléments qui l'ont conduit à ne pas effectuer de sondages de corroboration. Il ne suffit pas seulement de dire quel type de transactions est exclu des sondages de corroboration, il faut motiver le pourquoi de cette exclusion.

ÉLABORATION D'UN PROGRAMME DE VÉRIFICATION DE CORROBORATION

Quand?

Le programme de vérification de corroboration a avantage à être élaboré ou révisé au terme de l'appréciation définitive des contrôles-clés de chacun des sous-systèmes ou activités. De plus, il serait souhaitable que le vérificateur ait complété une feuille de travail exposant ses critères d'échantillonnage, car à ce moment, il aura identifié les éléments à haut risques et/ou importants sur lesquels il devra rédiger des procédés de corroboration.

Comment?

Le programme de vérification de corroboration est généralement élaboré par sous-système ou activité analysé. À l'intérieur de ceux-ci, il est généralement préparé selon le cheminement logique du type de transactions à vérifier. Cependant, il revient au vérificateur de disposer le programme de vérification de corroboration de façon à ce qu'il soit le plus efficient possible lors de l'application des sondages.

Contenu

La feuille de travail «Programme de vérification» est utilisée pour l'élaboration des procédés de vérification de corroboration. Elle contient les éléments suivants:

- référence;
- numéro du procédé de vérification (No);
- procédés de vérification (Procédés);
- personne ayant appliqué le procédé (Fait par);

A. Référence

Cette référence est l'article ou la disposition de la réglementation qui sera vérifié par le vérificateur lors de l'application du procédé de vérification. On y indique plus précisément, la nature du cadre légal auquel on réfère (C.T. #, Loi, Règlement, etc.) ainsi que le(s) numéro(s) d'article(s) vérifié(s). S'il y a lieu, l'on y retrouvera aussi l'alinéa vérifié.

B. Numéro du procédé de vérification (No)

C'est un numéro séquentiel qui est indépendant des numéros de contrôles identifiés dans la description de système ou dans le programme de vérification des tests de contrôle. Il sert à relier le procédé de vérification à son application (feuille de travail). De plus, il permet aussi, lors de l'analyse des résultats de corroboration, de faire le lien entre les anomalies relevées, la feuille de travail (sondages) et le procédé concerné dans le programme de vérification de corroboration.

C. Procédés de vérification

Ce sont les moyens et les techniques utilisés par le vérificateur pour vérifier les types de transactions et les points du cadre réglementaire que le vérificateur a retenus lors de sa réflexion sur le choix des critères d'échantillonnage.

Comme dans la rédaction des procédés de vérification des tests de contrôle, le procédé de corroboration doit être clair, précis et directif.

D. Personne ayant appliqué le procédé (Fait par)

Se référer à la section 9 « Élaboration des tests de contrôle » pour obtenir plus de détails sur ces deux points.

Note Méthodologique no. 07-02: Niveau de travail de corroboration

Concepts relatifs au niveau de travail de corroboration

Après avoir procédé à l'appréciation du risque inhérent et à l'appréciation définitive des contrôles-clés, le vérificateur connaît de façon qualitative (faible – modéré – élevé), le niveau de travail de corroboration à faire pour chacun des sous-systèmes qu'il a jugés importants pour les fins de sa mission. Que signifie en pratique un niveau de travail de corroboration élevé, modéré ou faible? Autrement dit, en termes de niveau de confiance à obtenir des sondages de corroboration et en termes de nombre de transactions à vérifier à l'étape de la corroboration. Il peut utiliser son jugement professionnel pour déterminer l'étendue requise des procédés de corroboration à effectuer ou utiliser une méthode d'échantillonnage statistique.

Avant de choisir, le vérificateur doit être conscient des limites et des répercussions de ces méthodes. D'une part, plusieurs éléments militent en faveur de l'utilisation de l'échantillonnage statistique. Dans un premier temps, elle permet de mesurer le risque lié au sondage (risque aléatoire) c'est-à-dire le risque que les conclusions tirées d'un sondage ne représentent pas fidèlement la population, ce qui est très important dans une mission de vérification. Elle permet également d'optimiser, en fonction du niveau de confiance et de la précision que l'on désire obtenir, la taille de l'échantillon pour chacun des éléments ou des transactions à vérifier. Enfin, l'évaluation des résultats est plus objective et, par le fait même, plus défendable puisqu'elle est établie à partir de méthodes statistiques universelles basée sur les lois de la probabilité.

Par contre, bien qu'elle représente de nombreux avantages, l'utilisation de cette méthode exige du vérificateur une certaine expertise en cette matière. La méconnaissance des principes de base de l'échantillonnage statistique pourrait facilement amener le vérificateur à biaiser et à interpréter incorrectement les résultats. Elle exige également du vérificateur de connaître suffisamment les caractéristiques de la population à vérifier pour tirer des conclusions adéquates sur l'ensemble de la population. Finalement, les avantages de la méthode statistique doivent être supérieurs aux coûts engagés. Prenons l'exemple d'une population de 5000 transactions d'une valeur globale de 10 M $ et dont seulement 10 transactions représentent 90% de cette valeur : il serait possiblement plus judicieux de vérifier ces 10 transactions au lieu d'avoir recours à une méthode statistique. Le jugement professionnel du vérificateur doit toujours intervenir dans le choix d'un sondage statistique* ou non statistique.

D'autre part, l'échantillonnage au jugement n'est pas nécessairement moins valide que l'échantillonnage statistique pour le vérificateur qui cherche à se faire une opinion sur une population; c'est plutôt que l'on ne peut mesurer alors le degré d'exactitude et la probabilité qu'un échantillon ne soit pas représentatif. En fait, on ne peut atteindre le même degré d'objectivité en échantillonnage non statistique que lorsque les techniques de prélèvement et la taille des échantillons sont comparables à ceux que l'on aurait utilisés dans le cadre des méthodes statistiques. À son avantage cependant, elle peut laisser place à des éléments non quantifiables, preuves morales, intuition, auxquelles peuvent aboutir l'observation et l'enquête et dont on ne tient pas nécessairement compte dans les méthodes statistiques.

Lorsque le vérificateur décide d'opter pour un échantillonnage non statistique (au jugement), il est important que les critères ou éléments qu'il a considérés pour la détermination de l'étendue des sondages de corroboration soient consignés au dossier de vérification à l'aide de la feuille de travail prévue à cette fin.

Dans le cas où il décide d'avoir recours de façon statistique à la détermination de l'étendue des sondages de corroboration, le vérificateur doit définir ce qu'il entend par un niveau de travail de corroboration élevé, modéré ou faible. Dans la prochaine section, nous vous exposons de façon quantitative ce que

signifie un niveau de travail élevé, modéré ou faible.

Niveau de travail de corroboration

Voici ci-dessous une grille définissant concrètement le niveau de confiance que le vérificateur doit obtenir de l'application de ses procédés de corroboration pour limiter à 5% (autrement dit, pour obtenir un degré de confiance de 95% des résultats obtenus) le risque que des erreurs ou anomalies importantes ne soient pas décelées au cours de la mission (risque de mission).

Matrice du niveau de travail de corroboration requis

Risque de non-contrôle

Risque inhérent	Élevé	Modéré	Faible
Élevé	95%	90%	75%
Modéré	90%	85%	70%
Faible	85%	70%	50%

Cette grille a pour objectif de guider le vérificateur dans la détermination de l'étendue des sondages de corroboration. À titre explicatif, cette grille représente la pondération du risque inhérent et du risque de non-contrôle. Cette pondération génère neuf possibilités qui indiquent, en fonction des conclusions du vérificateur sur l'appréciation du risque inhérent et du risque de non-contrôle, le niveau de confiance que le vérificateur doit obtenir de l'application de ses procédés de corroboration pour ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible, soit 5%. En somme, cette grille précise davantage l'envergure des travaux de corroboration qui devront être réalisés.

À titre d'exemple, si le vérificateur arrive à la conclusion que le risque inhérent est élevé et que le risque de non-contrôle est modéré, il devrait obtenir, selon cette grille, un niveau de confiance de 90% des résultats de l'application de ses procédés de corroboration pour limiter à 5% le risque qu'une erreur ou anomalie importante ne soit pas décelée.

Évidemment, lorsque le vérificateur utilise une méthode d'échantillonnage au jugement, il est plus difficile d'avoir une assurance que le nombre d'échantillons choisis permettra de limiter à 5% le risque qu'une erreur ou anomalie importante ne soit pas décelée. Cependant, dans une telle circonstance, le vérificateur doit garder à l'esprit qu'il doit ramener le risque de mission à un niveau faible et que « faible » signifie un risque de mission limité à 5%. Donc, il doit tendre vers cette limite de 5 %.

Il est à souligner, dans le cadre d'une stratégie corroborative, que le vérificateur doit considérer le risque de non-contrôle comme étant « élevé », peu importent les conclusions auxquelles en est arrivé le vérificateur à l'égard de l'appréciation sommaire du risque de non-contrôle et de l'environnement de contrôle à l'étape de la planification. Par contre, le risque inhérent peut quand même être considéré comme étant élevé, modéré ou faible, dans le cadre d'une telle stratégie.

Détermination de la taille de l'échantillon

Une fois que le vérificateur a déterminé le niveau de confiance qu'il désire obtenir de l'application des procédés de vérification, il doit déterminer l'étendue des sondages à effectuer (statistique ou au jugement) en fonction de ce niveau de confiance.

La technique d'échantillonnage statistique des sondages d'attributs est utilisée particulièrement dans les

situations où le vérificateur veut estimer le taux d'erreur dans une population; c'est le cas, par exemple, s'il veut connaître le pourcentage de demandes de paiement qui ne sont pas autorisées ou qui ne respectent pas les dispositions réglementaires en vigueur. L'avantage des sondages d'attributs est qu'ils permettent au vérificateur non seulement d'estimer le taux d'erreur en pourcentage, mais ils permettent également d'exprimer l'erreur en valeur monétaire.

Les sondages d'attributs correspondent bien aux préoccupations des vérificateurs de la CSCCA qui ont pour objectif d'émettre un avis sur la régularité et la conformité des transactions produites. Ainsi, la méthode d'échantillonnage qui vous est présenté ci-dessous est basée sur les sondages d'attributs. De façon plus précise, nous vous proposons la « Méthode d'échantillonnage d'attributs stratifié en termes monétaires » dont les principes de fonctionnement sont exposés dans le volume « L'utilisation de méthodes quantitatives en vérification », 2ième édition, écrit par M. Denis Cormier, C.A., C.G.A., C.M.A. et détenteur d'un doctorat en sciences économiques.

Méthode d'échantillonnage d'attributs stratifié en termes monétaires
Cette méthode consiste à regrouper les éléments de la population d'une valeur monétaire à peu près semblable à l'intérieur de classes plus homogènes; c'est ce qu'on appelle la stratification*.

Elle a pour objet de déterminer dans quelle classe (strate) surtout se retrouvent les erreurs ou anomalies et par conséquent, de cerner plus clairement leur importance. Ainsi, si beaucoup d'erreurs sont retracées dans les strates où les montants sont de moindre importance, le jugement qui sera porté sur la population sous-étude sera différent d'une situation où l'on retrouverait passablement d'erreurs dans les montants plus élevés. En résumé, cette méthode permet de mieux discerner l'erreur et de mesurer son importance et d'étayer le jugement à rendre sur la population sous-étude en s'appuyant sur des bases plus solides.

Nous expliquons ci-dessous les principes de fonctionnement de cette méthode d'échantillonnage.

<u>Constitution des strates dans la population</u>
La première étape consiste à bâtir les strates dans la population. On distingue dans cette étape deux opérations. Il faut d'abord fixer les bornes ou limites de chaque strate et deuxièmement, dénombrer les transactions ou documents qu'on retrouve à l'intérieur de chaque strate. Une strate se définit comme un groupe de transactions ou documents dont les valeurs monétaires sont comprises entre deux bornes fixées préalablement. Le vérificateur doit consigner au dossier de vérification, à l'aide de la feuille de travail « Critère d'échantillonnage – procédés de corroboration » prévue à cet effet, la constitution des strates qu'il a bâties.

Il est à souligner que dans la détermination des strates, il n'y a aucune règle absolue qui prévaut. Cette décision demeure quelque peu arbitraire et elle dépend en grande partie du jugement de celui qui utilise la méthode.

<u>Détermination de la taille de l'échantillon</u>
Pour déterminer le nombre de transactions à sélectionner, il est nécessaire d'estimer ou de connaître le niveau de confiance désiré, le taux d'erreur estimatif dans la population et le degré de précision désiré.

- **Niveau de confiance désiré**. Le niveau de confiance est le nombre de chances que la conclusion d'un sondage soit valable, c'est-à-dire que le sondage soit représentatif de la population. On a vu à la section « Niveau de travail de corroboration » qu'elle est le niveau de confiance que doit utiliser le vérificateur en fonction à l'appréciation du risque inhérent et de l'appréciation du risque de non-contrôle qu'il a effectué.

- **Taux d'erreur estimatif dans la population**. Le taux d'erreur estimatif dans la population (ou taux d'erreur espéré) est le pourcentage d'erreurs que l'on estime qu'il existe dans la population à

échantillonner. Ce taux est établi selon le jugement et l'expérience du vérificateur. Le vérificateur doit également tenir compte de l'appréciation du risque inhérent et du risque de non-contrôle qu'il a effectué aux étapes *« Planification »* et *« Étude et évaluation du système »*. En effet, plus le vérificateur apprécie le risque comme étant faible, plus le taux d'erreurs estimatif devrait être faible puisqu'il considère que le système est pourvu de mécanismes de contrôle suffisamment fiable pour prévenir ou détecter les erreurs ou anomalies importantes et donc, il s'attend à ce que la population contienne peu d'erreur.

Il est à souligner que le taux d'erreur estimatif a beaucoup d'influence sur la taille de l'échantillon et par conséquent, sur l'interprétation des résultats qui en découlera. Ainsi, plus le taux d'erreur estimatif est élevé, plus la taille de l'échantillon sera élevée. Pour éviter d'avoir un échantillon trop grand, le vérificateur pourrait avoir facilement tendance à opter d'une façon systématique pour un taux peu élevé alors qu'en fait, un taux d'erreur plus élevé aurait été plus réaliste. Cependant, le vérificateur doit bien prendre conscience que si les résultats réels démontrent un taux d'erreur plus élevé que celui estimé, il ne pourra pas conclure, en fonction des critères qu'il s'était fixés, que ces résultats sont le reflet de l'ensemble de la population. Prenons l'exemple d'une population de 30 000 transactions dont le vérificateur désire obtenir un degré de confiance de 95% de l'application de ses procédés de corroboration avec un taux de précision de ±2% et pour laquelle il estime un taux d'erreur de 4% dans la population, la taille de l'échantillon devrait normalement être, selon les tables, de 364 unités. Trouvant ce nombre trop élevé, il décide de choisir un taux d'erreur estimatif de 2% de façon à réduire la taille de son échantillon à 187 unités. Or, si les résultats de la vérification des 187 unités indiquent un taux d'erreur réel de 3%, il ne pourra pas conclure, d'une façon statistique, qu'il y a 95% de chance que la population contienne 3% d'erreur avec une précision de ±2%.

À la lecture des tables d'échantillonnage, on constaterait qu'il a en réalité obtenu un niveau de confiance d'environ 65% que la population contienne 3% d'erreur avec une précision de ±2%.

Par ailleurs, nous sommes d'avis que le vérificateur ne devrait pas utiliser un taux d'erreur estimatif de plus de 5% puisque la taille de l'échantillon serait trop grande pour garder un certain équilibre coûts\ avantages dans la plupart des vérifications.

- **Degré de précision désiré**. Le degré de précision est l'étendue entre laquelle la vraie réponse, concernant les caractéristiques de la population étudiée, devrait se trouver à un niveau de confiance désiré. Ainsi, si le vérificateur dit que, d'après les tests qu'il a effectués, le taux d'erreur dans la population est de 5%, avec un degré de précision de ±2%, il veut dire que le taux d'erreur dans la population se situe entre 3% et 7%. Pour des raisons d'uniformité et de comparabilité entre chaque mandat, nous sommes d'avis que le degré de précision doit être fixé pour l'ensemble de la CSCCA. Nous estimons qu'une précision de ±2% serait appropriée pour les fins de notre mission; un degré de précision inférieur à ±2% aurait comme conséquence d'augmenter considérablement la taille de l'échantillon alors qu'un taux supérieur aurait pour effet d'augmenter la variabilité des résultats obtenus.

Une fois établis les trois facteurs susmentionnés, le vérificateur peut déterminer la taille de l'échantillon à l'aide des tables d'échantillonnages par attributs dont dispose la CSCCA. Prenons l'exemple d'une population de 100 000 transactions et dont le vérificateur a apprécié le risque inhérent et le risque de non-contrôle comme étant modéré. La matrice du niveau de travail de corroboration établi qu'il devrait obtenir un niveau de confiance de 85% de l'application de ses sondages de corroboration pour ramener à un niveau suffisamment faible le risque de mission, soit 5%. En estimant le taux d'erreur espéré à 3% avec une précision de ±2%, le vérificateur devrait sélectionner 150 unités pour pouvoir porter un avis adéquat sur la conformité et la régularité des transactions produites par le système vérifié.

Par la suite, le vérificateur doit répartir ces unités par strates en fonction de leur importance en valeur

monétaire. Cette répartition est très importante si l'on veut cerner plus clairement l'importance des erreurs ou anomalies relevées. De plus, l'omission d'une telle répartition risquerait de fausser sensiblement les résultats projetés à l'ensemble de la population puisqu'il n'y aurait pas de relation directe entre les échantillons choisis et la valeur monétaire de la population.

Il est à souligner qu'une unité n'équivaut pas nécessairement à une transaction. Cette étendue est en fait un nombre que l'on peut exprimer soit en terme de nombre de transaction ou d'unités d'équivalences monétaires. Dans ce dernier cas, pour déterminer la taille de l'échantillon, nous faisons intervenir la notion d'intervalle.

L'intervalle se détermine en utilisant l'équation suivante :

$$\frac{\text{Valeur monétaire de la population vérifiée}}{\text{Nombre d'unités à sélectionner selon la grille de la détermination de la taille de l'échantillon}} = \text{Intervalle monétaire de l'échantillon à sélectionner}$$

Par exemple, pour une population ayant une valeur monétaire de 10M $ et dont le nombre d'unités sélectionnées selon la taille de la population est de 150, l'intervalle monétaire à sélectionner sera de 66,666 $ soit 10M $ divisé par 150 unités, ce qui signifie que la première transaction sélectionnée se retrouvera dans l'intervalle monétaire cumulatif de 66,666 $ et la seconde transaction se retrouvera dans l'intervalle monétaire cumulatif de 133,332 $ et ainsi de suite, jusqu'à la valeur monétaire totale de la population vérifiée. Cette façon de faire permet automatiquement de sélectionner toutes les transactions importantes de la population sous étude. Il est à remarquer qu'une transaction de 700,000 $ représenterait plus de 10 unités sur les 150 à vérifier.

Cette méthode par intervalle peut être utilisée aussi bien dans une population dont les valeurs monétaires qui la composent sont variées que dans une population où les valeurs monétaires sont homogènes. Cependant, plus la population sera homogène, plus l'étendue se rapprochera au nombre de transaction à vérifier.

Par ailleurs, le vérificateur devra faire preuve de jugement dans la sélection et l'application de l'étendue déterminée en fonction des tables. Par exemple, même si la table d'échantillonnage indique qu'il doit sélectionner 250 unités dans le cadre de sa mission, le vérificateur peut dans un premier temps en sélectionner une centaine par exemple et, avant de poursuivre plus loin, analyser les résultats de ce premier groupe d'échantillon et par la suite, décider l'opportunité d'étendre ou non son échantillon jusqu'à un maximum de 250 unités. À cet effet, le vérificateur pourra s'aider des tables d'échantillonnage par attributs et attributs et en unités dollars qui sont mises à sa disposition.

Le vérificateur pourra également considérer les tests bivalents effectués sur le contrôle lors de la phase *« Étude et évaluation du système »* comme faisant partie intégrante des tests à effectuer en corroboration s'ils sont significatifs. Le vérificateur, pour ses procédés de corroboration, pourra donc être en mesure de réduire la taille de l'échantillon à sélectionner du nombre de tests bivalents effectués.

<u>Projection des erreurs ou anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population</u>
Après avoir procéder à l'application des sondages de corroboration et à la compilation et à l'analyse des erreurs ou anomalies relevées sur la « Liste des anomalies », le vérificateur doit en mesurer l'ampleur dans l'ensemble de la population.

Dans un premier temps, le vérificateur extrapole les anomalies à l'ensemble de la population (par strate) afin d'obtenir une vue d'ensemble de l'ampleur de la valeur des anomalies. À cette étape, le vérificateur doit s'assurer que le taux d'erreur contenu dans l'échantillon est égal ou inférieur au taux d'erreur espéré (taux d'écart estimatif). Comme déjà mentionné, un taux d'erreur réel plus élevé que celui estimé aurait pour conséquence que le vérificateur ne pourrait conclure, en fonction des critères qu'il s'est fixés, que les résultats sont le reflet de l'ensemble de la population.

Lorsque le vérificateur a établi qu'une anomalie constituait une exception, il peut l'exclure de l'extrapolation des anomalies à l'ensemble de la population. Il lui faut toutefois tenir compte de l'effet de cette anomalie, si elle n'est pas corrigée, en plus de l'extrapolation des anomalies qui ne constituent pas des exceptions.

Lorsque la vérification s'effectue dans un contexte réseau, la projection par strate des erreurs donnera au vérificateur une vision locale pour chacune des unités administratives vérifiées. Cependant, pour avoir une vision à l'échelle du réseau, il doit compiler les résultats de chaque unité administrative vérifiée et projeter ces résultats à l'ensemble du réseau.

Interprétation des résultats

Après avoir projeté les erreurs ou anomalies à l'ensemble de la population, le vérificateur doit évaluer si l'ensemble de celles-ci remettent en cause la conformité et la régularité des transactions produites. Pour ce faire, la valeur des anomalies projetées plus, le cas échéant, celle des anomalies exceptionnelles constituent, de la part du vérificateur, la meilleure estimation de la valeur de l'anomalie affectant la population. Lorsque les anomalies extrapolées plus, le cas échéant, les anomalies exceptionnelles dépassent l'anomalie acceptable, l'échantillon ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. Plus la somme des anomalies extrapolées et des anomalies exceptionnelles se rapproche de l'anomalie acceptable, plus il est probable que l'anomalie affectant réellement la population puisse dépasser l'anomalie acceptable. Par ailleurs, lorsque la valeur des anomalies extrapolées dépasse celle à laquelle s'attendait le vérificateur et sur laquelle il s'était fondé pour décider de la taille de l'échantillon, le vérificateur peut en conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage* inacceptable que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable.

Si le vérificateur conclut que le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée, il peut :

- demander à la direction de procéder à une investigation des anomalies qu'il a décelées et de la possibilité que d'autres anomalies existent, puis de procéder aux corrections nécessaires;

- modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de vérification complémentaires (analyse, tests de corroboration, etc.) de manière à favoriser l'obtention du niveau d'assurance exigé. Par exemple, dans le cas des procédés de corroboration, le vérificateur pourrait étendre la taille de l'échantillon.

Le vérificateur doit documenter son analyse des résultats au dossier de vérification.

Conclusion

L'objectif du vérificateur est d'émettre un avis adéquat sur la régularité et la conformité des transactions produites. Pour ce faire, le vérificateur doit absolument estimer le taux d'erreur probable, en pourcentage et en terme monétaire, contenu dans la population. Or, la méthode d'échantillonnage d'attributs stratifié en termes monétaires répond en tout point aux préoccupations du vérificateur. Étant fondé sur les lois de la probabilité, elle permet également au vérificateur d'appuyer d'une façon plus

objective les conclusions tirées de l'application des sondages de corroboration.

Par contre, l'utilisation de cette méthode n'a nullement la prétention de se substituer au jugement professionnel du vérificateur; elle est nul autre qu'un outil de plus pour accompagner le vérificateur dans le cadre de sa mission. En ce sens, il est de la responsabilité du vérificateur de l'utiliser avec jugement et non d'une manière strictement mécanique.

Par ailleurs, nous tenons à souligner que d'autres méthodes d'échantillonnages, statistiques ou au jugement, peuvent aussi être utilisés, en certaines circonstances, pour déterminer la taille de l'échantillon et sélectionner les transactions à vérifier. Cependant, le vérificateur doit toujours garder à l'esprit qu'il doit réunir assez d'éléments probants pour ramener le risque à un niveau suffisamment faible (5% à la CSCCA) pour qu'une anomalie ou une inexactitude importante ne soit pas décelée et il doit documenter son dossier de vérification en conséquence.

Modèle-type no. 07-01 : Programme de travail – tests de corroboration

Système :	☐ **Tests de contrôles – partie manuelle**
Sous-système :	☐ **Tests de contrôles – partie informatique**
Ministère/organisme :	☒ **Corroboration**
Préparé par :	**Date :**
Revu par :	**Date :**

PT. RÉF.	No.	PROGRAMME DE TESTS	FAIT PAR

Modèle-type no. 07-02 : Papier de travail – tests de corroboration

PAPIER DE TRAVAIL REF. :

Ministère ou organisme:	**Système:**	**Activité:**
	Préparé par:	**Date:**
	Révisé par:	**Date:**

VÉRIFICATION DE CORROBORATION
Objectif :
Travail Effectué :
Résultats :
Conclusion :

Note Méthodologique no. 08-01: Analyse des résultats des tests de corroboration

But de l'analyse des résultats de corroboration

L'analyse des résultats de corroboration permet d'évaluer si les anomalies relevées lors de l'application des sondages de corroboration ont un impact sur le respect de la régularité et de la conformité des transactions produites par le système (fiabilité des données financières).

2. Facteurs à considérer pour déterminer s'il y a impact sur la régularité et la conformité des transactions produites par le système

Une fois les anomalies répertoriées sur la feuille de travail *« Liste des anomalies »*, le vérificateur procède à leur analyse pour en découvrir l'origine et pour en évaluer l'impact sur le respect de la régularité et de la conformité des transactions produites par le système.

Les erreurs ou irrégularités découvertes lors des sondages de corroboration peuvent provenir:

- d'une lacune de système déjà identifiée lors des tests de contrôle;
- d'un relâchement des contrôles existants non relevé lors des tests de contrôle;
- d'une modification au système dont l'impact sur les résultats a été mal évalué;
- du fait que certains types de transactions passent outre le système de contrôle identifié au graphique;
- d'événements fortuits qui pourraient ne plus se reproduire.

Dans le cadre d'une vérification des systèmes de contrôle, le vérificateur doit découvrir les causes, de sorte que l'entité vérifiée puisse corriger les lacunes de système et l'améliorer. Par conséquent, l'analyse des résultats de corroboration peut amener le vérificateur à découvrir de nouvelles lacunes de contrôle interne. Cette situation se présente généralement dans le cas où le nombre de tests de contrôle effectué dans le but de s'assurer de l'efficacité et de la continuité des contrôles, n'était pas suffisant ou adéquat (risque* de non détection). Cette situation peut aussi se produire lorsque le vérificateur croyait que les anomalies relevées étaient des cas isolés lors de l'analyse des résultats des tests de contrôle.

Pour déterminer si les anomalies relevées ont un impact sur le respect de la régularité et de la conformité des transactions produites, le vérificateur doit tenir compte des facteurs suivants:

- fréquence des anomalies relevées par rapport à la taille de l'échantillon;
- importance monétaire ou réglementaire des anomalies relevées.

Pour ce faire, il doit aussi tenir compte des anomalies relevées au niveau des tests de contrôle et des conclusions portées sur la fiabilité du système de contrôle interne figurant à la feuille de travail *« Appréciation définitive des contrôles-clés »*. De plus, il est probable que d'autres anomalies existent dans le reste de la population. Il est donc nécessaire, pour obtenir le total probable des anomalies, d'extrapoler* à partir des anomalies repérées dans l'échantillon pour parvenir à une conclusion sur l'ensemble de la population dont a été tiré l'échantillon. Par conséquent, il est important que l'échantillon sélectionné soit bien représentatif pour pouvoir effectuer une telle extrapolation.

Les conclusions du vérificateur suite à l'analyse qu'il a effectuée des anomalies relevées (causes, origines, impact sur le respect de la conformité et la régularité des transactions et autres commentaires) sont consignées dans la colonne *« Analyse »* de la feuille de travail *« Liste des anomalies »*. Lorsqu'un groupe d'anomalies donne lieu à une nouvelle lacune de système ou à une lacune déjà relevée, on indique une référence à la L.D.L. en précisant le numéro de la lacune inscrit à la L.D.L. (ex : L.D.L. # 1).

3. Évaluation des résultats

Après avoir analysé les anomalies relevées lors de l'application des procédés de corroboration, le vérificateur peut faire face à diverses situations :

- absence d'anomalie;
- présence de quelques anomalies plus ou moins importantes;
- présence de plusieurs anomalies importantes.

Absence d'anomalie

Cette situation est idéale et pourrait confirmer que l'entité vérifiée dispose de contrôles internes nécessaires pour assurer le respect de la conformité et la régularité des transactions produites. Une telle situation serait de nature à entraîner une diminution de l'étendue des sondages lors de la vérification subséquente.

Présence de quelques anomalies plus ou moins importantes

Si l'analyse des anomalies confirme la présence de lacunes de système déjà relevées lors de la phase *« Étude et évaluation du système »* ou la mise en lumière de nouvelles lacunes ne prêtant pas ou peu à conséquences, le vérificateur peut maintenir l'étendue actuelle des sondages de corroboration. Si à l'opposé, il décèle une lacune de système pouvant laisser croire que des erreurs ou irrégularités importantes se sont produites, il doit étendre ses sondages pour confirmer ou infirmer ses craintes.

Présence de plusieurs anomalies importantes

Si les sondages confirment la présence d'erreurs ou d'irrégularités importantes, le vérificateur doit mettre en œuvre des procédés de vérification supplémentaires pour voir jusqu'à quel point les transactions produites ne sont pas conformes et régulières. A la limite, les sondages pourraient être conduits sur la base du cas par cas (100% des transactions) et ce, jusqu'à ce que des actions appropriées soient prises de la part des gestionnaires impliqués.

Il peut également demander à l'entité vérifiée de reprendre, en tout ou en partie, les types de transactions qui comportent des anomalies importantes.

Il est à souligner que dans les situations où le vérificateur découvre une nouvelle lacune de contrôle, il doit reconsidérer, en tout temps, les conclusions portées à l'appréciation définitive des contrôles-clés, et par conséquent, la nature, l'étendue et le calendrier des sondages de corroboration.

Annexe 3 - Exemples d'écarts de conformité

Le tableau ci-après fournit quelques exemples d'écarts de conformité et fait état de considérations concernant **l'importance relative** et la formulation de conclusions. Les commentaires sur l'importance relative et sur la formulation de conclusions soulignent simplement des considérations pertinentes; en aucun cas, il ne s'agit de déterminer définitivement si l'exemple en cause constitue un écart significatif de conformité. La détermination de l'importance relative dépendra des **circonstances particulières** et du **jugement professionnel** de l'auditeur du secteur public.

Réf.	Exemple d'écart de conformité	Considérations concernant l'importance relative et la formulation de conclusions
1	Au cours de l'exercice, le ministère de l'éducation a versé à un organisme public des crédits à utiliser dans le domaine de l'éducation nationale. Or, pendant l'année, l'organisme a dépensé 10 millions de dollars des États-Unis sous la forme de subventions versées à des fabricants étrangers de produits de haute technologie.	La législation régissant l'organisme public ne l'habilite pas à octroyer des subventions à des organismes étrangers. Ce cas de non-conformité peut s'avérer significatif dans la mesure où le versement de la subvention à des organismes étrangers n'était pas conforme aux textes législatifs et réglementaires en vigueur et n'a donc pas servi à atteindre les objectifs visés par le législateur.
2	Au cours de l'exercice, les dépenses encourues par un organisme public ont dépassé de 1,000 dollars des États-Unis le total des dépenses autorisées dans le budget approuvé par le législateur, à savoir 5,000 dollars des États-Unis.	Dans ce cas, les dépenses réelles ont dépassé les montants autorisés dans le budget approuvé. Ce cas de non-conformité peut s'avérer significatif dans la mesure où il s'agit d'une violation manifeste de textes législatifs et réglementaires clairement définis. Dans certains cas, et pour certains types de dépenses, ce dépassement peut constituer une question très sensible.
3	Un citoyen a droit à une pension mensuelle de 1 000 dollars des États-Unis. Or l'organisme public ne lui en a versé que 900 par mois. De plus, les paiements ont été effectués après la date prévue dans la législation.	Bien que les montants en cause ne soient pas élevés par rapport aux états financiers de l'organisme public, les conséquences de ce non- respect des règles sont susceptibles d'être très significatives pour le retraité vivant avec un revenu fixe. Si la non-conformité est imputable à une faiblesse du système, il est possible qu'elle affecte beaucoup d'autres citoyens. Dans ce cas, il s'agirait d'un écart significatif en raison de l'ampleur de ses conséquences sur les citoyens et sur la société en général.
4	Une mère célibataire a droit à des allocations familiales mensuelles pour chaque enfant âgé de moins	Bien que cet écart de conformité soit à l'avantage du bénéficiaire, il est contraire à la législation et à ses

Réf.	Exemple d'écart de conformité	Considérations concernant l'importance relative et la formulation de conclusions
	de 18 ans. Or l'organisme public a versé des allocations familiales pour un enfant âgé de 19 ans.	intentions, et peut donc s'avérer inéquitable vis-à-vis des autres bénéficiaires. Si le non-respect des règles est imputable à une faiblesse du système, il est susceptible d'affecter beaucoup d'autres citoyens. Le cas échéant, il s'agirait d'un écart significatif en raison de l'ampleur de ses conséquences sur les citoyens et sur la société en général.
5	Les termes d'un code de construction imposent la réalisation d'inspections annuelles. Or l'organisme public n'a effectué aucune inspection au cours des cinq dernières années.	Ce cas de non-conformité peut s'avérer significatif en raison d'aspects qualitatifs comme les implications en matière de sécurité. Bien qu'aucun montant précis ne soit en cause, les risques potentiels pour la sécurité des occupants du bâtiment peuvent rendre ce cas significatif. Le risque existe également qu'une catastrophe donne lieu, pour cause de non-conformité, à un nombre élevé d'actions en responsabilité susceptibles d'avoir des conséquences financières importantes aussi pour l'organisme public.
6	Une convention de financement dispose que le bénéficiaire des fonds doit élaborer des états financiers et les adresser à l'organisation donatrice avant une date donnée. Or les états financiers n'ont pas été établis et n'ont donc pas été transmis dans les délais.	Le caractère significatif de ce cas de non-conformité dépendra de divers facteurs. Il convient de vérifier si le bénéficiaire a élaboré et transmis les états financiers par la suite, l'importance du retard, les raisons de ce retard, les conséquences éventuelles du non-respect des règles, etc.
7	Des faiblesses systémiques significatives ont été constatées en ce qui concerne la perception de recettes dans le cadre d'un code des impôts. Ces faiblesses résultaient d'une mauvaise interprétation du code des impôts par l'entité auditée. Dans de nombreux cas, des contribuables ont été imposés trop lourdement.	Ce type d'écart de conformité concerne les droits des citoyens de bénéficier des garanties prévues par la loi. Certains citoyens ont été trop lourdement imposés, tandis que d'autres n'ont fait l'objet d'aucune imposition. En fonction du contexte, et s'agissant de faiblesses systémiques, il se peut que l'écart soit significatif.

Annexe 4 – Modèles de rapports d'audits

Cette annexe présente un certain nombre de modèles de rapports d'audits de conformité associés ou non avec des audits d'états financiers. Les rapports de vérification ou contrôle de la gestion émis par la CSCCA s'efforceront de suivre ces modèles. Des rédactions alternatives seront possibles mais devront être comparées et justifiées par rapport aux rédactions retenues ci-après.

1. Rapport court relatif à un audit de conformité
2. Rapport d'audit de conformité associé à un rapport d'audit sur des états financiers
3. Rapport d'audit de conformité – conclusion avec réserve
4. Rapport d'audit de conformité – conclusion avec réserve – effets significatifs mais non généralisés
5. Rapport d'audit de conformité – conclusion défavorable – (I)
6. Rapport d'audit de conformité – conclusion défavorable (II)
7. Rapport d'audit de conformité – impossibilité de formuler une conclusion – (I)
8. Rapport d'audit de conformité – impossibilité de formuler une conclusion – (II)
9. Rapport d'audit de conformité – avec paragraphe d'observation et de paragraphe sur d'autres points – (II)
10. Rapport d'audit de conformité – avec paragraphe d'observation et de paragraphe sur d'autres points – (II)
11. Rapport d'audit de conformité – expression d'une assurance limitée
12. Rapport d'audit sur les états financiers comportant une opinion assortie d'une assurance raisonnable ainsi qu'une conclusion assortie d'une assurance limitée sur la conformité

1. Modèle de rapport court relatif à un audit de conformité

Rapport sur [le respect, par l'organisme public ABC, de la convention de financement conclue avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX]

Nous avons contrôlé [le respect, par l'organisme public ABC, de la convention de financement conclue avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX, sur la base des comptes du projet établis pour l'exercice clos le 31.12.20XX, qui font état de dépenses totales s'élevant à xxxxxx.xx dollars des États-Unis].

Responsabilité de la direction

Conformément [à la convention de financement passée avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX], la direction de l'organisme public ABC est chargée [de tenir une comptabilité du projet complète et conforme à la convention de financement].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est de formuler, sur la base de notre audit et de manière indépendante, une conclusion sur [les comptes du projet]. Nos travaux ont été effectués conformément [aux principes fondamentaux de contrôle et aux lignes directrices sur les audits de conformité de l'INTOSAI]. En vertu de ces principes, nous sommes tenus de nous conformer aux règles d'éthique, ainsi que de programmer et d'effectuer l'audit de manière à pouvoir déterminer, avec une assurance raisonnable, si [l'utilisation des fonds consacrés au projet est, dans tous ses aspects significatifs, conforme à la convention de financement du xx.xx.20XX].

Un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de collecter suffisamment

d'éléments probants appropriés pour étayer une conclusion. Le choix des procédures mises en œuvre relève du jugement professionnel de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que des cas significatifs de non-conformité se produisent, qu'ils résultent de fraudes ou d'erreurs. Nous mettons en œuvre les procédures d'audit que nous estimons adaptées aux circonstances. Nous estimons que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour étayer notre conclusion.

Conclusion

Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que [l'utilisation, par l'organisme public ABC, des fonds reçus de l'organisation donatrice XYZ et consacrés au projet] est, dans tous ses aspects significatifs, conforme [à la convention de financement du xx.xx.20XX].

[Réponses de l'entité auditée, le cas échéant, par exemple sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Réponses de l'entité auditée» ou en annexe.]

[Recommandations, le cas échéant, par exemple sous le titre «Recommandations» ou en annexe.]

2. Modèle de rapport d'audit de conformité associé à un rapport d'audit sur des états financiers

Rapport d'audit de l'ISC de XXX

[Destinataire, par exemple le législateur, le Parlement, etc.]

Rapport sur les états financiers

Nous avons procédé à l'audit des états financiers ci-joint de l'organisme public ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20XX, le compte de résultat, l'état de variation de l'actif net/des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

En vertu de *[faire référence à la législation/aux règlements définissant les responsabilités de la direction],* la direction est responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers conformément aux *[mentionner les normes comptables applicables: normes comptables internationales pour le secteur public, principes de comptabilité publique généralement reconnus pour le pays XYZ, etc.].* Cette responsabilité comprend la conception, la mise en œuvre et le maintien d'un contrôle interne approprié en vue de l'élaboration et de la présentation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les *[mentionner les normes d'audit applicables: par exemple les principes fondamentaux de contrôle et les lignes directrices de l'INTOSAI, les normes internationales d'audit, les normes d'audit du gouvernement généralement reconnues*

pour le pays XYZ, etc.]. En vertu de ces normes, nous sommes tenus de nous conformer[10] aux règles d'éthique, ainsi que de programmer et d'effectuer l'audit de manière à pouvoir déterminer, avec une assurance raisonnable, si les états financiers sont exempts d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de collecter des éléments probants concernant les montants et les informations présentés dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en considération le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers, afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité[11]. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même qu'à évaluer la présentation des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

Nous sommes d'avis que les états financiers de l'organisme public ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 20XX ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux *[mentionner les normes comptables applicables: normes comptables internationales pour le secteur public, principes de comptabilité publique généralement reconnus pour le pays XYZ, etc.].*

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations de l'auditeur en matière d'établissement de rapports.]

[Dans certaines juridictions, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles, à savoir être tenu de rendre compte d'autres sujets, qui viennent s'ajouter à celle visée aux paragraphes 35, 36, A37 et A38 de la norme ISA 700, c'est-à-dire la formulation d'une opinion sur les états financiers.]

Rapport sur la conformité

[Note: la forme et le contenu de cette partie du rapport d'audit varieront en fonction des circonstances, du mandat de l'ISC, ainsi que d'autres obligations faites à celle-ci en matière d'établissement de rapports].

[10] Formulation à adapter, le cas échéant, en fonction des normes/lignes directrices appliquées.

[11] Formulation à revoir de façon appropriée si l'auditeur entend exprimer une opinion sur le contrôle interne.

Responsabilité de la direction en ce qui concerne la conformité

Outre qu'elle est responsable de l'élaboration et de la présentation des états financiers, comme cela a été dit plus haut, la direction est également tenue de s'assurer que les activités, les transactions financières et les informations qui y sont présentées sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

Responsabilité de l'auditeur

Outre la formulation d'une opinion sur les états financiers (voir ci-dessus), notre responsabilité consiste également à exprimer une opinion sur la question de savoir si les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent. Cette responsabilité inclut la mise en œuvre de procédures en vue de collecter des éléments probants permettant de déterminer si les dépenses et les recettes de l'organisme ont été utilisées aux fins prévues par le législateur. Ces procédures comprennent l'évaluation des risques de non-conformité significative.

Nous estimons que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion sur la conformité

Nous sommes d'avis que les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

[Inclure les réponses de l'entité auditée, le cas échéant, par exemple après le paragraphe d'opinion, sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Réponses de l'entité auditée» ou en annexe.]

[Formuler des recommandations constructives, le cas échéant, par exemple après le paragraphe d'opinion, sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Recommandations» ou en annexe.]

3. Modèle de rapport d'audit de conformité – conclusion avec réserve

..... [Parties introductives du rapport qui conviennent]……

[Nous avons contrôlé le respect, par l'organisme public ABC, des clauses du contrat de bail passé avec le propriétaire DEF le xx.xx.20XX.

Justification de la conclusion avec réserve

Le contrat de bail stipule que le montant du loyer mensuel pour l'occupation des locaux BBB, à savoir xxxxx.xx dollars des États-Unis, est payable à l'avance le premier jour du mois. Au cours de l'exercice 20XX, l'un des loyers a été versé après la date prévue. L'organisme public ABC s'est dès lors vu imposer le paiement de charges supplémentaires et de pénalités de retard dont le montant s'est élevé à xx.xx dollars des États-Unis.

Conclusion avec réserve

Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que, à l'exception du cas de non-

conformité relevé dans le paragraphe intitulé «justification de la conclusion avec réserve», l'organisme public ABC respecte, dans tous leurs aspects significatifs, les clauses du contrat de bail passé avec le propriétaire DEF le xx.xx.20XX].

…….. *[Sections finales du rapport qui conviennent]……*

4. Modèle de rapport d'audit de conformité – conclusion avec réserve – effets significatifs mais non généralisés

L'exemple ci-après illustre un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, notamment de la législation en vigueur, ainsi que des objectifs et des intentions du législateur. L'auditeur a établi que les effets sont significatifs mais non généralisés.

…….. *[Parties introductives du rapport qui conviennent]……*

Rapport sur la conformité

…….. *[Texte introductif qui convient]……*

Justification de l'opinion avec réserve sur la conformité

Au cours de l'exercice, le ministère de l'éducation a versé à l'organisme public ABC des crédits à utiliser dans le domaine de l'éducation nationale. Or notre audit a permis de constater que les dépenses de l'organisme pour l'exercice comprenaient le versement de subventions de 10 millions de dollars des États-Unis à des fabricants étrangers de produits de haute technologie.

En vertu de *[la législation régissant l'entité auditée]*, l'organisme public ABC n'était pas habilité à octroyer des subventions à des organismes étrangers. Les dépenses correspondant aux subventions versées aux organismes étrangers n'ont pas été utilisées aux fins voulues par le législateur et ne sont donc pas conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

Opinion sur la conformité

Nous sommes d'avis que, à l'exception des dépenses correspondant aux subventions accordées aux organismes étrangers décrites dans le paragraphe intitulé «justification de l'opinion avec réserve sur la conformité», les activités, les transactions et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

…….. *[Sections finales du rapport qui conviennent]……*

5. Modèle de rapport d'audit de conformité – conclusion défavorable

Dans l'exemple ci-après, le sujet considéré sur le plan de la conformité est le respect des clauses d'un contrat de bail. L'audit a permis de constater qu'aucun des loyers n'a été versé dans le délai prévu, ce qui a donné lieu au paiement de charges supplémentaires et de pénalités par l'entité auditée. Nous estimons que cet écart de conformité est significatif.

L'exemple de rapport court ci-après n'est donné qu'à titre indicatif. Plusieurs ISC établissent un «rapport long» et présentent leurs constatations de façon plus détaillée dans sa partie principale.

…….. *[Parties introductives du rapport qui conviennent]……*

[Nous avons contrôlé le respect, par l'organisme public ABC, des clauses du contrat de bail passé avec le propriétaire DEF le xx.xx.20XX.

Justification de la conclusion défavorable

Le contrat de bail stipule que le montant du loyer mensuel pour l'occupation des locaux BBB, à savoir xxxxx.xx dollars des États-Unis, est payable à l'avance le premier jour du mois. Au cours de l'exercice 20XX, le loyer n'a jamais été versé dans le délai prévu. L'organisme public ABC s'est dès lors vu imposer le paiement de charges supplémentaires et de pénalités de retard dont le montant s'est élevé à xxxx.xx dollars des États-Unis.

Conclusion défavorable

Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que, compte tenu de l'importance de la problématique décrite dans le paragraphe intitulé «justification de la conclusion défavorable», l'organisme public ABC ne respecte pas, dans tous leurs aspects significatifs, les clauses du contrat de bail passé avec le propriétaire DEF le xx.xx.20XX].

…….. [Sections finales du rapport qui conviennent]……

6. Modèle de rapport d'audit de conformité – conclusion défavorable

L'exemple ci-après illustre un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, notamment de la législation en vigueur, ainsi que des objectifs et des intentions du législateur. L'auditeur a établi que les effets sont significatifs et généralisés.

..... [Parties introductives du rapport qui conviennent]……

Rapport sur la conformité

..... [Texte introductif qui convient]……

Justification de l'opinion défavorable sur la conformité

Au cours de l'exercice, l'organisme public ABC a versé des prestations sociales s'élevant à 500 millions de dollars des États-Unis. Le paiement des pensions représentait 90 % de l'ensemble des prestations sociales. Les états financiers reflètent fidèlement les montants versés. Toutefois, les faiblesses affectant les contrôles des systèmes informatiques utilisés pour le paiement des pensions font apparaître que celui-ci n'était pas effectué dans les délais prescrits par *[mentionner les lois sociales en vigueur, les règlements, etc.]*. Du fait de cette insuffisance, les droits fondamentaux des retraités éligibles sont susceptibles d'avoir été violés.

Opinion sur la conformité

Nous sommes d'avis que, compte tenu de l'importance de la problématique décrite dans le paragraphe intitulé «justification de l'opinion défavorable sur la conformité», les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers ne sont pas conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

…….. [Sections finales du rapport qui conviennent]……

7. Modèle de rapport d'audit de conformité – impossibilité de formuler une conclusion

Lorsqu'il n'est pas en mesure d'aboutir à une conclusion, l'auditeur fait état de cette impossibilité.

Dans l'exemple ci-après, l'audit de conformité devait porter sur le respect, par l'organisme public ABC, du code de construction CCC. Le bâtiment BBB représente 95 % du parc immobilier dont l'organisme ABC est responsable. Le bâtiment BBB n'est plus sûr parce qu'il a été récemment endommagé par un tremblement de terre.

L'exemple de rapport court ci-après n'est donné qu'à titre indicatif. Plusieurs ISC établissent un «rapport long» et présentent leurs constatations de façon plus détaillée dans sa partie principale.

..... [Parties introductives du rapport qui conviennent]……

[Nous avons contrôlé le respect, par l'organisme public ABC, du code de construction CCC du xx.xx.20XX.

Justification de l'impossibilité de formuler une conclusion

Nous n'avons pu collecter qu'un nombre limité d'éléments probants pour déterminer si l'organisme public ABC respectait le code de construction CCC, puisque nous n'avons pas été autorisés à accéder au bâtiment BBB, sis à l'adresse XYZ, en raison des dégâts causés par le tremblement de terre. Le bâtiment BBB représente 95 % du parc immobilier dont l'organisme public ABC est responsable. Dès lors, aucune autre procédure ne permettait de déterminer de façon satisfaisante si l'organisme public ABC avait respecté le code de construction CCC.

Impossibilité de formuler une conclusion

Sur la base des travaux d'audit réalisés et compte tenu de l'importance de la problématique décrite dans le paragraphe intitulé «justification de l'impossibilité de formuler une conclusion», nous ne sommes pas en mesure d'aboutir à une conclusion. En conséquence, nous ne formulons aucune conclusion sur le respect, par l'organisme ABC, du code de construction CCC du xx.xx.20XX].

…….. [Sections finales du rapport qui conviennent]……

(Il convient de noter que, si la direction est responsable de la limitation de l'étendue de l'audit, la question fondamentale de son intégrité pourrait être posée. L'auditeur doit alors se demander avec circonspection comment et à qui cette constatation doit être communiquée).

8. Modèle de rapport d'audit de conformité – impossibilité de formuler une conclusion

L'exemple ci-après correspond à un cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir apprécier si les dépenses sont conformes aux textes législatifs et réglementaires, notamment à la législation en vigueur, ainsi qu'aux objectifs et intentions du législateur. L'auditeur a établi que les effets sont significatifs et généralisés.

..... [Parties introductives du rapport qui conviennent]……

Rapport sur la conformité

..... [Texte introductif qui convient]……

Justification de l'impossibilité de formuler une opinion sur la conformité

Au cours de l'exercice, le ministère de l'éducation a versé à l'organisme public ABC des crédits à utiliser dans le domaine de l'éducation nationale. Or notre audit a permis de constater que les dépenses de l'organisme pour l'exercice, présentées dans les états financiers, comprenaient le versement de subventions pour un montant de 10 millions de dollars des États-Unis à une institution de recherche privée. Cette somme représentait 90 % de l'ensemble des subventions payées au cours de l'exercice.

Nous n'avons pu collecter qu'un nombre limité d'éléments probants pour déterminer si les versements de subventions ont été conformes à *[mentionner la législation en vigueur, les règlements, etc.]*. En raison de dommages causés par un ouragan, l'organisme public ABC n'a pas été en mesure de fournir suffisamment de documents attestant que l'institution de recherche privée avait le droit de bénéficier de ces subventions. Nous n'avons pu mettre en œuvre aucune procédure satisfaisante pour déterminer si les paiements ont été effectués conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur et, partant, utilisés aux fins escomptées par le législateur.

Impossibilité de formuler une opinion sur la conformité

Compte tenu de la limitation de l'étendue de l'audit, dont les raisons sont exposées dans le paragraphe intitulé «justification de l'impossibilité de formuler une opinion sur la conformité», nous ne sommes pas en mesure de formuler une opinion sur la question de savoir si les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

…….. [Sections finales du rapport qui conviennent]……

9. Modèle de rapport d'audit de conformité – avec paragraphe d'observation et de paragraphe sur d'autres points

Dans certains cas, il peut être nécessaire d'approfondir des points particuliers qui ne remettent pas en cause la conclusion sur la conformité. Dans ces circonstances, l'auditeur ajoute un paragraphe d'observation ou un paragraphe sur d'autres points, dont des exemples sont présentés ci-après.

..... [Parties introductives du rapport qui conviennent]…… Conclusion

Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que [l'utilisation, par l'organisme public ABC, des fonds reçus de l'organisation donatrice XYZ et consacrés au projet] est, dans tous ses aspects significatifs, conforme [à la convention de financement du xx.xx.20XX].

Paragraphe d'observation

Nous attirons l'attention sur la note xx annexée aux comptes du projet, qui présente en détail l'ensemble des coûts administratifs, dont le montant s'élève à xxxx.xx dollars des États-Unis, portant sur l'établissement, par l'organisme, de rapports sur la conformité à la convention de financement. Notre conclusion n'est pas assortie de réserve concernant cette observation.

Paragraphe sur d'autres points

Nous attirons l'attention sur le fait que le présent rapport a été élaboré à l'intention de l'organisation donatrice XYZ et qu'il ne saurait être utilisé à d'autres fins.

…….. *[Sections finales du rapport qui conviennent]……*

10. Modèle de rapport d'audit de conformité – avec paragraphe d'observation et de paragraphe sur d'autres points

Dans certains cas, il peut être nécessaire d'approfondir des points particuliers qui ne remettent pas en cause l'opinion sur la conformité. Dans ces circonstances, l'auditeur ajoute un paragraphe d'observation ou un paragraphe sur d'autres points, dont des exemples sont présentés ci-après.

..... *[Parties introductives du rapport qui conviennent]……*

Rapport sur la conformité

..... *[Texte introductif qui convient]……*

Opinion sur la conformité

Nous sommes d'avis que les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

Paragraphe d'observation

Nous attirons l'attention sur la note xx annexée aux états financiers, qui explique l'incertitude liée à la décision de justice en instance concernant l'interprétation, par l'organisme, des obligations découlant de la législation environnementale du xx.xx.20xx. Notre opinion n'est pas assortie d'une réserve à cet égard.

Paragraphe sur d'autres points

Nous attirons l'attention sur le respect, par l'organisme, de la législation du xx.xx.20xx relative à la passation de marchés publics applicable à la collectivité publique dont relève l'organisme ABC. Les termes de cette législation sont contradictoires par rapport à ceux d'une autre législation relative à la passation de marchés publics, datée du yy.yy.20yy et mise en œuvre pour toutes les collectivités publiques signataires de l'accord général ZZZ sur le commerce. Parmi celles-ci figure la collectivité publique dont relève l'organisme ABC. Il importe que le législateur accorde davantage d'attention à cette question afin que les amendements nécessaires puissent être apportés pour la mise en conformité de la législation du xx.xx.20xx relative à la passation de marchés publics.

…….. *[Sections finales du rapport qui conviennent]……*

11. Modèle de rapport d'audit de conformité – expression d'une assurance limitée

L'exemple de rapport court d'assurance limitée ci-après n'est donné qu'à titre indicatif. Plusieurs ISC établissent un «rapport long» et présentent leurs constatations de façon plus détaillée dans sa partie principale.

Rapport de l'ISC de XXX relatif à l'examen de la conformité

[Destinataire, par exemple l'organisation donatrice XYZ]

Rapport sur [le respect, par l'organisme public ABC, de la convention de financement conclue avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX]

Nous avons examiné [le respect, par l'organisme public ABC, de la convention de financement conclue avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX, sur la base des comptes du projet établis pour l'exercice clos le 31.12.20XX, qui font état de dépenses totales s'élevant à xxxxxx.xx dollars des États-Unis].

Responsabilité de la direction

Conformément [à la convention de financement passée avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX], la direction de [l'organisme public ABC] est chargée [de tenir une comptabilité du projet complète et conforme à la convention de financement].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est de formuler, sur la base de notre examen et de manière indépendante, une conclusion sur les comptes du projet. Nos travaux ont été effectués conformément [aux principes fondamentaux de contrôle et aux lignes directrices sur les audits de conformité de l'INTOSAI]. En vertu de ces principes, nous sommes tenus de nous conformer aux règles d'éthique, ainsi que de programmer et d'effectuer l'examen de manière à pouvoir déterminer, avec une assurance limitée, si [l'utilisation des fonds consacrés au projet est, dans tous ses aspects significatifs, conforme à la convention de financement du xx.xx.20XX].

Un examen des comptes du projet se limite essentiellement à des procédures analytiques et à des demandes d'informations. C'est pourquoi il fournit une assurance moindre par rapport à un audit. Étant donné que nous n'avons pas réalisé un audit, notre conclusion ne fournit qu'une assurance limitée, ce qui est cohérent au regard des travaux, plus limités, réalisés dans le cadre de cet examen de la conformité.

Conclusion

Sur la base des travaux réalisés, nous n'avons eu connaissance d'aucun élément indiquant que [les comptes du projet élaborés par l'organisme public ABC] ne sont pas, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [à la convention de financement passée avec l'organisation donatrice XYZ le xx.xx.20XX].

[Réponses de l'entité auditée, le cas échéant, par exemple sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Réponses de l'entité auditée» ou en annexe.]

[Recommandations, le cas échéant, par exemple sous le titre «Recommandations» ou en annexe.]

12. Modèle de rapport d'audit sur les états financiers comportant une opinion assortie d'une assurance raisonnable ainsi qu'une conclusion assortie d'une assurance limitée sur la conformité

L'exemple de rapport court ci-après n'est donné qu'à titre indicatif et ne peut être utilisé que pour les rares cas particuliers où une assurance limitée est fournie. Plusieurs ISC établissent un «rapport long» et présentent leurs constatations de façon plus détaillée dans sa partie

principale, avant la section comportant la conclusion ou l'opinion. La forme et le contenu de la section relative à l'opinion peuvent également varier en fonction du mandat propre à l'ISC.

Rapport de l'ISC de XXX

[Destinataire, par exemple le législateur, le Parlement, etc.]

Rapport sur les états financiers

Nous avons procédé à l'audit des états financiers ci-joint de l'organisme public ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20XX, le compte de résultat, l'état de variation de l'actif net/des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

En vertu de *[faire référence à la législation/aux règlements définissant les responsabilités de la direction],* la direction est responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers conformément aux *[mentionner les normes comptables applicables: normes comptables internationales pour le secteur public, principes de comptabilité publique généralement reconnus pour le pays XYZ, etc.].* Cette responsabilité comprend la conception, la mise en œuvre et le maintien d'un contrôle interne approprié en vue de l'élaboration et de la présentation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les *[mentionner les normes d'audit applicables: par exemple les principes fondamentaux de contrôle et les lignes directrices de l'INTOSAI, les normes internationales d'audit, les normes d'audit du gouvernement généralement reconnues pour le pays XYZ, etc.].* En vertu de ces normes, nous sommes tenus de nous conformer aux règles d'éthique, ainsi que de programmer et d'effectuer l'audit de manière à pouvoir déterminer, avec une assurance raisonnable, si les états financiers sont exempts d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de collecter des éléments probants concernant les montants et les informations présentés dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en considération le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers, afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même qu'à évaluer la présentation des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

Nous sommes d'avis que les états financiers de l'organisme public ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 20XX ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux *[mentionner les normes comptables applicables: normes comptables internationales pour le secteur public, principes de comptabilité publique généralement reconnus pour le pays XYZ, etc.]*

Examen de la conformité

Outre l'audit des états financiers, nous avons programmé et réalisé un examen de la conformité afin de formuler une conclusion, assortie d'une assurance limitée, sur la question de savoir si les activités, les transactions financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent. La nature et l'étendue des travaux relatifs à la conformité ont été plus limitées et leur calendrier moins chargé que dans le cas de l'opinion sur les états financiers assortie d'une assurance raisonnable.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est de formuler une conclusion sur la base de notre examen. Nos travaux ont été effectués conformément [aux principes fondamentaux de contrôle et aux lignes directrices sur les audits de conformité de l'INTOSAI]. En vertu de ces principes, nous sommes tenus de nous conformer aux règles d'éthique, ainsi que de programmer et d'effectuer l'examen de manière à pouvoir déterminer, avec une assurance limitée, si les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.

Un examen se limite essentiellement à des procédures analytiques et à des demandes d'informations. C'est pourquoi il fournit une assurance moindre par rapport à un audit. Étant donné que nous n'avons pas réalisé un audit, notre conclusion ne fournit qu'une assurance limitée, ce qui est cohérent au regard des travaux, plus limités, réalisés dans le cadre de cet examen de la conformité.

Nous estimons que les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour fonder nos conclusions.

Conclusion sur la conformité

Sur la base des travaux d'audit décrits dans le présent rapport, les activités, les transactions financières et les informations, présentées dans les états financiers et dont nous avons eu connaissance pendant l'audit, sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent. *[Ou: Sur la base des travaux décrits dans le présent rapport, nous n'avons en outre eu connaissance d'aucun élément qui nous porterait à croire que les activités, les transactions financières et les informations présentées dans les états financiers ne sont pas conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent.]*

[Inclure les réponses de l'entité auditée, le cas échéant, par exemple après le paragraphe d'opinion, sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Réponses de l'entité auditée» ou en annexe.]

[Formuler des recommandations constructives, le cas échéant, par exemple après le paragraphe d'opinion, sous la forme d'une synthèse figurant sous le titre «Recommandations» ou en annexe.]

Annexe 5 – Liste indicative des apostilles figurant dans un rapport de contrôle juridictionnel

Cette annexe reprend sans le modifier le texte de la **section 19** du *guide de vérification d'un contrôle juridictionnel* préparé en Février 2008 par MM. Pallot et Breyton. Le texte pourra être modifié sur la base de travaux en cours sur le contrôle juridictionnel. Elle pourra être utilement incluse dans un manuel spécifique traitant du seul contrôle juridictionnel.

LIBELLE	OBJET	OBSERVATIONS
1 – Apostilles relatives à la procédure		
ORDRE	L'observation fait état de constats, mais ne donne pas lieu à une proposition de suite, notamment parce que le vérificateur a noté qu'il avait été mis fin à une irrégularité ou à une situation difficile.	L'observation figure au rapport pour la bonne information du Conseil et des autres rapporteurs.
MEMOIRE	L'observation ne donne pas lieu à une suite immédiate mais doit être signalée à l'attention du vérificateur des comptes suivants qui devra l'actualiser.	Le vérificateur suivant a tout intérêt à prendre connaissance de ces observations et à s'assurer que les engagements éventuellement pris ont été tenus, que les informations données sur des améliorations postérieures aux comptes en jugement étaient bien exactes.
A JOINDRE ou MENTION	L'observation est à joindre à une (ou plusieurs) autre(s) pour donner lieu à une suite administrative, en l'occurrence un rapport d'observations	L'apostille indique précisément la suite concernée et les éléments à reprendre ultérieurement.
DOSSIER PERMANENT	L'observation fait référence à des pièces ou documents à verser au « dossier permanent » de la collectivité concernée.	Le dossier permanent doit être soigneusement tenu à jour ; l'instruction sera facilitée d'autant.
DESTRUCTION DES LIASSES ou SURSIS A DESTRUCTION	Les liasses concernant les exercices mentionnés (et aux seuls) pourront être détruites en totalité à l'exception des pièces figurant au dossier des pièces jointes à l'appui.	Information du greffe et du service des archives. Les liasses ne peuvent être détruite qu'une fois le délai d'appel sur un jugement définitif rendu par le Conseil expiré.
2 – Apostilles relatives aux suites juridictionnelles		
VISA (S)	Le jugement devra viser les textes, comptes, pièces ou documents mentionnés dans l'observation.	Textes législatifs et réglementaires, comptes patents ou occultes, pièces générales ou justificatives, réquisitions et conclusions du ministère public arrêt ou arrêtés, jugements, décisions, déférés, actes de toute nature, versements obtenus…

LIBELLE	OBJET	OBSERVATIONS
INJONCTION No (ferme) (à X…pour tel montant)	Ordre est donné au comptable : -soit de produire les pièces manquantes, dans un délai donné ; -soit de reverser à la caisse la somme et d'en apporter la preuve ; -soit de procéder à une nouvelle liquidation et d'apporter la preuve du reversement du trop-perçu. La prudence, sauf en cas d'erreur arithmétique, sera de compléter l'apostille par la formule « *ou toute autre justification* ». Ceci permettra de considérer qu'il a été satisfait à l'injonction, même si elle était mal fondée, -soit de faire la preuve de ses diligences en matière de mise en recouvrement ou de recouvrement.	
RESERVE	Le conseil ne peut se prononcer sur la décharge à accorder au comptable.	Alors que la réponse aux injonctions dépend du seul comptable, la réserve résulte de l'absence de pièces non établies par lui mais constituant néanmoins une condition de la décharge.
INJONCTION ou RESERVE No…CONTINUEE en sa forme et teneur	L'observation propose de poursuivre l'injonction ou la réserve exigée antérieurement.	Les réponses et productions du comptable ont été jugées insuffisantes par le vérificateur et par le Conseil.
INJONCTION No. … OU RESERVE A LEVER	Satisfaction ayant été obtenue, l'observation propose de libérer le comptable de son obligation. Le jugement devra faire mention de cette décision « l'injonction no…(ou la réserve) est levée, attendu qu'il y a été satisfait ». Dans les cas où l'injonction ou la réserve auront été mal fondées, le libellé sera *« l'injonction (ou la réserve) est levée ».*	Pièces produites, versements constatés.
INJONCTION POUR L'AVENIR	L'observation vise une irrégularité ou une anomalie dans le fonctionnement du poste. Le comptable devra y remédier dans l'avenir. S'agissant d'irrégularités pouvant conduire à mettre en cause la responsabilité du comptable, l'injonction pour l'avenir implique que, s'il n'en a pas été tenu compte, les jugements ultérieurs	Tenue de la comptabilité, présentation des comptes et pièces, application de la réglementation, errements divers…

LIBELLE	OBJET	OBSERVATIONS
	devront les sanctionner par des injonctions fermes	
AMENDES à X… de tel montant (ou SURSIS ou NON LIEU à condamnation)	Proposition de condamner (ou non) à l'amende ou de surseoir à statuer sur ce point	Cas des gestions de fait, de retards dans la production des comptes ou dans la réponse aux injonctions ou réserves.
OPERATIONS A ADMETTRE SOLDES À FIXER	L'observation propose de fixer la ligne de compte, tant en masses qu'en soldes (y compris pour les valeurs inactives)	Les montants sont à prendre « *comme au compte* » (principe de l'immutabilité de la ligne de compte)
JUGEMENT A SUIVRE	Qualification du jugement	Le vérificateur devra s'assurer de l'exécution du jugement dans les délais fixés par celui-ci et présenter au Conseil le rapport de suites dans un délai d'un mois après expiration du délai de réponse imparti par le jugement.
NOTE AU GREFFIER (pour tel montant)	L'observation mentionne que des reversements ont été obtenus, soit en cours d'instruction, soit à la suite d'injonctions.	
AVANCE (déclaration d')	Proposition de donner acte au comptable de sa situation en avance, le jugement établit le montant de l'excédent.	Généralement par suite d'une erreur matérielle.
DECHARGE à X… pour sa gestion du…au…	Proposition de décision définitive, dès lors qu'aucune charge n'est prononcée ou ne subsiste contre le comptable toujours en fonction.	Les injonctions et réserves éventuelles ont été levées ; la ligne de compte a été reprise au compte suivant.
SURSIS A DECHARGE à X…pour sa gestion du…au…	Proposition faite à titre provisoire, dès lors que des charges continueront à peser sur le comptable toujours en fonction.	Des décharges successives ont été obtenues pour tous les exercices au cours desquels le comptable a été en fonction. La « *mainlevée* » ne concerne pas le comptable intérimaire.
QUITUS à X…pour sa gestion	Proposition de décision définitive, dès lors qu'aucune charge n'est prononcée ou ne subsiste contre le comptable qui a quitté le poste comptable.	Les injonctions et réserves éventuelles ont été levées ; la ligne de compte a été reprise au compte suivant.
DEBET	Montant précis à fixer au vue du dossier.	
DECLARATION DE CONSTITUTION	Proposition de décision définitive de constitution en débet d'un comptable qui n'a pas rétabli sa situation ou obtenu une décharge de responsabilité.	Déficit de caisse ou de portefeuille ; omission ou irrégularité de certaines opérations (recettes ou dépenses).
FIXATION DES INTERETS MORATOIRES	Fixation du point de départ du délai au cours duquel des intérêts sont décomptés.	

LIBELLE	OBJET	OBSERVATIONS
MENTIONS	Le jugement doit comporter l'appréciation des réponses du comptable.	
GESTION DE FAIT :		
DECLARATION (ou NON LIEU)	Proposition de déclarer (ou non) un comptable de fait.	Le Conseil de la CSCCA ne peut statuer que sur une gestion de fait déclarée. Si celle-ci n'est pas contestée, la déclaration peut être définitive
INJONCTION LIGNE DE COMPTE AMENDE (ou NON LIEU)	Décisions identiques à celles qui concernent les comptables patents. De plus : production d'un compte en état d'examen et d'une délibération de l'autorité budgétaire (injonction spécifique).	La collectivité concernée doit délibérer sur le compte
DECLARATION de COMPETENCE ou d'INCOMPETENCE	Décision relative à une question de compétence au regard de l'administration ou du juge civil ou pénal, par exemple.	
REVISION	Décision de procéder à la révision d'un jugement rendu antérieurement.	
3) Apostilles relatives aux suites administratives		
LETTRE du PRESIDENT	Au Parlement Au représentant de l'Etat, de la collectivité concernée, de l'établissement contrôlé. Au comptable supérieur	Toute proposition doit comprendre : -une lettre du président, avec un projet d'intervention de cette autorité au destinataire ministériel concerné. Idem, quand administrations centrales concernées. Observations portant sur le comptable.

Annexe 6 - Modèle d'un arrêt « à charge »

Cette annexe reprend sans le modifier le texte de la **section 20** du *guide de vérification d'un contrôle juridictionnel* préparé en Février 2008 par MM. Pallot et Breyton. Le texte pourra être modifié sur la base de travaux en cours sur le contrôle juridictionnel. Elle pourra être utilement incluse dans un manuel spécifique traitant du seul contrôle juridictionnel.

AU NOM DU PEUPLE D'HAITI

La COUR, délibérant sur le siège,

Vu les articles 200 à 206, 217 à 233 de la Constitution haïtienne du 29 mars 1987 ;

Vu le décret du 4 novembre 1983 portant organisation et fonctionnement de la Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif ;

Vu le décret du 16 février 2005 sur la Préparation et l'Exécution des Lois de Finances ;

Vu l'arrêté du 16 février 2005 portant Règlement général de comptabilité publique, notamment en matière de responsabilité et de débet des comptables publics ;

Vu les comptes rendus en qualité de comptable(s) de [*Nom de l'organisme*], pour les exercices *xxxx* à *yyyy* par [*Nom, et si c'est utile, prénom ; dates d'entrée et de sortie de fonctions*] ;

Vu les pièces justificatives produites à l'appui de ces comptes et recueillies au cours de l'instruction ;

Ouï en son rapport, Monsieur..., Conseiller de la CSCCA et en ses observations Monsieur …, Auditeur ;

Attendu que le total brut des soldes du grand livre au (*date : généralement le 30 septembre yyyy*), date de clôture de l'exercice *yyyy*, égal à l'actif et au passif, s'établit, comme au compte, à *n Gourdes (ou $)* et que le solde des valeurs inactives s'établit, comme au compte, à *n Gourdes (ou $)* ;

Et après avoir délibéré en la Chambre du Conseil, au vœu de la Loi ;

ORDONNE

<u>Injonction no. 1. Exercice *nnnn*, toutes autres indications</u>

Attendu que… [*Enoncé précis du cas de figure qui s'est présenté et de la réglementation qui s'y applique, citée littéralement s'il y a lieu*] ; qu'il résulte de l'examen des pièces que M. … (*nom du comptable*), a, contrairement aux dispositions réglementaires ci-dessus rappelées, (*énoncé précis des constatations effectuées*) ; qu'il y a lieu, en conséquence, de lui enjoindre de rétablir sa situation ;

- Il est enjoint à [*Nom du ou des comptables visés*] de produire, dans le délai de *n* mois [*au moins un mois ; généralement deux, mais ce peut être plus, si la juridiction le décide*] à compter de la notification du présent arrêt, la preuve du reversement dans la caisse de [*l'organisme en cause*] de la somme de [*montant de la recette non recouvrée, de la dépense irrégulière, ou de la discordance comptable*] ou, à défaut, tout autre justification susceptible de dégager sa responsabilité ;

Injonction no. 2. Exercice *nnnn*

Attendu que… [*Voir ci-dessus*] ;

- Il est enjoint à [Voir ci-dessus]

Réserve (éventuelle)

Attendu que [*motif de la réserve*] ;

- Réserve est faite sur le compte de(*s*) l'exercice(*s*) *xxx, yyy, zzz* dans l'attente de [*événement qui fera tomber la réserve*]

Il est, en conséquence des dispositions qui précèdent, sursis à la décharge de [*Nom du ou des comptables intéressés*] pour l'ensemble de sa [*leurs*] gestion [*s. respectives*], qui demeure[*nt*] de ce fait en état d'apurement.

Injonction pour l'avenir (éventuelle)

Il est en outre enjoint pour l'avenir au comptable de…etc.

Fait et jugé en la Chambre du Conseil de la CSCCA, le [*date en toutes lettres*].

Présent à l'audience : ….

Annexe 7 – Glossaire

Abus	Comportement inadapté ou défendu comparé à celui qu'une personne prudente et avisée considérerait comme une pratique professionnelle raisonnable et nécessaire compte tenu des faits et des circonstances. L'abus implique également un abus de pouvoir ou de sa position à des fins financières personnelles ou profitant à un membre direct ou proche de sa famille, ou encore à un partenaire commercial. L'abus n'implique pas nécessairement une fraude, une violation des lois, des règlements ou des dispositions d'un contrat ou d'une convention de subvention. L'abus correspond à un écart par rapport à la notion d'intégrité, qui est liée aux principes généraux de bonne gestion des finances publiques et de bonne conduite des fonctionnaires du secteur public.
Activités (ou mesures) de contrôle	Politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application. Elles sont une composante du contrôle interne. Les activités de contrôle spécifiques comprennent: - l'autorisation; - la revue de la performance; - le traitement de l'information; - les contrôles physiques; - la séparation des fonctions. (Voir contrôle interne)
Agence	Type d'organisme gouvernemental ou institué par le parlement.
Amende pour gestion de fait	Amende infligée par la CSCCA aux comptables de fait
Amende pour retard	Amende infligée par la CSCCA aux comptables lorsqu'ils n'ont pas présenté leurs comptes de gestion ou n'ont pas répondu aux injonctions prononcées sur ces comptes
Anomalie (misstatement)	Anomalie dans les comptes qui peut résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.
Appropriées (information probantes)	Caractéristique des informations probantes lorsqu'elles sont à la fois pertinentes et fiables. (Voir informations probantes; informations probantes pertinentes; informations probantes fiables)
Assertion	Déclaration de la direction, explicite ou autre, sous-tendant les états financiers et les opérations. Les assertions correspondent aux objectifs d'audit spécifiques sur lesquels l'auditeur souhaite tirer des conclusions. Elles incluent: 1. les assertions sur la fiabilité: - des flux d'opérations et des événements survenus au cours de la période auditée en ce qui concerne les éléments suivants: la réalité des opérations, l'intégralité, l'exactitude, la séparation des exercices, la classification des rubriques, la légalité et la régularité (les crédits budgétaires sont disponibles);

	- des soldes de comptes en fin de période en ce qui concerne les éléments suivants: l'existence, les droits et obligations, l'intégralité, la valeur et l'affectation; - de la présentation et des informations données en ce qui concerne les éléments suivants: la réalité des opérations, les droits et obligations, l'intégralité, la classification des rubriques et la compréhension, l'exactitude et la valeur; 2. Les assertions sur la légalité et la régularité en matière: - de conformité et d'éligibilité.
Associé responsable de la mission	Associé ou autre personne de l'organisation de contrôle responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport produit au nom de l'organisation de contrôle et qui, lorsque cela est requis, a obtenu le mandat approprié d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire. Dans bon nombre de ressorts, un seul auditeur général nommé agit en tant qu'"associé responsable de la mission" et assume la responsabilité globale pour les audits du secteur public. Si, cependant, l'auditeur général désigne un employé ou une autre personne aux qualifications adéquates pour effectuer un audit pour son compte, c'est l'auditeur désigné qui assume les obligations de l'associé responsable de la mission. S'agissant des institutions supérieures de contrôle exerçant une fonction juridictionnelle (Cours des comptes), ces termes doivent être interprétés dans le cadre des dispositions particulières prises par les institutions supérieures de contrôle concernant l'orientation stratégique de l'organe directeur et la définition des responsabilités des principaux membres de l'équipe affectée à la mission.
Assurance (contrôle juridictionnel)	Les organismes contrôlés sont en droit d'attendre de la Cour que sa conduite et ses méthodes soient au-dessus de tout soupçon. Les vérificateurs doivent contribuer, à travers leur travail, à la réduction d'éventuelles réserves envers le contrôle, et au renforcement de la volonté des « justiciables » de coopérer. Ceci impose que durant le contrôle, ils fassent preuve d'un maximum d'objectivité, se montrent ouverts aux arguments et s'abstiennent de toute remarque désobligeante concernant les structures à contrôler.
Arrêt	Acte par lequel la Cour statue en matière de jugement des comptes ou de faute de gestion.
Audit de conformité	Un audit de conformité a pour but de permettre à l'auditeur de parvenir à une conclusion sur la question de savoir si les activités, les opérations financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable (les règles, les lois et les règlements, les politiques, les codes existants ou les termes et conditions convenus, etc.). Les audits de conformité peuvent couvrir une large gamme de sujets. en règle générale, un audit de conformité a pour but de fournir aux utilisateurs présumés une assurance concernant le résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un sujet en fonction de critères pertinents. Dans le contexte des principes fondamentaux de contrôle de l'INTOSAI, les deux notions ci-après revêtent une importance considérable lors de la réalisation d'audits de conformité: **la régularité** - notion indiquant que les activités, les transactions et les informations présentées dans les états financiers d'une entité auditée sont

	conformes à la législation de base, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, y compris aux lois budgétaires, et qu'elles sont dûment approuvées; **la bonne administration** - notion incluant les principes généraux de bonne gestion financière du secteur public et de bonne conduite des fonctionnaires. En fonction du mandat de l'institution supérieure de contrôle, un audit de conformité peut porter sur la régularité ou sur la bonne administration, ou sur les deux notions à la fois. étant donné que la bonne administration peut difficilement être vérifiée de manière objective, il est parfois malaisé voire, dans certains cas, impossible de réaliser un audit en la matière permettant d'obtenir une assurance raisonnable. Il n'existe souvent aucun élément de référence clair et objectif pour apprécier la bonne administration. en effet, ce qui est toléré dans une branche du secteur public ne l'est pas forcément dans une autre.
Audit de la performance	Audit visant à examiner si l'entité auditée utilise de façon économique, efficiente et efficace les ressources destinées à l'exercice de ses responsabilités. Cet audit est également connu sous le nom de contrôle de l'optimisation des ressources.
Audit des états financiers	Un audit des états financiers a pour but de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur la question de savoir si ces états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel déterminé.
Auditeur du secteur public	Personne ou groupe de personnes désignée(s) en vertu d'une loi ou d'un accord, ou bien personne ou groupe de personnes agissant au nom d'une institution supérieure de contrôle organisée selon le modèle de l'auditeur général ou d'une institution supérieure de contrôle organisée selon le modèle juridictionnel (Cour des comptes) et composée de juges.
Audit financier	Evaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion, assortie d'une assurance raisonnable, concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son utilisation des ressources conformément au référentiel d'information financière applicable. (Voir contrôle de la régularité)
Audit interne	Service mis en place au sein de l'entité pour y exercer des activités d'évaluation. Contrairement au contrôle interne, l'audit interne est indépendant des procédures/activités auditées. Ses tâches incluent l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes de comptabilité et de contrôle interne
Audition	La procédure devant la CSCCA est essentiellement écrite. Cependant, la juridiction peut entendre les dirigeants des administrations ou organismes concernés, des tiers intéressés ou mis en cause dans un rapport, soit à la demande de ceux-ci, soit de sa propre initiative.
Audit sélectionné	Tâche d'audit intégrée dans le programme de travail annuel lors de son élaboration, choisie en fonction de son degré de priorité sur une liste de tâches d'audit potentielles établie par la chambre d'audit.
Autorisation des crédits budgétaires	Autorisation accordée par un organe législatif pour allouer des fonds aux fins spécifiées par le pouvoir législatif ou une instance similaire.

Besoin	Problème ou difficulté qui affecte les publics concernés et que l'intervention publique vise à résoudre ou à surmonter
Champ de l'audit	Il décrit l'objet (entité ou activité) à auditer.
Collégialité	Caractère de l'instance qui délibère sur les suites à donner à un contrôle. Par extension, réunion de personnes ayant la même fonction à la CSCCA
Communications	Documents contenant des observations, des suggestions d'amélioration ou de réforme portant sur la gestion des services, organismes et entreprises, adressés par la CSCCA aux autorités : ministres, directeurs d'administration centrale, présidents ou directeurs généraux d'établissements, etc. (cf. aussi : lettre du Président).
Comptabilité d'exercice	Méthode comptable dans laquelle les opérations et autres événements sont constatés quand ils se produisent (et non pas seulement quand une somme d'argent ou son équivalent est reçu(e) ou payé(e)). Par conséquent, les opérations et événements sont inscrits dans les registres comptables et constatés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon cette méthode sont l'actif, le passif, les actifs nets, les produits et les charges.
Comptabilité de caisse	Méthode comptable consistant à ne comptabiliser les recettes qu'au moment où il y a encaissement et les dépenses que lorsqu'il y a décaissement.
Comptable de fait	Personne qui manie des deniers publics sans habilitation.
Comptable public	Fonctionnaire ou agent habilité au maniement des deniers publics.
Comptes	Terme ayant plusieurs sens. Il est tout d'abord utilisé pour désigner les différents livres dans lesquels l'organisation enregistre une catégorie d'opérations et/ou d'événements qui la concernent. Il désigne ensuite la documentation comptable dans son ensemble. Enfin, il est souvent utilisé comme synonyme de l'expression «états financiers»,
Confiance	Les utilisateurs des services de la Cour doivent disposer de garanties totales sur la sincérité et l'impartialité du travail du vérificateur.
Confidentialité	Les informations obtenues au cours d'un contrôle ne doivent pas être divulguées à des tiers, ni oralement, ni par écrit, sauf dans le cas des obligations statutaires normales de la Cour
Conflit d'intérêts	Les éventuels conseils fournis à un organisme contrôlé ne doivent pas risquer de conduire à des conflits d'intérêts. Le vérificateur doit refuser tout cadeau ou gratification en provenance directe ou indirecte d'un organisme contrôlé et éviter toute situation comportant un risque de corruption. Les informations obtenues au cours d'un contrôle ne doivent pas être utilisées en vue d'acquérir un avantage personnel.
Conformité	Terme indiquant que les activités, les opérations financières et les informations sont conformes aux textes législatifs et réglementaires applicables.

Contradiction	Phase de la procédure qui suit l'instruction et qui précède la décision définitive de la CSCCA. La contradiction consiste à donner au contrôlé le droit de faire connaître son point de vue sur le document à caractère provisoire qui lui a été transmis par la juridiction.
Compétence	Le vérificateur est tenu de se conduire en permanence de la manière la plus professionnelle, d'appliquer des normes strictes dans son travail et de développer ses capacités, notamment par la formation professionnelle. Il doit bien connaître les politiques, les procédures, les pratiques, les données comptables et financières applicables, ainsi que les conclusions juridiques et institutionnelles régissant le fonctionnement de l'organisme contrôlé.
Contrôle arithmétique	Procédure d'audit qui consiste à refaire les calculs pour vérifier l'exactitude arithmétique de pièces comptables ou de documents originaux, ou à effectuer des calculs différents pour en contrôler l'exactitude. (Voir procédure d'audit)
Contrôle compensateur	Une procédure de contrôle qui, bien que n'ayant tout d'abord pas été considérée comme un contrôle clé, permet d'atteindre le même objectif que le contrôle clé évalué ou testé. L'auditeur peut chercher à déterminer, évaluer et tester un contrôle compensateur en lieu et place d'un contrôle clé qui ne fonctionne pas de manière efficace, cohérente et permanente. (Voir activités de contrôle)
Contrôle d'application dans les systèmes informatisés	Procédures manuelles ou automatisées, préventives ou axées sur la détection, qui sont conçues pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ces contrôles concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ou les autres données financières.
Contrôle de la régularité	La norme ISSAI 100 dispose que le contrôle de la régularité comprend les opérations suivantes: - la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre des comptes, ce qui implique l'examen et l'évaluation des pièces comptables et l'énoncé d'une opinion sur les états financiers; - la certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble; - le contrôle des transactions et du système financier ainsi qu'une évaluation de la mesure dans laquelle l'unité se conforme aux lois et aux règlements en vigueur; - la vérification du contrôle interne et des fonctions de l'audit interne; - la vérification de la correction et de l'honnêteté avec lesquelles sont prises les décisions administratives au sein de l'unité contrôlée; - la mise en évidence de tous les autres points constatés lors de la vérification ou s'y rapportant et que l'institution supérieure de contrôle juge utile de faire connaître
Contrôle de substance	Procédures d'audit utilisées pour obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables. Elles incluent des tests de détail (aussi appelés «vérifications de détail») ainsi que des procédures analytiques de corroboration (aussi appelées «procédures analytiques de substance»).

Contrôle interne	Processus intégré (à savoir un ensemble d'actions qui touchent à toutes les activités d'une entité), mis en œuvre par la direction et par le personnel d'une entité et conçu pour parer aux risques et fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'entité, des objectifs généraux suivants: • exécuter des opérations éthiques, économiques, efficientes et efficaces de façon ordonnée; • respecter des obligations de rendre compte; • se conformer aux textes législatifs et réglementaires en vigueur; • protéger des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages. Le contrôle interne est constitué des composantes suivantes: • l'environnement de contrôle; • le processus d'évaluation des risques par l'entité; • le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière, et la communication; • les activités de contrôle; • le suivi des contrôles.
Crédibilité	Toute activité exercée par la Cour doit pouvoir résister à l'examen des pouvoirs législatif et exécutif ainsi qu'au jugement du public notamment en termes de rectitude, d'exactitude et de respect des codes de conduite de la profession.
Critère	Point de référence utilisé pour évaluer ou mesurer le sujet considéré. Des critères appropriés sont nécessaires pour effectuer une évaluation ou une mesure cohérente et raisonnable d'un sujet considéré dans le cadre du jugement professionnel.
Débet	Situation d'un comptable public, ou d'un comptable de fait, déclaré débiteur d'un organisme public à raison d'irrégularités commises dans la gestion ou la conservation de ces deniers. Par extension : montant dont le comptable est déclaré redevable au Trésor public après condamnation par la CSCCA.
Décharge	La décharge est prononcée par un arrêt lorsqu'aucune charge ou obligation ne pèse plus sur un comptable public au titre d'un exercice donné.
Degré de confiance	Appelé aussi degré d'assurance, il est le contraire du risque d'audit. Plus le degré de confiance recherché est élevé, plus la quantité de tests d'audit à effectuer est importante. Une bonne pratique est d'avoir pour politique d'effectuer les audits financiers et les audits de conformité avec un degré de confiance de 95 %, ce qui signifie une acception d'un risque d'audit de 5 %.
Délibéré	Décision collégiale prise par le Conseil de la CSCCA sur chacune des propositions d'un vérificateur, relatives aux suites à donner à un contrôle.
Délit d'entrave	Infraction pénale constituée par le fait de faire obstacle à l'exercice des pouvoirs d'investigation des vérificateurs de la CSCCA.

Demande d'informations	Procédure d'audit consistant à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité auditée. (Voir procédure d'audit)
Demande de confirmation	Genre particulier de demande d'informations, qui vise à obtenir une déclaration directe de la part d'un tiers pour confirmer une information ou une condition existante. (Voir procédure d'audit)
Deniers publics	Fonds ou valeurs qui sont la propriété des organismes publics.
Destinataire direct	Personne ou organisation qui est directement touchée par l'intervention. Le terme "bénéficiaire" est également souvent utilisé. Les destinataires directs reçoivent des aides, des services et des informations, et utilisent les équipements créés grâce à l'intervention (par exemple, des agriculteurs qui utilisent un réseau d'irrigation créé dans le cadre d'un projet de développement).
Destinataire indirect	Personne ou organisation qui n'a pas de contact direct avec une intervention, mais qui bénéficie de ses effets par l'intermédiaire des destinataires directs, soit de façon positive (par exemple, une personne obtenant un emploi parce qu'une autre a bénéficié d'une retraite anticipée dans le cadre d'une intervention), soit de façon négative (par exemple, des entreprises qui perdent des marchés au profit d'autres entreprises, qui ont innové grâce aux réseaux de transfert de technologie mis en place dans le cadre d'une intervention).
Documents comptables	Documents qui englobent généralement les écritures de base, ainsi que les pièces justificatives, par exemple les factures, les contrats, les livres comptables, les écritures de journal, les rapprochements, etc.
Effet (outcome)	Changement qui résulte de la mise en œuvre d'une intervention et qui est normalement liée aux objectifs de celle-ci. Les effets comprennent les résultats et les incidences. Les effets peuvent être attendus ou inattendus, positifs ou négatifs (par exemple, la construction d'une nouvelle autoroute attirant les investisseurs dans une région, mais générant des niveaux inadmissibles de pollution dans les zones traversées).
Eligibilité	Les coûts déclarés sont éligibles lorsque toutes les conditions requises sont remplies, que les délais sont respectés, que les autorisations sont accordées de manière appropriée et que les procédures sont correctement appliquées.
Entités publiques	Office, unité, organisme, bureau, service, ministère de l'état, ou ensemble consolidé regroupant ce type d'entités.
Entreprises publiques	Les entreprises publiques comprennent à la fois des entreprises commerciales, telles que des entreprises de services d'utilité publique, et des entreprises financières telles que des institutions financières. Les entreprises publiques ne présentent pas, en substance, de différences avec les entités menant des activités similaires dans le secteur privé. Les entreprises publiques visent généralement à dégager un bénéfice, même si certaines peuvent être soumises à des obligations de services à une partie de la population qui leur imposent de

	fournir des biens et des services à certains particuliers et à certaines organisations, soit gratuitement, soit à un prix considérablement réduit. Une entreprise publique présente simultanément les caractéristiques suivantes: - il s'agit d'une entité habilitée à s'engager par contrat en son nom propre; - elle s'est vu attribuer l'autonomie financière et opérationnelle nécessaire pour exercer une activité; - dans le cadre normal de son activité, elle vend des biens et des services à d'autres entités moyennant bénéfice ou recouvrement total des coûts; - elle ne dépend pas d'un financement public permanent pour être en situation de continuité de l'exploitation (à l'exception d'achats de sa production selon des conditions de concurrence normale); et - elle est contrôlée par une entité du secteur public.
Environnement de contrôle	Il inclut les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que le comportement et le degré de sensibilisation des personnes responsables de la gouvernance et de la direction, ainsi que les mesures prises par celles-ci en ce qui concerne le contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle est une composante du contrôle interne. (Voir contrôle interne)
Erreur	concernant la fiabilité des comptes: anomalie involontaire dans les états financiers ou dans le rapport sur l'exécution budgétaire, y compris l'omission d'un montant ou d'une information. concernant la conformité: lorsqu'une opération, ou une partie d'opération, et/ou toute action liée à celle-ci n'a pas été effectuée conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.
Erreur connue	Erreur qui n'a pas été détectée à partir de travaux directement liés à un échantillon représentatif, mais au cours de travaux supplémentaires (effectués par exemple dans le cadre de rapports spéciaux, etc.). Elle n'est pas extrapolée à l'ensemble de la population, mais est prise en considération sur la base des montants ou du nombre d'erreurs en cause exprimés en valeur absolue.
Erreur escomptée	Erreur que l'auditeur s'attend à trouver dans la population.
Erreur globale	Il s'agit soit de l'écart constaté, soit de l'ensemble des anomalies ou des cas de non-conformité relevés.
Erreur occasionnelle ou erreur ponctuelle	Erreur qui survient à partir d'un événement isolé qui ne se reproduit pas, sauf dans des circonstances définissables. Elle n'est donc pas représentative d'erreurs dans la population. Dans le contexte d'un échantillon, l'erreur occasionnelle ne doit pas être extrapolée à l'ensemble de la population.
Erreur ou écart acceptable	L'erreur maximale dans une population que l'auditeur est disposé à accepter, sans être amené à conclure que les résultats obtenus à partir de l'échantillon n'ont pas permis d'atteindre l'objectif de l'audit.
Esprit critique	Attitude relevant d'un esprit interrogatif et conduisant à une évaluation critique des informations probantes.

Estimation comptable	Évaluation approximative de la valeur d'un élément en l'absence de moyen de mesure précis
Etendue de l'audit	Procédures d'audit que l'auditeur estime appropriées, en fonction des circonstances (type de rapport envisagé, objectifs spécifiques et contraintes, etc.) et sur la base des normes internationales d'audit, pour atteindre l'(les) objectif(s) de l'audit.
Evénements postérieurs aux travaux d'audit	Événements favorables ou défavorables qui se produisent durant la période comprise entre la fin de l'exécution des tests d'audit et la publication du rapport de l'auditeur. Les événements postérieurs aux travaux d'audit sont considérés comme importants s'il s'avère que l'auditeur, dans l'hypothèse où il en aurait eu connaissance au moment de l'élaboration du rapport, aurait estimé qu'ils auraient dû faire l'objet d'un ajustement ou d'une mention dans le rapport.
Examen de la gestion	Contrôle exercé, a posteriori, par la CSCCA sur la gestion des ordonnateurs ou des autres responsables publics. S'exerce généralement, mais pas obligatoirement, en même temps que le contrôle des comptes du comptable.
Exception (Anomalie)	Anomalie ou cas de non-conformité qui n'est manifestement pas représentatif des anomalies ou des cas de non-conformité affectant la population.
Existence et droits de propriété	L'objectif d'audit financier concernant l'existence et les droits de propriété consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'un élément d'actif ou de passif figurant au bilan existe à la date d'établissement de celui-ci et appartient à l'entité auditée. (Voir objectif d'audit)
Extrapoler	Projeter, étendre ou élargir les résultats d'un échantillon à l'ensemble de la population afin d'être en mesure de tirer des conclusions au sujet de cette dernière. (Voir projeter)
Facteur exogène	Facteur indépendant de l'intervention publique qui est la cause, en tout ou en partie, des changements (résultats et incidences) observés chez les destinataires (par exemple les conditions climatiques, l'évolution de la situation économique, la performance des sous-traitants ou le comportement des bénéficiaires).
Fiabilité des comptes	Dans le contexte de l'audit financier, les objectifs d'audit concernant la fiabilité des comptes sont les suivants: • s'agissant du compte de recettes et de dépenses (crédits d'engagement et de paiement): l'intégralité, la réalité des opérations, la mesure, ainsi que la présentation et la publication des informations; • s'agissant du bilan: l'intégralité, l'existence et les droits de propriété, la valeur, ainsi que la présentation et la publication des informations. (Voir objectif d'audit)
Fiables (informations probantes)	Les informations probantes doivent être impartiales. Leur caractère impartial dépend à la fois des sources de ces informations et de leur nature. (Voir informations probantes)

Gestion de fait	Maniement des deniers publics par une personne qui n'est pas un comptable public et qui n'agit pas pour le compte ou sous le contrôle d'un comptable public.
Gestion patente	Maniement des deniers publics par un comptable public ou un agent agissant pour le compte ou sous le contrôle d'un comptable public.
Gouvernance	Terme qui décrit le rôle des personnes ayant la responsabilité de superviser, de contrôler et de définir les stratégies d'une entité. Ces personnes ont généralement pour mission de s'assurer que l'entité œuvre à la réalisation des objectifs fixés.
Importance relative ou caractère significatif	Elle exprime l'importance d'un élément ou d'un groupe d'éléments interdépendants. Un élément ou un groupe d'éléments apparentés est important (ou «significatif») si un écart qui l'affecte est susceptible d'influencer la décision prise par les utilisateurs de l'information en question. L'importance relative s'apprécie en fonction de la valeur de l'élément ou du groupe d'éléments, de sa nature ou du contexte dans lequel il apparaît
Impossibilité d'exprimer une opinion	Lorsque l'incidence éventuelle de la limitation de l'étendue des travaux d'audit est tellement significative et généralisée que l'auditeur n'a pu obtenir suffisamment d'informations probantes et appropriées et qu'il n'est donc pas en mesure d'exprimer une opinion.
Inamovibilité	Les membres du Conseil de la CSCCA ont la qualité de magistrats. Ils sont et demeurent inamovibles pendant la durée de leur fonction. Ils ne peuvent être révoqués, sanctionnés ou déplacés qu'en vertu d'une procédure spéciale.
Incertitude	Question dont l'issue dépend d'actions futures ou d'événements qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peuvent avoir une incidence sur les comptes.
Incidence (impact)	Conséquence socio-économique à long terme qui peut être observée un certain temps après l'achèvement d'une intervention et qui peut affecter aussi bien les destinataires directs de l'intervention que les destinataires indirects situés en dehors du cadre de l'intervention, qui peuvent être gagnants ou perdants.
Incompatibilité - Récusation	Si le vérificateur désigné est dans l'un des cas de récusation, notamment pour parenté, alliance, amitié ou inimitié notoire envers un administrateur, dirigeant, ordonnateur, ou comptable du service, de l'entité qu'il a été chargé de contrôler, il doit en avertir immédiatement son directeur réviseur, qui en saisira le Président de la CSCCA. Si la récusation est fondée, un autre vérificateur est désigné.
Indépendance et objectivité	Le vérificateur doit être parfaitement indépendant et objectif à l'égard de l'organisme contrôlé. En cas d'intérêts personnels liés directement ou indirectement avec un organisme, le contrôleur doit rapidement demander à être remplacée pour son contrôle.

Information donnée ou information fournie	Présentation de certaines informations (en général dans les états financiers et dans les notes annexes). Les obligations en la matière pour les divers organismes sont variées. Très souvent, ces obligations sont inscrites dans les règlements financiers et dans leurs modalités d'exécution (ou dans d'autres dispositions équivalentes) applicables à ces organismes.
Information financière comparative	Montants correspondants et autres informations concernant la ou les période(s) précédente(s), présentés à des fins comparatives.
Information sectorielle	Information fournie dans les comptes et relative à des composantes distinctes d'une entité.
Informations probantes ou éléments probants	Ensemble des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à ses conclusions ou à son opinion. Les informations probantes doivent être suffisantes pour étayer les conclusions ou l'opinion. En outre, elles doivent être appropriées, c'est-à-dire pertinentes par rapport aux objectifs d'audit et fiables. En général, les informations probantes sont de nature plus persuasive que concluante.
Informations probantes de corroboration ou éléments probants de corroboration	Informations probantes provenant d'une source différente ou secondaire, permettant de confirmer les informations probantes déjà obtenues par ailleurs.
Injonction	Réclamation formulée à un comptable par une juridiction financière, par jugement ou arrêt, afin d'obtenir soit la production de pièces justificatives, soit le versement de fonds.
Inspection	Procédure d'audit consistant à examiner des enregistrements, des documents - de source interne ou externe - ou des biens corporels. (Voir procédure d'audit)
Instruction	Phase de la procédure durant laquelle est effectué le contrôle d'un organisme ou d'une collectivité.
Intégralité ou exhaustivité	L'objectif d'audit financier concernant l'intégralité consiste pour l'auditeur à s'assurer que toutes les opérations et, en ce qui concerne le bilan, tous les éléments d'actif et de passif (y compris les éléments hors-bilan) relatifs à la période ont été comptabilisés. (Voir objectif d'audit et assertion)
Intégrité	Le vérificateur doit respecter une norme d'absolue honnêteté dans son travail et dans l'utilisation des ressources de la Cour.
Intervention	Toute action ou opération des autorités publiques ou d'autres organisations, quelle que soit sa nature (politique, programme, mesure ou projet). Les moyens d'intervention utilisés sont la subvention, le prêt, la bonification d'intérêt, la garantie, la prise de participation, l'investissement dans des dispositifs de capital à risque ou une autre forme de financement.

Intrant	Moyens financiers, humains et matériels mobilisés pour la mise en œuvre d'une intervention
Irrégularité	toute violation d'une disposition du droit résultant d'un acte ou d'une omission d'un opérateur économique qui a ou aurait pour effet de porter préjudice au budget général ou à des budgets spéciaux, soit par la diminution ou la suppression de recettes provenant des ressources propres soit par une dépense indue».
Jugement des comptes	Partie de l'activité de la CSCCA lorsqu'elle statue sur la responsabilité des comptables. Au terme de cette procédure sont rendus des « arrêts ».
Légalité et régularité	Objectif qui consiste pour l'auditeur à s'assurer que les opérations ont été effectuées conformément aux textes législatifs et réglementaires applicables en la matière et que les crédits budgétaires nécessaires sont disponibles. (Voir objectif d'audit)
Lettre de Président	Document contenant les observations arrêtées par la formation délibérante er transmise à une autorité sous la signature du Président de la Cour.
Liasses	Pièces justificatives de dépenses et de recettes, classées et groupées en paquet, devant être produits à la CSCCA par un comptable public, à l'appui de son compte annuel.
Limitation de l'étendue d'audit	Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées pour pouvoir formuler une opinion, en raison de contraintes imposées par l'entité auditée ou dictées par les circonstances, ou encore s'il estime que les documents tenus par celle-ci ne sont pas suffisants.
Mandat d'audit	Autorité, responsabilités, pouvoirs et mission conférés à une institution supérieure de contrôle en matière d'audit en vertu de la constitution ou de tout autre texte législatif ou réglementaire d'un état.
Mesure (1)	En matière de recettes et de dépenses, l'objectif d'audit financier concernant la mesure consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération a été correctement calculée et comptabilisée. (Voir objectif d'audit)
Mesure (2)	Dans le cadre d'une politique, élément de base de la gestion des programmes, constituée d'un ensemble de projets de même nature et disposant d'une dotation budgétaire précisément définie. Chaque mesure fait généralement l'objet d'un dispositif de gestion particulier.
Mission d'assurance	Mission dans laquelle la Cour formule une conclusion destinée à accroître le degré de confiance des utilisateurs visés, autres que la partie responsable, en ce qui concerne le résultat de la mesure d'un sujet considéré par rapport à des critères. Une mission d'assurance raisonnable permet de réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable (à savoir un niveau d'assurance élevé mais non absolu), sur la base duquel la Cour formule une conclusion sous une forme positive.

	Une mission d'assurance limitée ou modérée permet de réduire le risque de la mission d'assurance à un niveau acceptable, sur la base duquel la Cour formule une conclusion sous une forme négative.
Modèle du conseil ou modèle collégial	Dans le cadre du modèle du conseil ou du modèle collégial, l'institution supérieure de contrôle est composée d'un certain nombre de membres qui forment son collège ou conseil d'administration et qui prennent ensemble les décisions. Les organes collégiaux font normalement partie des systèmes parlementaires d'obligation de rendre compte. Les rapports et les avis approuvés par le collège sont présentés au parlement, au sein duquel une sorte de commission des comptes publics est normalement chargée d'y donner suite. Les organes collégiaux peuvent aussi avoir une fonction judiciaire.
Modèle juridictionnel (Cour des comptes)	Dans le modèle juridictionnel, l'institution supérieure de contrôle fait partie intégrante du système judiciaire et agit indépendamment des pouvoirs exécutif et législatif. Elle n'aura probablement guère de lien avec le parlement national. L'institution supérieure de contrôle sera probablement connue sous le nom de Cour des comptes (ou de Cour d'audit). Il s'agit habituellement de cours pouvant s'autosaisir et traitant uniquement de questions financières. elle peut également faire partie de la Cour suprême et sera alors normalement connue sous le nom de Chambre des comptes, mais ce cas de figure est plus rare. elle aura, entre autres, les caractéristiques ci-après : - L'institution supérieure de contrôle porte le nom de cour et ses membres sont des juges qui peuvent imposer des sanctions aux fonctionnaires contrôlés. - Les agents de l'institution supérieure de contrôle ont des compétences dans le domaine juridique plutôt que dans celui de la comptabilité ou de l'audit. - Les rapports de la Cour font l'objet d'un suivi limité de la part du parlement. Le modèle juridictionnel décrit de façon générale dans le présent document peut varier d'un état à l'autre.
Neutralité politique	Le vérificateur doit préserver son indépendance à l'égard de toute influence politique. Il doit éviter tout conflit potentiel entre son activité à la Cour et une éventuelle activité syndicale ou politique extérieure.
Objectif	Énoncé préalable des effets escomptés d'une intervention. Il faut opérer une distinction entre les objectifs globaux, intermédiaires, immédiats et opérationnels: • un objectif global correspond à l'incidence d'ensemble d'une intervention et est généralement défini en termes très larges (par exemple, rattrapage du niveau de développement); • il est généralement traduit en objectifs intermédiaires, qui correspondent aux incidences intermédiaires attendues des programmes financés (par exemple, améliorer la compétitivité des entreprises);

	• les objectifs immédiats concernent les résultats d'une intervention pour les destinataires directs et sont normalement définis dans le cadre de la mise en œuvre des programmes financés (par exemple, augmenter de 20 % le chiffre d'affaires des entreprises bénéficiant d'un soutien technologique); • les objectifs opérationnels précisent les extrants à produire (par exemple, fournir 500 heures de services de conseil à des petites et moyennes entreprises).
Objectif d'audit	Les audits financiers sur la fiabilité et les audits de conformité relatifs à la légalité et à la régularité ont des objectifs d'audit qui reflètent les assertions définies précédemment (voir «assertion»). S'agissant des audits de conformité sélectionnés, les objectifs d'audit sont établis en fonction d'une tâche particulière. Par exemple, pour les audits de systèmes, l'objectif pourrait consister à évaluer si le système en cause permet de prévenir ou de détecter et de corriger les erreurs. Pour chaque tâche d'audit, il faut définir, au cours de la planification, les objectifs d'audit qu'elle vise en particulier.
Objectif de l'audit	L'objectif de l'audit financier d'une entité du secteur privé ne consiste qu'à formuler une opinion, assortie d'une assurance, concernant un ensemble d'assertions. Par contre, les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au-delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (c'est-à-dire le champ d'application des normes ISA). Le mandat d'audit ou les obligations des entités du secteur public découlant de la législation, de la réglementation, des directives ministérielles, des dispositions relatives aux politiques du gouvernement ou de résolutions émanant du législateur peuvent donner lieu à des objectifs supplémentaires. Ces responsabilités peuvent concerner, par exemple, la mise en œuvre de procédures et la communication des cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, ainsi que l'examen de l'efficacité des contrôles internes. Toutefois, même en l'absence d'objectifs supplémentaires, le grand public peut avoir des attentes en la matière.
Obligation de rendre compte	Obligation faite aux personnes ou aux entités, y compris aux entreprises publiques, gérant ou utilisant des fonds publics, d'assumer la responsabilité de l'utilisation de ces fonds, au niveau de l'exécution du budget, de la gestion et de la mise en œuvre des programmes, et d'en rendre compte à ceux qui leur ont confié ces missions.
Observation	Procédure qui consiste à regarder une (des) personne(s) mettre en œuvre un processus ou exécuter une procédure. (Voir procédure d'audit)
Observations (contrôle juridictionnel)	Constatations et critiques formulées par la CSCCA sur la gestion d'un service, d'une collectivité ou d'un organisme. Les observations de la Cour sont transmises par la voie de la lettre du Président.
Ordonnateur	Représentant ou agent public ayant compétence pour engager une dépense ou demander à percevoir une recette.

Opinion	Opinion écrite et explicite sur la fiabilité des comptes ou sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. Une opinion peut être sans réserve ou modifiée (il s'agira alors d'une opinion avec réserve ou défavorable, ou encore d'un cas où l'auditeur déclare qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion).
Opinion avec réserve	Opinion émise lorsqu'une opinion sans réserve ne peut être exprimée, mais que l'incidence de toute divergence de vues avec la direction ou de toute limitation de l'étendue des travaux d'audit n'est pas assez significative et généralisée pour justifier une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion.
Opinion d'audit	Opinion écrite et explicite émise par l'auditeur sur le sujet considéré, à savoir la fiabilité ou la légalité et la régularité. Il existe cinq types d'opinions : 1. l'opinion sans réserve (ou opinion «favorable»), 2. l'opinion sans réserve accompagnée d'un paragraphe d'observations, 3. l'opinion avec réserve (due à la limitation de l'étendue de l'audit ou à une divergence de vues dont l'incidence est significative, mais pas généralisée), 4. l'impossibilité d'exprimer une opinion (limitation de l'étendue de l'audit dont l'incidence est significative et généralisée) et 5. l'opinion défavorable (divergence de vues dont l'incidence est significative et généralisée).
Opinion défavorable	Opinion émise lorsque l'incidence d'une divergence de vues est tellement significative et généralisée que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport n'est pas suffisante.
Opinion sans réserve	Opinion émise lorsque les comptes donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation conformément au référentiel d'information financière applicable (fiabilité) ou lorsque les opérations sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable.
Organisation de contrôle	Entité composée de professionnels comptables et d'autres professionnels spécialisés en matière d'audit. Dans le secteur privé, il peut s'agir d'un professionnel exerçant à titre individuel, d'un groupement de personnes ou d'une société. Dans le secteur public, il peut s'agir d'une institution supérieure de contrôle.
Performance	Résultats obtenus par l'usage des dépenses publiques. Ces résultats sont appréciés par des travaux d'enquête et de contrôle et, parfois, mesurés par des indicateurs.
Personnes responsables de la gouvernance	Dans le secteur public, les tâches liées à la gouvernance peuvent exister à plusieurs niveaux organisationnels et dans plusieurs fonctions (c'est-à-dire verticalement ou horizontalement). Il peut donc y avoir des cas où plusieurs groupes distincts sont identifiés comme les personnes responsables de la gouvernance. en outre, un audit dans le secteur public peut comprendre à la fois des objectifs liés aux états financiers et des objectifs liés à la conformité, ce qui,

	dans certains cas, peut concerner différents organes responsables de la gouvernance.
Pertinentes (informations probantes)	Les informations probantes sont dites pertinentes lorsqu'elles permettent d'atteindre les objectifs de l'audit, compte tenu de tout risque inhérent et/ou de non-contrôle. (Voir informations probantes)
Politique	Ensemble d'actions et d'opérations différentes (programmes, procédures, cadre légal, règles) qui tendent vers un même but ou un même objectif général. Ces activités se superposent souvent au fil des ans.
Population	Ensemble de données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions. Il est possible de stratifier une population, chaque strate (ou sous-population) pouvant être analysée séparément. (Voir stratification)
Pouvoir législatif	Ensemble de personnes officiellement élues ou choisies autrement, investies de la responsabilité et du pouvoir de faire des lois pour une entité souveraine, comme un état ou un pays.
Prééminence de la substance sur la forme	Principe en vertu duquel les opérations et les autres événements affectant une organisation doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur forme juridique.
Présentation des informations	L'objectif d'audit financier concernant la présentation des informations consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération ou qu'un élément d'actif ou de passif est présenté, classé et décrit conformément au référentiel d'information financière applicable. (Voir objectif d'audit)
Processus	Procédures et activités mises en œuvre pour convertir les intrants en réalisations (par exemple, procédures à suivre pour octroyer des subventions ou sélectionner des projets à financer). Ce concept couvre également l'élaboration d'informations de gestion et leur utilisation par les gestionnaires.
Programme	Ensemble organisé de moyens financiers, organisationnels et humains mobilisés pour atteindre un objectif ou un ensemble d'objectifs dans un délai donné. Un programme est délimité en termes de calendrier et de budget, et ses objectifs sont définis au préalable. Il relève toujours d'une ou de plusieurs autorités responsables, qui se partagent le processus de décision. Les programmes se décomposent généralement en mesures et en projets.
Procédure d'audit	Méthode utilisée pour obtenir et analyser les informations probantes nécessaires. L'auditeur peut utiliser cinq types de procédures lors de l'exécution des tests des contrôles et des tests de détail: les procédures analytiques, l'inspection, l'observation, la demande d'informations/de confirmation et le contrôle arithmétique.
Procédure analytique	Analyse des relations significatives entre les données, ainsi que des tendances et des ratios importants. Elle est essentiellement utilisée lors de la planification et lors de la revue finale de l'ensemble de l'audit. Une autre forme de procédure analytique, appelée test de prévision, peut en outre être utilisée dans certains

	cas bien précis, pour fournir des informations probantes sur la fiabilité des états financiers. (Voir procédure d'audit)
Processus d'évaluation des risques suivi par l'entité	Composante du contrôle interne qui désigne le processus suivi par l'entité pour déterminer les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs d'élaboration de l'information financière et de conformité, ainsi que pour prendre des décisions relatives aux mesures à mettre en œuvre pour gérer ces risques et aux résultats de ces mesures. (Voir contrôle interne)
Programme d'audit	Il décrit de manière détaillée la nature, le calendrier et l'étendue des tests d'audit nécessaires pour mettre en œuvre le plan d'enquête. Il constitue un ensemble d'instructions destinées aux agents directement chargés de l'exécution de l'audit et un moyen de contrôle et de suivi de la bonne exécution des travaux d'audit
Projet	Opération indivisible, délimitée en termes de calendrier et de budget et placée sous la responsabilité d'un organisme, qui met en œuvre au niveau le plus proche du terrain les moyens affectés à l'intervention.
Projeter	Étendre, élargir ou extrapoler les résultats d'un échantillon à l'ensemble de la population afin d'être en mesure de tirer des conclusions au sujet de cette dernière. (Voir extrapoler)
Quitus	Arrêt de la CSCCA qui déclare un comptable « quitte » et libéré de sa gestion lorsqu'il a quitté ses fonctions.
Réalisation (output)	Ce qui est produit ou accompli avec les moyens affectés à l'intervention (par exemple les subventions octroyées aux exploitants agricoles, les formations dispensées aux chômeurs ou la route construite dans un pays en développement).
Réalité	En matière de recettes et de dépenses, l'objectif d'audit financier concernant la réalité consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération est justifiée par un événement qui se rapporte à l'entité et à la période considérée. (Voir objectif d'audit)
Récusation	Cf. incompatibilité.
Réexécution	Exécution indépendante, par l'auditeur lui-même, de procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du système de contrôles internes de l'entité.
Référentiel d'information financière applicable ou référentiel comptable applicable	Règles comptables adoptées par les entités publiques haïtiennes, fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) publiées par l'IFAC ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (NCI)/les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB), ou normes comptables haïtiennes.
Ressort	Attribution du droit et du pouvoir d'interpréter et d'appliquer la loi.

Résultat	Changement immédiat pour les destinataires directs dès la fin de leur participation à une intervention (par exemple, amélioration de l'accessibilité à une zone grâce à la construction d'une route, stagiaires ayant trouvé un emploi).
Réviseur	Directeur chargé de suivre et de réviser le contrôle mené par un vérificateur et qui fait connaître son opinion sur les propositions de celui-ci.
Risque d'audit	Risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion selon laquelle les comptes seraient fiables alors qu'ils ne le sont pas, ou selon laquelle les opérations sous-jacentes seraient légales et régulières alors que ce n'est pas le cas. Le risque d'audit peut être décomposé en trois éléments: le risque inhérent, le risque de non-contrôle et le risque de non-détection.
Risque de non-contrôle	Risque que les procédures de contrôle interne ne permettent pas de prévenir ou de détecter et corriger à temps les erreurs matérielles ou les déficiences significatives qui affectent la gestion financière. Une telle situation peut être due soit à l'absence de procédures de contrôle appropriées, soit au fait que les procédures de contrôle interne existantes ne fonctionnent ni efficacement ni de manière permanente et cohérente. (Voir risque d'audit)
Risque de non-détection	Risque que les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur ne permettent pas de détecter une erreur ou une déficience dans la gestion financière qui, isolée ou cumulée à d'autres erreurs ou déficiences, pourrait être significative (Voir risque d'audit)
Risque inhérent	Risque, lié à la nature des activités, opérations et structures de gestion, que des erreurs ou des déficiences affectant la gestion financière, si elles ne font pas l'objet de contrôles internes, rendent les comptes non fiables ou les opérations sous-jacentes en grande partie illégales ou irrégulières. (Voir risque d'audit)
Risque lié à l'activité	Risque que des activités, entre autres des programmes, des stratégies de programme et des objectifs importants, ne soient pas terminés ou réalisés. Dans le secteur public, sont concernés également les risques liés à des questions comme le climat politique, l'intérêt public et le caractère sensible des programmes ou une éventuelle non-conformité à la législation ou à un autre texte législatif et réglementaire.
Risque lié au sondage/Risque d'échantillonnage	Risque qui résulte de la possibilité que la conclusion de l'auditeur, fondée sur un échantillon prélevé selon une approche statistique ou non statistique, puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit.
Risque non lié à l'échantillonnage	Risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée en raison de facteurs qui ne sont pas liés à la taille de l'échantillon.
Risque significatif	Risque requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit.
Secret professionnel	Hors la CSCCA, le plus strict secret sur tout ce qui concerne les affaires des organismes contrôlées doit être gardé par les vérificateurs et leurs collaborateurs. Il est aussi très important que ne soit pas fait un usage personnel

	d'informations concernant une entreprise et obtenues durant l'exercice de la mission.
Sondage en unités monétaires (MUS)	Technique de sondage statistique conçue de façon à ce que la probabilité de sélection d'une opération soit proportionnelle à sa taille. Ainsi, plus la valeur de l'opération est importante, plus elle a de probabilité d'être sélectionnée.
Sondage ou échantillonnage	Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % de la population, de telle sorte que toutes les unités de l'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, afin de permettre la formulation d'une conclusion concernant la population. Le sondage peut être effectué selon une approche statistique ou non statistique.
Sondage statistique	Toute méthode de sélection d'échantillons fondée sur la sélection aléatoire et l'utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats.
Stratégie d'audit	Approche d'audit et procédures d'audit, présentées dans le plan d'enquête, qui ont été retenues pour atteindre les objectifs définis pour une tâche d'audit particulière.
Stratification de la population	Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires, telles qu'une valeur monétaire proche, l'exposition à des risques analogues, etc. (Voir population)
Suffisantes (informations probantes)	Les informations probantes sont suffisantes si l'auditeur en a obtenu suffisamment pour étayer les conclusions tirées de l'audit, et donc l'opinion (d'audit) exprimée (voir informations probantes). La quantité d'informations probantes nécessaires dépend de leur qualité.
Suivi des contrôles	Processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer en temps voulu la conception et le fonctionnement des contrôles, de prendre les mesures correctrices nécessaires et de les modifier pour tenir compte des circonstances. Le suivi des contrôles est une composante du contrôle interne. (Voir contrôle interne)
Système comptable	Ensemble de procédures et de documents d'une entité permettant le traitement des opérations et des événements aux fins d'enregistrement dans les comptes. Ce système recense, rassemble, analyse, calcule, classe, enregistre et récapitule les opérations et événements et en fait état.
Système d'information et de communication	Composante du contrôle interne qui englobe: • le système d'information: les procédures et les documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que les événements et conditions), ainsi qu'à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés; • la communication: elle permet de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à la présentation de l'information financière et à la conformité. Elle peut prendre la forme de manuels de procédures et

	de manuels relatifs à l'élaboration de l'information financière et à la conformité. (Voir contrôle interne)
Système informatisé de traitement de l'information	Système dans lequel un ordinateur, quels que soient son type et ses capacités, est utilisé pour le traitement, par une entité, d'informations importantes pour l'audit, que cet ordinateur soit exploité par cette entité ou par un tiers.
Tâche d'audit	Travaux d'audit autonomes et bien définis, censés aboutir à la présentation par la Cour d'un avis, d'un rapport ou d'une contribution à un rapport.
Techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO)	Application de procédures d'audit utilisant l'ordinateur comme un outil d'audit, par exemple les programmes informatiques permettant d'effectuer des tests d'audit, de récupérer, de trier ou de sélectionner des données, ou encore d'obtenir des informations probantes attestant que les informations ont été traitées de façon adéquate.
Test de prévision	Procédure analytique permettant d'obtenir des informations probantes. L'auditeur procède à une estimation des montants de certaines recettes ou dépenses ou de certains éléments du bilan et les compare aux montants figurant dans les états financiers de l'entité auditée. Les tests de prévision de ce type peuvent uniquement porter sur des flux de recettes ou de dépenses ou sur des éléments du bilan très prévisibles et seulement si des données fiables peuvent être directement obtenues auprès d'une source indépendante. (Voir procédures analytiques)
Tests des contrôles ou tests de procédures	Tests réalisés pour obtenir des informations probantes permettant de déterminer si les contrôles clés ont fonctionné comme prévu, c'est-à-dire de manière permanente, cohérente et efficace tout au long de la période auditée, lorsqu'il s'agit de prévenir ou de détecter et de corriger les anomalies significatives (audits concernant la fiabilité) ou les cas de non-conformité (audits de conformité).
Textes législatifs et réglementaires	Lois ou résolutions émanant du législateur ou autres textes réglementaires, dispositions et lignes directrices applicables émises par des organismes du secteur public dotés de pouvoirs statutaires en la matière, auxquels l'entité auditée doit se conformer.
Unité de sondage ou unité d'échantillonnage ou élément de l'échantillon	Unités constituant une population, par exemple des factures, des soldes débiteurs ou des éléments de valeur.
Valeur	L'objectif d'audit financier concernant la valeur consiste pour l'auditeur à s'assurer que les éléments d'actif et de passif sont comptabilisés à leur juste valeur. (Voir objectif d'audit)

Annexe 8 – Sources et références

Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques INTOSAI : http://www.intosai.org/

Normes INTOSAI en français : http://fr.issai.org

Normes ISA en français : http://www.experts-comptables.fr/profession-expert-comptable/normes/norme-professionnelle-applicable-la-mission-daudit-detats-financiers/norme-professionnelle-applicable-la-mission-daudit-detats-financiers---2572

Politiques et Normes d'Audit de la Cour – 2011 – Cour des Comptes Européenne : http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/CAPS/CAPS_FR.PDF

Manuel d'Audit Financier et d'Audit de Conformité (MAFAC) – 2012 – Cour des Comptes Européenne : http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_FR.pdf

Manuel d'audit de la performance (MAP) – 2015 - Cour des Comptes Européenne : http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_FR.PDF

Recueil des Normes Professionnelles – Cour des Comptes France : https://www.ccomptes.fr/Publications/Recherche-avancee/(SearchText)/normes%20professionnelles

Financial Management Manual – Government Accountability Office (GAO) – USA: http://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview

Manuel d'audit de performance – Nov. 2014 – Bureau du vérificateur général du Canada : http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/index.shtm

Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne - 2017 - IIA (Institute of Internal Audit, Inc.): https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO): http://www.coso.org/