

Audit de conformité

Manuel de mise en œuvre des ISSAI



Version 1, janvier 2022



Audit de conformité
Manuel de mise en œuvre des ISSAI



Version 1, décembre 2021

Table des matières

A propos du Manuel	9
PARTIE A Principes de base de l'audit de conformité	
Chapitre 1 : Valeur et avantages des audits de conformité	
1.1 Quels sont la valeur et les avantages des audits de conformité?	14
1.2 Quels sont les principaux catalyseurs de la création de valeur grâce aux audits de conformité ?	17
1.3 Audits de conformité de haute qualité et IFPP	18
Chapitre 2: Concepts généraux de l'audit de conformité	
2.1 Les trois parties d'un audit de conformité	23
2.2 Objet et informations sur l'objet de l'audit de conformité	24
2.3 Autorisations et critères dans un audit de conformité	26
2.4 L'audit de conformité en tant que mission d'assurance	28
2.5 Différentes façons de réaliser un audit de conformité	29
2.6 Étapes d'un audit de conformité	33
PARTIE B Gestion de l'audit de conformité par l'ISC	
Chapitre 3: Exigences organisationnelles de l'ISC pour la conduite d'un audit de conformité	
3.1 Objectivité et éthique de l'auditeur	37
3.2 Compétences de l'équipe d'audit	38
3.3 Risque d'audit et importance relative	38
3.4 Jugement professionnel et scepticisme de l'auditeur	39
3.5 Documentation des travaux d'audit	40
3.6 Communication	41
3.7 Garantir la qualité des audits	42
Chapitre 4: Plan de travail annuel de l'ISC concernant la couverture de l'audit de conformité	
4.1 Etablissement des priorités stratégiques de l'ISC	44
4.2 Identification et priorisation des tâches d'audit potentielles	45
4.3 Plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC	47
4.4 Considérations avant de lancer un audit de conformité individuel	48
PARTIE C Réalisation d'un audit de conformité	
Chapitre 5: Planification d'un audit de conformité	
5.1 Élaboration de la stratégie d'audit	54
5.2 Élaboration du plan d'audit	56
5.3 Documentation et garantie de la qualité de la stratégie d'audit et du plan d'audit	70
Chapitre 6: Mise en œuvre des procédures d'audit, collecte et évaluation des éléments probants	
6.1 Éléments probants	73
6.2 Éléments probants suffisants et appropriés	74
6.3 Techniques de collecte de preuves	76
6.4 Détermination de la taille de l'échantillon	81
6.5 Évaluation des éléments probants et formulation de la conclusion	83
6.6 Garantir la qualité au stade de l'audit sur le terrain	87
Chapitre 7: Etablissement des rapports et suivi des audits de conformité	
7.1 Principes d'établissement des rapports	89
7.2 Éléments d'un rapport d'audit de conformité	90

7.3	Rapports des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels	96
7.4	Signalement des suspicions de fraude et des actes illicites	96
7.5	Garantir la qualité du rapport d'audit	97
7.6	Communication du rapport aux parties prenantes	98
7.7	Suivi de l'audit	100

PARTIE D Documentation de l'audit de conformité

Chapitre 8: Documentation d'audit

8.1	Exigence en matière d'ISSAI en matière de documentation	104
8.2	Objet de la documentation	105
8.3	Éléments de documentation	106
8.4	Composants des documents de travail	107
8.5	Organisation de la documentation des documents de travail	108
8.6	Conservation des documents	110
8.7	Questions de confidentialité et de transparence	111

Liste des figures

Figure 1.1: Valeur et avantages pour tous	15
Figure 2.1: Les trois parties de l'audit de conformité	23
Figure 3.1: Principes fondamentaux de l'audit de conformité	37
Figure 5.1: Processus de planification des audits	53
Figure 5.2: Cadre de contrôle interne	58
Figure 5.3: Le triangle de la fraude	63
Figure 5.4: Processus d'évaluation des risques pour une mission de rapport direct	64
Figure 6.1: Arbre de décision – déterminer la méthode de sélection d'échantillon appropriée	82
Figure 7.1: Utilisateurs des rapports d'audit de l'ISC	89

Liste des Illustrations

Illustration 1.1: Chaîne de valeur de l'audit de conformité	16
Illustration 1.2: Vers un audit de conformité de haute qualité	19
Illustration 2.1: Scénario de cas sur l'audit de conformité	30
Illustration 2.2: Combinaison des niveaux d'assurance et des types de mission	32
Illustration 2.3: Étapes d'un audit de conformité	33
Illustration 4.1: Examen des politiques et des risques	44
Illustration 4.2: Identification des tâches d'audit potentielles	46
Illustration 4.3: Détermination de l'importance des risques	46
Illustration 4.4: Classement de la priorité d'une tâche	47
Illustration 5.1: Relation entre le sujet, la portée et les critères	55
Illustration 5.2: Questionnaire de contrôle interne pour une petite entité ou un sujet	59
Illustration 5.3: Détermination de l'importance relative quantitative	67
Illustration 5.4: Matrice de planification des audits	69
Illustration 5.5: Documentation du plan d'audit	70
Illustration 6.1: Procédures de corroboration	79
Illustration 6.2: Modèle de matrice de constatation	84
Illustration 7.1: Principes en matière d'établissement de rapports	89

Liste des pièces

Pièces du chapitre 4

Pièce 4.1 : Documentation d'une tâche d'audit potentielle	114
Pièce 4.2 : Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel	116

Pièces du chapitre 5

Pièce 5.1 : Stratégie d'audit	122
Pièce 5.2 : Comprendre l'entité et son environnement	124
Pièce 5.3 : Comprendre les contrôles internes et l'environnement de contrôle	127
Pièce 5.4 : Évaluation des risques de fraude	130
Pièce 5.5 : Définir l'importance relative au stade de la planification	132
Pièce 5.6 : Registre des risques	134
Pièce 5.7 : Plan d'audit	136

Pièces du chapitre 6	
Pièce 6.1 : Tester l'efficacité opérationnelle des contrôles	142
Pièce 6.2 : Exécution des procédures d'audit de corroboration	144
Pièce 6.3 : Matrice des constatations de l'audit	147

Liste des annexes

Chapitre 4:	
Annexe 4-A : Catégorisation des entités en fonction de la valeur du risque	118
Annexe 4-B : Différentes tâches de l'auditeur dans différents types d'audit de conformité	120
Chapitre 5 : Annexe 5-A : Examen de la qualité de la planification des audits	140
Chapitre 6 : Annexe 6-A : Examen de la qualité des travaux d'audit sur le terrain	149
Chapitre 7 : Annexe 7-A : Examen de la qualité des rapports d'audit	151

Références

1. ISSAI sur www.issai.org
2. Plan de développement stratégique de l'IFPP de 2017-19

Liste des acronymes

AC	Audit de conformité
CAS	Sous-comité de l'audit de conformité
COSO	Comité des organismes de parrainage
IFPP	Forum pour les déclarations professionnelles de l'INTOSAI
INTOSAI	Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques
INCOSAI	Congrès international des Institutions supérieures de contrôle
IFPP	Cadre des déclarations professionnelles de l'INTOSAI
IDI	Initiative de développement de l'INTOSAI
ISSAI	Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques
PSC	Comité des normes professionnelles
AQ	Assurance qualité
RMNC	Risque de non-conformité importante
ISC	Institution supérieure de contrôle des finances publiques

Déclaration de qualité de la Version 1 du Manuel de mise en œuvre des ISSAI en matière d'audit de conformité (... décembre 2021)

Le document conjoint des Présidents des objectifs de l'INTOSAI et de l'IDI intitulé « Assurer la qualité des biens publics de l'INTOSAI qui sont développés et publiés en dehors de la procédure officielle » identifie trois niveaux d'assurance qualité, comme suit :

ASSURER LA QUALITÉ DES BIENS PUBLICS DE L'INTOSAI QUI SONT DÉVELOPPÉS ET PUBLIÉS EN DEHORS DE LA PROCÉDURE OFFICIELLE – Niveaux d'assurance de la qualité

Niveau 1 : Les produits qui ont été soumis à des processus d'assurance qualité équivalents à la procédure régulière de l'INTOSAI, y compris une période prolongée d'exposition publique transparente (90 jours).

Niveau 2 : Les produits qui ont été soumis à des processus d'assurance qualité plus limités impliquant des parties prenantes extérieures à l'organisme ou au groupe de travail responsable du développement initial des produits. Les processus d'assurance qualité peuvent, par exemple, inclure le pilotage, les tests et l'invitation à formuler des commentaires de la part des principales parties prenantes, sans toutefois aller jusqu'à une exposition publique complète de 90 jours.

Niveau 3 : Produits qui ont été soumis à des mesures rigoureuses de contrôle de la qualité au sein de l'organisme ou du groupe de travail responsable de leur développement.

Différents niveaux d'assurance qualité peuvent être appropriés pour différents Biens publics mondiaux (BPM). Le présent BPM a été développé selon le niveau 1 d'assurance qualité.

Protocole d'assurance qualité : Version 2.0

Le Protocole d'assurance qualité (AQ) des Biens Publics Mondiaux de l'IDI définit les mesures visant à garantir la qualité en fonction des trois niveaux d'assurance qualité ci-dessus. Pour le niveau 1 d'assurance qualité, ces mesures comprennent : l'approbation par le Conseil d'administration de l'IDI de la création du BPM ; la formation d'une équipe compétente de développement du produit ; la révision par des experts externes à l'équipe de développement ; la modification basée sur la révision ; la relecture, l'édition et la traduction du document par des personnes compétentes ; l'exposition publique pendant une période de 90 jours/consultation des parties prenantes concernées représentant les points de vue de la plupart des régions, de la plupart des modèles d'audit, des pays développés et en développement, et du point de vue des organismes mondiaux ; les modifications du document basées sur les commentaires reçus pendant l'exposition publique ; et les approbations requises pour la version 1 du BPM.

Mises à jour du présent BPM

Afin de s'assurer que ce BPM reste pertinent, l'IDI entreprendra une révision majeure de ce Manuel de mise en œuvre des ISSAI relatives aux audits de conformité chaque fois que des changements seront apportés aux ISSAI relatives aux audits de conformité. Les révisions majeures suivront le protocole de l'IDI en matière d'assurance qualité. En outre, des révisions légères peuvent être entreprises selon les besoins. Ces révisions légères ne seront normalement pas soumises à ce Protocole.

Ce BPM est la propriété de l'axe de travail des *ISC professionnelles* de l'IDI, qui est responsable de la maintenance de ce BPM.

Processus de révision de l'assurance qualité

Shourjo Chatterjee (Unité de soutien stratégique, IDI) a entrepris un examen AQ du processus suivi pour le développement de ce BPM, par rapport à la Version 2.0 du protocole AQ. Le réviseur AQ est familier avec le protocole d'AQ de l'IDI pour les BPM et n'a pas été impliqué dans le développement du BPM. Ce processus d'examen AQ est conçu pour fournir à toutes les parties prenantes l'assurance que l'IDI a mis en œuvre les mesures de contrôle de la qualité mentionnées ci-dessus, conçues pour répondre au niveau 1 de l'assurance qualité.

Résultats de l'examen de l'assurance qualité

L'examen de l'AQ du processus suivi pour l'élaboration de ce BPM a conclu que le protocole a été suivi à tous égards comme l'exige le niveau 1 de l'assurance qualité.

Conclusion

Sur la base de l'examen de l'AQ, l'IDI assure aux utilisateurs de ce BPM que ce document a été soumis à un processus d'assurance qualité équivalent à la Procédure régulière du Cadre des Déclarations professionnelles de l'INTOSAI (IFPP), y compris une période prolongée d'exposition publique transparente.

Einar Gørrissen
Directeur Général
Initiative de développement de l'INTOSAI
Janvier 2022

À propos du manuel

Contexte

L'IDI a élaboré le premier manuel de mise en œuvre des ISSAI¹ pour les audits de conformité (AC) en 2014, dans le cadre de l'initiative de mise en œuvre des ISSAI (programme 3i). À l'époque, le manuel était basé sur les anciennes normes ISSAI d'audit de conformité de niveau 4 (ISSAI 4100 et 4200), et sur les normes ISSAI de niveau 3, à savoir l'ISSAI 400 et l'ISSAI 100. Ces normes ont servi de base à la méthodologie d'audit décrite dans le premier manuel d'audit de conformité.

L'INTOSAI a approuvé la nouvelle norme ISSAI 4000² sur les audits de conformité lors de l'INCOSAI de 2016. En tant que norme faisant autorité pour un audit de conformité, la norme ISSAI 4000 comporte des changements importants par rapport à la version antérieure des ISSAI relatives aux audits de conformité. Par la suite, pour refléter les changements apportés aux ISSAI, l'IDI a lancé la révision du manuel de mise en œuvre des ISSAI relatives aux audits de conformité et a développé ce manuel en tant que bien public mondial (BPM). Les BPM sont des produits et des outils créés par l'IDI pour contribuer à la création de connaissances mondiales, au développement des capacités et à l'amélioration de la performance des ISC.

¹ ISSAI - Les Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI). La collection complète et actualisée de normes professionnelles et de lignes directrices sur les meilleures pratiques pour les auditeurs du secteur public

² <http://www.issai.org/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>

Objectif du manuel

L'objectif de ce manuel est de fournir des conseils pratiques pour suivre un processus d'audit de conformité conforme à la norme ISSAI 4000 afin d'aider les ISC et leurs auditeurs à réaliser des audits de conformité conformes à la norme ISSAI. Le manuel intègre une méthodologie d'audit basée sur la norme ISSAI 4000 qui contient des explications sur le processus d'audit ainsi que des modèles de documents de travail suggérés.

Processus de développement du manuel

L'IDI a suivi son *Protocole pour l'assurance qualité de ses Biens publics mondiaux V2.0*³ pour le développement de ce Manuel. La section 6 du protocole - *Conversion de produits existants en un Bien public mondial* - détermine la procédure à suivre pour garantir la qualité de cette version du Manuel. Le processus exige d'abord de développer la Version 0 du Manuel et de l'exposer pour commentaires. Sur la base des commentaires et des réactions reçus, la Version 0 est ensuite mise à jour et appelée Version 1 du Manuel.

Une équipe de développement de produit, provenant d'ISC de différentes régions de l'INTOSAI et le personnel de l'IDI, a élaboré la première version de ce Manuel. Un groupe d'experts en audit de conformité a revu de manière indépendante le projet de Version 0 du manuel. Après la finalisation de cette Version 0, l'IDI l'a placée sur son site Internet pour une exposition publique pendant 90 jours.

Au cours de l'exposition, l'IDI a informé les parties prenantes concernées de la disponibilité de la Version 0 sur le site Web de l'IDI et a demandé leurs réactions et commentaires sur le Manuel. Les parties prenantes comprennent, entre autres, les ISC, les facilitateurs des ISSAI et les auditeurs qui sont engagés dans l'initiative de mise en œuvre des ISSAI de l'IDI. Les parties prenantes également couvertes sont le Secrétariat général de l'INTOSAI, les régions de l'INTOSAI, le Comité des normes professionnelles de l'INTOSAI, les membres du Sous-comité d'audit de conformité de l'INTOSAI, le Comité de partage des connaissances de l'INTOSAI, les personnes ressources et les experts de l'IDI et la communauté des donateurs.

Dans le même temps, l'IDI a traduit la Version 0 du Manuel en espagnol, en arabe et en français et l'a placée sur le site Internet de l'IDI aux fins d'exposition. L'IDI a envoyé le Manuel aux secrétariats régionaux de l'OLACEFS, de l'ARABOSAI et du CREFIAF afin de le diffuser auprès des ISC de ces régions pour recueillir leurs commentaires.

L'IDI reconnaît les précieux commentaires qu'elle a reçus des parties prenantes sur l'exposition de la Version 0. Ces commentaires sont dûment intégrés, ce qui a permis d'améliorer considérablement le Manuel et de développer la Version 1. Comme la Version 1 du Manuel remplace désormais la Version 0, l'IDI retire la Version 0 du Manuel à la date de disponibilité de la Version 1.

Contenu du manuel

Le Manuel comporte huit chapitres divisés en quatre parties. La **Partie A** couvre les bases de l'audit de conformité et explique les concepts fondamentaux de l'audit de conformité basée sur les ISSAI. La

³ <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>

Partie B destinée à la direction de l'ISC, fournit des conseils sur la gestion de l'audit de conformité par une ISC.

La **Partie C** réalisation la conduite de l'audit de conformité et décrit la méthodologie d'audit couvrant les phases de planification, de collecte et d'évaluation des éléments probants et de rapport. La partie C comprend également les modèles de documents de travail pertinents (sous forme de Pièces), qui sont conçus pour accompagner le processus d'audit afin de faciliter l'application des ISSAI dans la pratique. Les ISC peuvent être amenées à modifier les modèles de documents de travail en fonction de leur mandat, de la documentation existante et des pratiques d'audit. La **Partie D** explique le processus de documentation d'un audit de conformité.

Qui peut utiliser ce manuel?

Ce manuel serait particulièrement utile pour les auditeurs des ISC et les ISC qui ont adopté l'ISSAI 4000 comme normes d'audit faisant autorité ou celles qui prévoient d'adopter l'ISSAI 4000 comme norme d'audit faisant autorité pour effectuer des audits de conformité. Ce manuel n'est pas un document faisant autorité. Nous recommandons que les ISC adaptent la méthodologie suggérée dans ce Manuel, en tenant compte de leur mandat et de leurs exigences en matière de rapport. Les ISC devraient également l'adapter à leurs pratiques d'audit conformément au contexte et à l'environnement dans lesquels opère l'ISC.

Comment une ISC peut-elle utiliser et bénéficier de ce Manuel ?

Les ISC peuvent utiliser ce manuel dans son intégralité tel que requis par l'ISC, ou selon leurs besoins, les parties qui couvrent les différents aspects de la pratique des audits de conformité. En général, les ISC sont à des niveaux de développement différents dans leur pratique d'audit de conformité, tant en ce qui concerne les exigences organisationnelles de l'audit que la pratique de l'audit. Les ISC peuvent utiliser ce manuel en fonction des besoins identifiés pour se conformer aux normes ISSAI.

La Partie B explique les exigences organisationnelles de l'ISC (conformément à l'ISSAI 4000) pour la réalisation d'un audit de conformité. La direction de l'ISC et le personnel responsable de la méthodologie peuvent analyser cette partie et déterminer les mesures nécessaires que l'ISC doit prendre pour satisfaire aux exigences organisationnelles de l'ISSAI 4000. Les exigences organisationnelles concernant la documentation sont détaillées dans la Partie D pour aider l'ISC à réaliser des audits conformes aux ISSAI.

Les ISC qui disposent d'une méthodologie d'audit de conformité et qui ont l'intention de réaliser l'audit selon la méthodologie basée sur la norme ISSAI 4000 voudront peut-être prendre en considération la Partie C, ainsi que les parties B et D. La Partie C aidera l'ISC à analyser dans quelle mesure la pratique d'audit de conformité existante de l'ISC correspond à la méthodologie basée sur la norme ISSAI 4000 telle que suggérée dans le Manuel. Grâce à cette analyse, l'ISC peut déterminer sur quels points du processus d'audit sa méthodologie présente des lacunes dans les aspects requis par la norme ISSAI 4000, tels que décrits dans le Manuel.

Les ISC peuvent utiliser l'*Outil d'évaluation de la conformité aux ISSAI* pour l'audit de conformité (CA iCAT)⁴ afin d'identifier les écarts entre la pratique d'AC de l'ISC et les exigences de l'ISSAI 4000. Le résultat de l'iCAT révélera les domaines que l'ISC doit aborder pour rendre la pratique d'audit conforme aux ISSAI.

⁴ L'outil iCAT en matière d'AC (Version 1) est disponible sur le site web de l'IDI: [Compliance Audit iCAT V1 \(idi.no\)](https://www.idi.no/Compliance-Audit-iCAT-V1)



PARTIE A Principes de base de l'audit de conformité

Chapitre 1 : Valeur et avantages des audits de conformité

Chapitre 2 : Concepts généraux de l'audit de conformité

Valeur et avantages des audits de conformité



Chapitre 1

Valeur et avantages des audits de conformité

- 1.1 Quels sont la valeur et les avantages des audits de conformité ?
- 1.2 Quels sont les principaux facteurs permettant de créer de la valeur grâce aux audits de conformité?
- 1.3 Audits de conformité de haute qualité et IFP

Ce chapitre propose une réflexion sur les audits de conformité dans le cadre plus large des audits des ISC, des normes ISSAI et de la valeur ajoutée des audits de conformité. Le chapitre identifie les différentes façons dont une ISC peut adopter les ISSAI sur l'audit de conformité, et quand l'ISC peut se référer aux ISSAI dans ses rapports d'audit de conformité.

Au-delà des exigences des normes, le chapitre réfléchit également à l'impact des audits de conformité, à l'intégration des considérations de genre et d'inclusion dans les audits de conformité et à la souplesse des audits de conformité pour répondre aux problèmes émergents comme la pandémie de la COVID 19.

1.1 Quels sont la valeur et les avantages des audits de conformité

Les Institutions supérieures de contrôle contribuent à la valeur et aux avantages pour tous en exerçant une surveillance externe indépendante pour garantir la responsabilité, la transparence, l'inclusivité, le comportement éthique et l'efficacité de la gouvernance publique. Les ISC fournissent une assurance sur les états financiers des gouvernements et des organismes publics, examinent la conformité aux lois et règlements applicables et proposent des recommandations pour améliorer l'économie, l'efficacité et l'efficacité de la prestation de services, la gouvernance ou les résultats qui ont un impact sur les personnes et la planète.

L'audit des entités gouvernementales et du secteur public par les ISC a un impact positif sur la confiance dans la société, car attire l'attention des gardiens des ressources publiques sur la façon dont ils utilisent ces ressources. Cette prise de conscience soutient les valeurs souhaitables et étaye les mécanismes de responsabilité, ce qui conduit à son tour à de meilleures décisions. Une fois que les résultats des audits des ISC ont été rendus publics, les citoyens sont en mesure de demander des comptes aux gardiens des ressources publiques. De cette façon, les ISC favorisent l'efficacité, la responsabilité, l'efficacité, la transparence et l'inclusivité des institutions publiques.

L'audit du secteur public est essentiel dans la mesure où il fournit – aux organes législatifs et de contrôle, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et au grand public – des informations et des évaluations indépendantes et objectives concernant la performance des politiques, programmes ou opérations du gouvernement. L'audit du secteur public est décrit comme un processus systématique d'obtention et d'évaluation objectives d'éléments probants afin de déterminer si les informations ou les conditions réelles sont conformes aux critères établis.⁵

Bien que les mandats et les cadres juridiques des ISC soient très diversifiés au sein de la communauté de l'INTOSAI, la norme ISSAI 100 reconnaît trois types d'audits habituellement réalisés par les ISC, à savoir l'audit financier, l'audit de conformité et l'audit de performance. Les trois types d'audit sont différents, étant donné que chaque type a son domaine d'intérêt et son approche d'audit.

L'audit financier vise à déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au cadre réglementaire et d'information financière applicable. Ceci est accompli en obtenant des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur l'absence d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs dans les informations financières⁶.

Un audit de performance est un examen indépendant, objectif et fiable pour déterminer si les entreprises, systèmes, opérations, programmes, activités ou organisations du gouvernement

⁵ ISSAI 100.18

⁶ ISSAI 100.22

fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités, et si des améliorations sont possibles.⁷

Un audit de conformité est une évaluation indépendante visant à déterminer si un sujet donné est conforme aux autorisations applicables identifiées comme des critères. Il s'agit de déterminer si les activités, les transactions financières et les informations sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée⁸.

Obtenir de la valeur et des avantages grâce aux audits de conformité est un processus complexe. Il nécessite que plusieurs acteurs, de différentes fonctions, travaillent ensemble de manière cohérente et coordonnée. Ces acteurs comprennent à la fois des acteurs étatiques et non étatiques, comme le montre le diagramme. Afin de contribuer et d'apporter de la valeur, un auditeur de conformité doit analyser l'écosystème dans lequel il opère et déterminer les acteurs avec lesquels il doit collaborer et les processus dans lesquels s'engager tout au long de l'audit.

Les audits de conformité peuvent apporter une valeur ajoutée de différentes manières, par leur couverture, par les rapports d'audit de haute qualité dans le domaine public, par les recommandations conduisant à des cadres de conformité plus transparents, responsables et inclusifs, par la prise de décision et par un plus grand respect des autorités applicables par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Value and Benefits for All

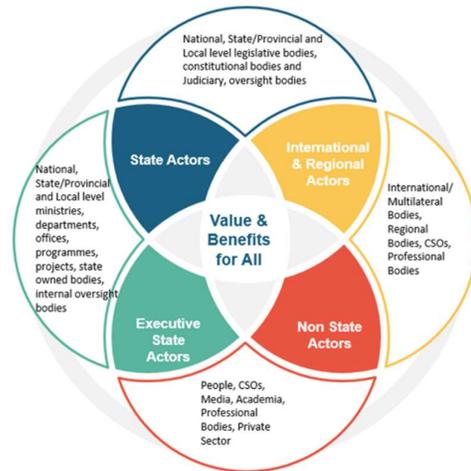


Figure 1.1: Valeur et avantages pour tous

Les audits de conformité favorisent la transparence

La transparence peut être définie comme le principe fondamental et communément admis de divulgation visant à mettre à la disposition du public les politiques, les cadres juridiques et institutionnels et les informations liées aux décisions, de manière compréhensible, accessible et en temps utile. Grâce aux contrôles de conformité, les ISC peuvent vérifier si les entités contrôlées respectent les exigences de transparence. Si la publication des rapports d'audit de conformité de l'ISC conduit à une plus grande transparence, l'action exécutive sur les recommandations faites par l'ISC conduit à des systèmes de conformité plus transparents à long terme.

Les audits de conformité aident les citoyens à demander des comptes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et améliorent les mécanismes de responsabilité dans le secteur public.

La responsabilité concerne la relation entre l'État et ses citoyens, et la mesure dans laquelle l'État doit répondre de ses actes. Le concept de responsabilité se réfère au cadre juridique et hiérarchique, à la structure organisationnelle, à la stratégie, aux procédures et aux actions visant à garantir que chaque organisation qui utilise des fonds publics et prend des décisions qui affectent la vie des gens puisse être tenue responsable de ses actions. Les principes et concepts nécessaires à la responsabilité du secteur public sont la transparence, l'équité, l'Probité et la confiance. Les audits de conformité peuvent garantir la responsabilité en ayant un effet dissuasif grâce à une surveillance adéquate et régulière de la conformité avec les autorités, les rapports d'audit de conformité peuvent aider les citoyens à demander des comptes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les

⁷ ISSAI 300.9

⁸ ISSAI 400.12

mesures prises à la suite des conclusions et des recommandations des audits de conformité conduiront à des systèmes et des actions plus responsables de la part du gouvernement à l'avenir.

Les audits de conformité favorisent l'inclusion

En plus de contribuer à la transparence et à la responsabilité, les audits de conformité peuvent également contribuer à l'inclusivité. Les auditeurs de conformité peuvent vérifier si les autorisations, les règles et les règlements qui prévoient l'inclusivité dans différents domaines sont respectées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, les auditeurs de conformité peuvent vérifier si le programme socio-économique destiné aux bénéficiaires issus de groupes vulnérables est mis en œuvre conformément aux exigences et si les bénéficiaires sont authentiques. Les audits de conformité peuvent également commenter la mesure dans laquelle les considérations d'inclusion trouvent leur place dans les cadres de conformité du gouvernement.

Les audits de conformité contribuent à un comportement éthique

Se comporter de manière éthique dans toutes les situations est une valeur fondamentale pour chacun, en particulier pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les audits de conformité contribuent à améliorer le comportement éthique dans le secteur public en permettant de contrôler dans quelle mesure les décisions sont prises en conformité avec les exigences du code d'éthique applicable et en formulant des recommandations pour améliorer les cadres de conformité à l'éthique.

Les Audits de Conformité contribuent à la lutte contre la fraude et la corruption

Les audits de conformité ont une valeur à la fois préventive et de détection en cas de fraude et de corruption dans les institutions publiques. Les ISC peuvent créer des signaux d'alarme, évaluer la vulnérabilité des systèmes de conformité et tester la conformité réelle afin de détecter les cas de fraude et de corruption. En fonction de leur mandat et de leurs capacités, les ISC peuvent collaborer avec les agences de lutte contre la corruption, transmettre leurs conclusions à d'autres autorités pour des enquêtes complémentaires ou mener elles-mêmes de telles enquêtes.

Les audits de conformité contribuent à la création d'une culture de la conformité

Comme mentionné précédemment, une couverture adéquate des audits de conformité, des audits de conformité de haute qualité, un suivi des mesures exécutives en cas de non-conformité peuvent, à long terme, contribuer à une plus grande prise de conscience de l'importance de la conformité, avoir un effet dissuasif sur la non-conformité et favoriser une culture de la plainte au sein des institutions gouvernementales.

En examinant la transparence, la responsabilité, l'inclusivité et le comportement éthique dans différents secteurs – santé publique, éducation, infrastructure, technologie, environnement, etc., les audits de conformité contribuent à la valeur et aux avantages pour les personnes et la planète.

Nous pouvons également examiner la valeur et les avantages des audits de conformité du point de vue de la **chaîne de valeur** des produits, des résultats et de la contribution à l'impact. Le diagramme ci-dessous en donne quelques illustrations.

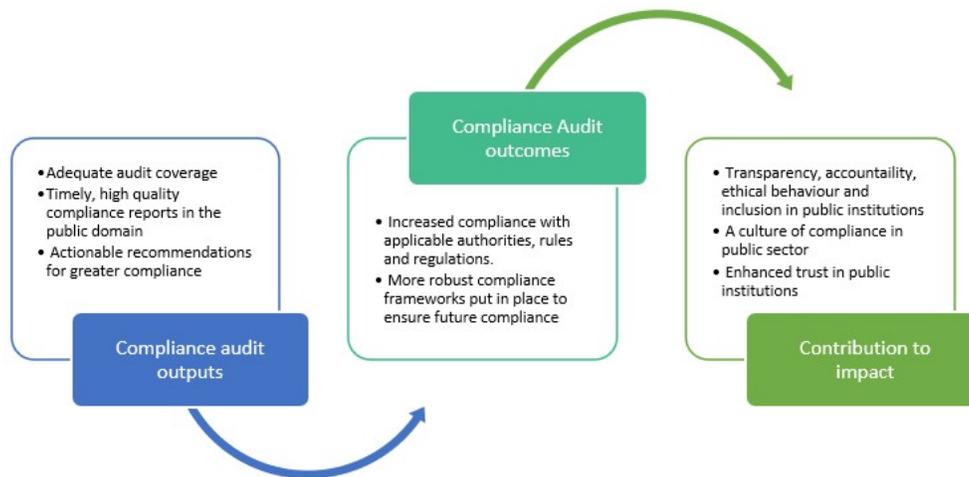


Illustration 1.1: Chaîne de valeur de l'audit de conformité

Cette chaîne de valeur menant à la valeur et aux avantages pour tous fonctionne sur certaines hypothèses favorisant l'indépendance et le mandat des ISC, des ressources et des capacités adéquates des ISC, une méthodologie de contrôle solide, des parties prenantes favorables, la capacité des ISC à assurer le suivi et des entités auditées qui donnent suite aux recommandations des ISC. La fourniture de valeur est compromise si l'un des maillons de la chaîne ou les hypothèses ne fonctionnent pas. Cette chaîne de valeur est également affectée par l'environnement politique, social, économique et culturel du pays.

1.2 Quels sont les principaux facteurs permettant de créer de la valeur grâce aux audits de conformité?

Cette section présente quelques-uns des principaux facteurs permettant de créer de la valeur ou de contribuer à l'impact des audits de conformité.

- 1. Mandat et cadre juridique habilitants de l'ISC** – L'ISC a besoin d'un mandat et d'une indépendance lui permettant de déterminer les audits de conformité qu'elle entreprendra, de décider de la méthodologie et d'avoir le droit de publier son rapport et d'assurer le suivi des mesures prises.
- 2. Leadership des ISC** - Les dirigeants des ISC jouent un rôle clé dans l'élaboration de la stratégie de création de valeur, la mobilisation des ressources, la prise de décision et, surtout, dans l'établissement du ton et d'une culture axés sur la création de valeur.
- 3. Audits de haute qualité** – L'ISC a besoin d'un produit crédible et de haute qualité pour apporter une valeur ajoutée. La conformité aux normes applicables et la capacité de l'ISC à démontrer cette conformité par des systèmes de qualité solides sont donc cruciales.
- 4. Audits de conformité axés sur l'impact** – Si les audits de conformité doivent contribuer à l'impact, l'ISC doit avoir des processus et des pratiques qui intègrent les considérations d'impact tout au long du processus d'audit. Il s'agit notamment de planifier l'impact, de se concentrer sur l'impact lors de la réalisation de l'audit et de la rédaction du rapport. Il est également essentiel de garantir des rapports opportuns qui atteignent un large éventail de parties prenantes.
- 5. Engagement des parties prenantes tout au long du processus d'audit** – Les ISC ne peuvent pas apporter de la valeur à elles seules. Il faut une coalition de parties prenantes et un

écosystème entier d'acteurs travaillant ensemble pour que les audits de conformité aient un impact et une valeur. En gardant cela à l'esprit, il est important pour l'ISC de déterminer les principales parties prenantes et leur engagement dès le début du processus de contrôle. Cela peut être fait de manière stratégique pour l'ensemble de la pratique d'audit de conformité et pour les audits de conformité individuels.

6. **Suivi rigoureux des audits de conformité** – Le rôle de l'auditeur ne s'arrête pas à la publication du rapport. Pour que les audits de conformité réalisés par l'ISC aient une valeur ajoutée, les ISC doit disposer d'un mécanisme de suivi solide qui clarifie les mesures correctives attendues, assure le suivi avec les responsables et contrôle et mesure les mesures prises à la suite des conclusions et des recommandations des audits de conformité.
7. **Audits de conformité souples et flexibles** - Compte tenu du rythme auquel les choses évoluent de nos jours, il est important que les ISC intègrent des caractéristiques agiles dans leurs pratiques d'audit de conformité. Veuillez-vous référer au chapitre 4 du guide pratique de l'IDI sur l'audit de la transparence, de la responsabilité et de l'inclusivité de l'utilisation des fonds d'urgence pour la COVID-19 (audits TAI) pour en savoir plus sur une approche souple des audits de conformité ([Guide TAI \(idi.no\)](#)) .
8. **Se concentrer sur les considérations de genre et d'inclusivité** – Étant donné que ce sont les sections vulnérables et marginalisées de la population qui sont les plus touchées par la non-conformité, le manque de probité et la corruption dans les institutions publiques, nous pensons qu'il est important que les ISC réfléchissent aux considérations de genre et d'inclusion dans leur pratique d'audit de conformité. Les ISC peuvent le faire en intégrant ces considérations dans les audits de conformité dans tous les secteurs et/ou en se concentrant sur des domaines spécifiques de marginalisation et de vulnérabilité comme sujet des audits de conformité, par exemple, les audits du paquet socio-économique pendant la COVID 19 pour les mères célibataires. Veuillez-vous référer aux banques de questions d'audit TAI ([Bank de Questions d'audit TAI \(idi.no\)](#)) pour des exemples de questions d'inclusivité qui peuvent être posées dans les audits de conformité.

1.3 Audits de conformité de haute qualité et IFPP

nous avons discuté de la manière dont des audits de conformité de haute qualité étaient essentiels à la fourniture de valeur et d'avantages. Dans cette section, nous allons explorer le lien entre les audits de conformité de haute qualité et le cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI. Dans le cadre de cette exploration, nous examinerons également ce que signifie pour une ISC l'adoption de normes d'audit de conformité, les différentes manières de se référer aux ISSAI et la mise en place d'une pratique d'audit de conformité conforme aux ISSAI.

Le cadre des déclarations professionnelles de l'INTOSAI (IFPP) se compose des principes de l'INTOSAI (INTOSAI-P), des normes internationales des Institutions supérieures de contrôle (ISSAI) et des lignes directrices de l'INTOSAI (GUID) :

CATEGORY NUMBER	CATEGORY	CLASSIFICATION CRITERIA
INTOSAI P1-9	INTOSAI founding principles	Founding historical principles specifying the role and functions that SAIs should aspire to. These principles may be informative to Governments and Parliaments, as well as SAIs and the wider public and maybe used as reference in establishing national mandates for SAIs.
INTOSAI P10-99	INTOSAI core principles	Core principles that support the founding principles for an SAI, clarifying issues in relation to the SAI's role in society as well as high level aspirations for the proper functioning and professional conduct of an SAI.
ISSAI 100-129	Fundamental principles of public sector auditing	Defines basic set of concepts and principles that defines public sector auditing and the different types of engagements supported by the ISSAIs.
ISSAI 130-199	SAI organizational requirements (SAI level)	Requirements for organizational functions of an SAI that are designed to enhance the performance of quality audits.
ISSAI 200-299	Financial audit principles	These define the elements and principles of financial auditing, with reference to the fundamental principles of public sector auditing.
ISSAI 300-399	Performance audit principles	These define the elements and principles of performance auditing, with reference to the fundamental principles of public sector auditing.
ISSAI 400-499	Compliance audit principles	These define the elements and principles of compliance auditing, with reference to the fundamental principles of public sector auditing.
ISSAI 2000-2899	Financial audit standards	Standards for financial auditing, in conformity with the financial audit principles.
ISSAI 3000-3899	Performance audit standards	Standards for performance auditing, in conformity with the performance audit principles.
ISSAI 4000-4899	Compliance audit standards	Standards for compliance auditing, in conformity with the compliance audit principles.
GUID 1900-1999	SAI organisational guidance	Guidance that supports the SAI in enhancing organisational performance in practice related to the organizational requirements and ISSAI implementation.
GUID 2900-2999	Supplementary financial audit guidance	Guidance that supports the auditor in the financial audit process on how to apply the ISSAIs in practice.
GUID 3900-3999	Supplementary performance audit guidance	Guidance that supports the auditor in the performance audit process on how to apply the ISSAIs in practice.
GUID 4900-4999	Supplementary compliance audit guidance	Guidance that supports the auditor in the compliance audit process on how to apply the ISSAIs in practice.
GUID 5000-5999	Subject matter specific guidance	Guidance that supports the auditor in understanding a specific subject matter and the application of the relevant ISSAIs.
GUID 9000-9999	Other guidance	Other guidance that supports the auditor.
Reserved for future development based on ISSAI 100		
ISSAI 600-699	Principles for other engagements	These define the elements and principles of other engagements, with reference to the fundamental principles of public sector auditing.
ISSAI 6000-6499	Standards for other engagements	Standards for other engagements in conformity with the fundamental principles of public sector auditing. This may include other INTOSAI audit types or standards developed by other recognized standard setters and adopted by INTOSAI.
GUID 6500-6999	Supplementary guidance on other engagements	Guidance that supports the auditor in other engagements on how to apply the ISSAIs in practice.
7000-8999		Available for any future needs.

Vers des audits de conformité de haute qualité grâce à une conformité totale aux ISSAI

Le cheminement d'une ISC vers une pratique d'audit de conformité de haute qualité comporte les éléments clés suivants:

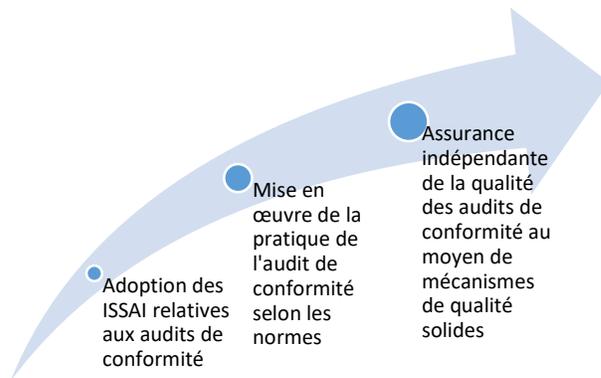


Illustration 1.2: Le cheminement d'une ISC vers des pratiques d'audit de conformité de haute qualité

Adoption des ISSAI relatives aux audits de conformité

L'adoption des ISSAI relatives aux audits de conformité fait référence au processus décisionnel de l'ISC, par lequel elle décide de la manière dont elle se référera aux ISSAI dans sa pratique d'audit de conformité. Comme expliqué dans l'ISSAI 100:8, les ISC peuvent adopter les ISSAI de différentes manières.

Les Principes fondamentaux de l'audit de conformité (ISSAI 400) fournissent aux ISC une base pour l'adoption ou l'élaboration de normes et de lignes directrices en matière d'audit de conformité.

Les principes de l'ISSAI 400 peuvent être utilisés de trois manières:

- Comme base pour l'adoption des normes d'audit de conformité (ISSAI 4000) en tant que normes faisant autorité.
- En tant que base sur laquelle les ISC peuvent élaborer leurs normes d'audit.
- Comme base pour l'adoption de normes nationales cohérentes.

En tant que base pour l'adoption de l'ISSAI 4000 en tant que normes d'audit de conformité faisant autorité

Les ISC pourraient envisager d'adopter directement l'ISSAI 4000, les normes d'audit de conformité, en tant que normes d'audit de conformité faisant autorité. Étant donné que l'ISSAI 4000 a été élaborée pour refléter les meilleures pratiques, les ISC sont encouragées à s'efforcer de les adopter intégralement comme normes faisant autorité.⁹

Dans certains environnements, cela peut ne pas être possible en raison de l'absence de structures administratives de base ou parce que les lois ou règlements n'établissent pas les conditions nécessaires à la réalisation d'audits selon l'ISSAI 4000. Dans de tels cas, les ISC ont la possibilité d'élaborer des normes, basées sur ou d'adopter des normes nationales conformes aux Principes fondamentaux d'audit de conformité - ISSAI 400.¹⁰

En tant que base sur laquelle les ISC peuvent élaborer leurs propres normes

Il se peut que certaines ISC réalisent des audits de conformité dans le cadre de leur mandat, mais qu'elles ne disposent d'aucun cadre d'audit pour soutenir leur travail. Ces ISC peuvent élaborer leurs normes d'audit de conformité en tenant compte des principes fondamentaux de l'audit de conformité de la norme ISSAI 400. Les normes ISSAI soulignent la nécessité pour les ISC d'examiner leur mandat, leurs lois et leurs règlements respectifs lors de l'adoption des normes ISSAI. Ainsi, ces principes ne

⁹ ISSAI 400.7

¹⁰ ISSAI 400.7

remplacent pas les mandats, les règles et les règlements existants qui régissent les pratiques d'audit des ISC.

En tant que base pour l'adoption de normes nationales cohérentes

Certaines ISC peuvent déjà disposer de leurs propres normes nationales pour la réalisation des audits de conformité. La norme ISSAI 400 fournit un cadre de référence en tant que principe fondamental pour ces ISC. Les ISC peuvent analyser leurs pratiques et normes existantes par rapport aux ISSAI, identifier les lacunes et modifier leurs normes d'audit afin de s'aligner sur les principes de l'ISSAI 400.

Mise en œuvre d'une pratique d'audit de conformité selon les normes

Après avoir pris la décision d'adopter la norme, l'ISC devra mettre en place des mécanismes pour mettre en œuvre une pratique d'audit de conformité qui réponde aux exigences des normes adoptées. Pour ce faire, l'ISC a besoin des éléments suivants:

- a. Une méthodologie d'audit de conformité alignée sur les normes - la méthodologie définirait le processus d'audit de conformité et les mécanismes de qualité.
- b. Des auditeurs de conformité compétents – un nombre suffisant d'auditeurs de qui possèdent les compétences requises pour réaliser des audits de conformité et exercer un jugement professionnel. Veuillez consulter le Cadre de compétences des professionnels de l'audit du secteur public pour en savoir plus sur les compétences d'un auditeur de conformité professionnel.
- c. Des ressources et processus de soutien pour réaliser les audits de conformité - cela comprend les ressources financières, l'infrastructure, les services de soutien, etc.

Assurer la qualité des audits de conformité

Pour garantir la qualité des audits de conformité, une ISC doit mettre en place des mécanismes de contrôle et d'assurance de la qualité. Alors que les contrôles de qualité sont intégrés dans le processus d'audit de conformité, les mécanismes d'assurance qualité fournissent une assurance indépendante de l'efficacité des contrôles de qualité.

Les ISC ne peuvent prétendre à la conformité aux normes de l'AC que si leur mécanisme d'assurance qualité fournit une assurance indépendante que la pratique de l'audit de conformité est pleinement conforme à toutes les exigences applicables des normes de l'AC.

Faire référence aux ISSAI dans le rapport d'audit de conformité d'une ISC

Les ISC doivent déclarer les normes qu'elles appliquent lors de la réalisation des audits, et cette déclaration doit être accessible aux utilisateurs des rapports de l'ISC. Les ISC sont encouragées à faire de telles déclarations une partie de leurs rapports d'audit¹¹.

Les utilisateurs du rapport d'audit doivent savoir comment les ISC ont réalisé l'audit et quelle méthodologie elles ont suivie. C'est grâce à cette déclaration que les utilisateurs peuvent avoir confiance dans les informations fournies dans le rapport d'audit. En effet, ils reconnaissent que les normes ISSAI exigent de l'ISC qu'elle planifie et réalise l'audit afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à la conformité ou non de l'objet de l'audit avec les autorités compétentes. L'utilisateur comprend également, par cette déclaration, que l'audit comprend l'examen, par sondage, des éléments probants à l'appui des constatations et des conclusions formulées dans l'audit. Si l'ISC ne fait

¹¹ ISSAI 100.8

pas cette déclaration dans son rapport de contrôle, les utilisateurs ne sauront pas quelle procédure l'ISC a suivie. En outre, les utilisateurs ne seront pas en mesure de déterminer la qualité des audits réalisés, ce qui risque d'affecter la crédibilité des rapports d'audit auprès des parties prenantes.

Lorsque l'ISC se conforme aux ISSAI et fait référence aux ISSAI dans son rapport d'audit de conformité, elle a deux options:

- 1) Une ISC peut se conformer pleinement à ses normes nationales, ce qui est conforme aux principes fondamentaux de l'audit : ISSAI 400 pour un audit de conformité. Dans ce cas, l'ISC peut faire référence dans le rapport d'audit de conformité en déclarant (ISSAI 400.8) :

« Nous avons réalisé notre audit conformément aux [normes nationales du pays], qui sont fondées sur [ou conformes aux] principes fondamentaux de l'audit de conformité, à savoir la norme ISSAI 400 des Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques »

- 2) Pour un audit de conformité, une ISC peut se conformer entièrement aux normes de l'ISSAI 4000 - Normes d'audit de conformité. Dans ce cas, l'ISC peut faire référence en déclarant (ISSAI 400.9) :

« ... Nous avons réalisé nos audits [de conformité] conformément aux normes internationales des Institutions supérieures de contrôle [sur les audits de conformité]. »

L'ISSAI 4000.14 stipule que si toutes les exigences pertinentes de l'ISSAI 4000 n'ont pas été respectées, il ne faut pas faire référence à la norme ISSAI 4000 sans en faire état et sans fournir des explications supplémentaires sur les conséquences de cette situation. La conformité à l'ISSAI 4000 fait référence à la conformité d'une ISC à toutes les exigences pertinentes¹² de l'ISSAI 4000 dans le cadre d'une mission d'audit ou de la pratique d'audit de conformité globale de l'ISC¹³. Cela implique que pour se référer aux ISSAI dans son rapport d'audit, l'ISC doit avoir soit une pratique d'audit conforme aux ISSAI, soit un audit spécifique, qui est conforme aux ISSAI. La conformité aux ISSAI dans l'audit et la référence aux ISSAI doivent être garanties par le mécanisme d'assurance qualité de l'ISC.

¹² Les ISC peuvent se conformer à la fois dans le cadre d'un audit de conformité individuel et dans l'ensemble des pratiques d'audit de conformité

¹³ La pratique d'audit désigne un ensemble d'audits réalisés dans le cadre d'un même dispositif organisationnel et qui suivent les mêmes normes, la même méthodologie, les mêmes exigences en matière de compétences pour les équipes d'audit, les mêmes dispositions en matière de contrôle et d'assurance qualité



Chapitre 2

Concepts généraux de l'audit de conformité

- 2.1 Les trois parties d'un audit de conformité
- 2.2 Sujet et informations sur le sujet de l'audit de conformité
- 2.3 Autorisations et critères d'un audit de conformité
- 2.4 L'audit de conformité en tant que mission d'assurance
- 2.5 Différentes façons de réaliser un audit de conformité
- 2.6 Étapes d'un audit de conformité

Ce chapitre commence par expliquer les trois parties, le sujet et les critères d'un audit de conformité. Il présente les différentes approches de la conduite d'un audit de conformité et met en évidence les deux types de mission, à savoir la mission de rapport direct et la mission d'attestation. En outre, ce chapitre explique les niveaux d'assurance qui peuvent être fournis dans le rapport d'audit - raisonnable ou limité. Il examine les options dont dispose un auditeur lorsqu'il décide du type d'audit de conformité à réaliser. Le chapitre se termine par une illustration du processus d'audit de conformité.

2.1 Les trois parties d'un audit de conformité

Les audits de conformité sont réalisés en évaluant si les activités, les transactions et les informations sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée.¹⁴ Les normes ISSAI relatives aux audits de conformité identifient les trois parties liées concernées par un audit et expliquent les relations entre elles. La norme ISSAI 400.35 stipule que « l'audit de conformité repose sur une relation tripartite dans laquelle l'*auditeur* vise à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de formuler une conclusion destinée à renforcer le degré de confiance des *utilisateurs prévus*, autres que *la partie responsable*, quant à la mesure ou à l'évaluation d'un sujet par rapport à des critères ».

Dans un audit de conformité:

- L'*auditeur* fait référence à l'ISC.
- Les *utilisateurs prévus* sont les personnes, les organisations ou les classes pour lesquelles l'auditeur prépare le rapport d'audit. En matière d'audit de conformité, le corps législatif, en tant que représentant du peuple, est l'utilisateur final des rapports d'audit. Toutefois, selon les normes, il peut également s'agir des organes de contrôle, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou du grand public.¹⁵
- La *partie responsable* est le pouvoir exécutif du gouvernement et/ou sa hiérarchie sous-jacente de fonctionnaires et d'entités responsables de la gestion des fonds publics et de l'exercice de l'autorité sous le contrôle du pouvoir législatif. Dans le cadre d'un audit de conformité, la partie responsable est chargée du sujet de l'audit.¹⁶

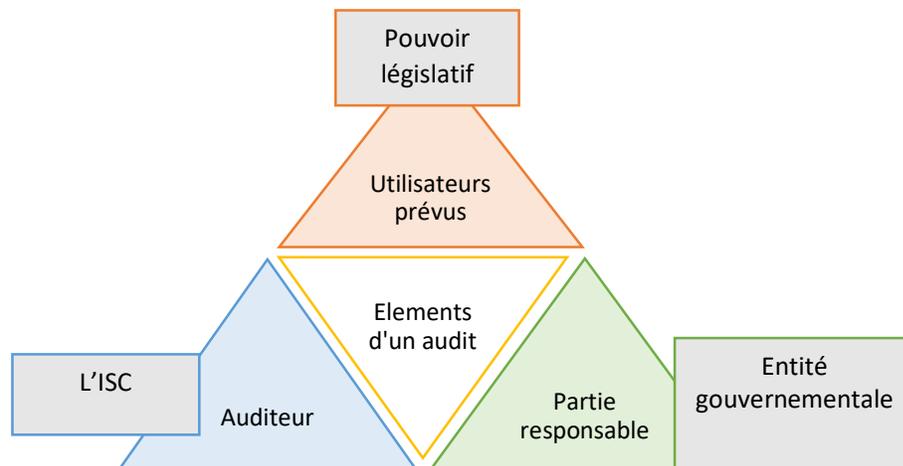


Figure 2.1: Les trois parties de l'audit de conformité

¹⁴ ISSAI 400.12.

¹⁵ ISSAI 100.25.

¹⁶ ISSAI 400.37

Il est essentiel d'examiner la relation entre les trois parties, les responsabilités de chacune, les attentes de l'autre et la manière de répondre à ces attentes. Bien qu'il existe différents modèles, le pouvoir législatif habilite généralement les entités gouvernementales à accomplir des tâches spécifiques en leur fournissant le budget et en établissant un cadre juridique régissant les dépenses du budget pour les différents services et activités. La branche exécutive du gouvernement (par exemple, les entités, les agents publics) est responsable de la gestion des fonds publics. L'exercice de l'autorité des agents publics est soumis au *contrôle* du pouvoir législatif. Mais l'établissement de ce *contrôle* dépend de la réception d'informations précises et opportunes sur la manière dont les entités s'acquittent de leurs responsabilités. Le corps législatif a besoin d'*informations* sur les entités et leurs activités pour prendre des décisions en matière de politique publique. L'ISC est chargée de fournir ces informations au corps législatif. En tant que telle, l'ISC doit avoir une bonne compréhension des besoins et des attentes de ses utilisateurs. L'ISC doit être consciente de l'évolution de l'environnement du gouvernement, de l'évolution des besoins d'information des utilisateurs et de la manière dont elle peut fournir les informations appropriées aux utilisateurs par le biais de son rapport d'audit.

2.2 Objet et informations sur le sujet de l'audit de conformité

La responsabilité de l'auditeur dans le cadre d'un audit de conformité consiste à déterminer si les informations relatives à un *sujet* particulier sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères pertinents tels que les lois, les règlements, les directives et les termes des contrats et des accords applicables, entre autres.

Le sujet de l'audit est décidé sur la base du mandat de l'ISC, des autorisations pertinentes et de l'étendue de l'audit. Le contenu et la portée du sujet de l'audit peuvent varier considérablement dans un audit de conformité.¹⁷ Pour les ISC dont le mandat prévoit la réalisation d'audits de conformité, le choix du sujet doit être basé sur les tâches qui leur sont confiées. Lorsque l'ISC est libre de choisir l'étendue des audits de conformité, elle met en œuvre les procédures nécessaires pour identifier les domaines significatifs et pertinents et/ou les domaines présentant un risque potentiel de non-conformité. À partir du domaine identifié, l'auditeur définit le sujet de l'audit. Le sujet d'un audit de conformité peut être une entité, des activités, des opérations, des transactions financières ou des informations.

Une fois le sujet connu, les auditeurs peuvent identifier les *autorisations* et les *critères* correspondants pour l'audit de conformité. L'objectif d'un audit est de fournir à l'utilisateur (ou aux utilisateurs) prévu(s) des informations sur le respect, par les entités publiques contrôlées et les sujets traités, des lois, des actes législatifs ou des décisions, des règlements, des politiques, des codes établis et des conditions convenues. Ces textes constituent les *autorisations* pertinentes régissant le sujet ou l'entité.¹⁸

Les informations sur le sujet font référence au résultat de l'évaluation ou de la mesure du sujet traité par rapport aux critères. Dans le cadre d'un audit de conformité, le sujet et les informations sur le sujet sont associés aux concepts de mission d'information directe et de mission d'attestation (expliqué à la section 2.5).

Identification du sujet de l'audit de conformité

Pour certaines ISC, c'est la loi ou le mandat de contrôle respectif qui détermine le sujet de l'audit. Dans d'autres cas, la sélection du sujet de l'audit est un choix stratégique qui se concrétise dans le plan

¹⁷ ISSAI 100.28, ISSAI 400.33

¹⁸ ISSAI 4000.23

annuel de l'ISC, sur la base de l'évaluation des risques et du jugement professionnel. Le sujet doit être d'une nature telle qu'il permette à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer une conclusion ou une opinion d'audit avec le niveau d'assurance nécessaire. La façon dont le sujet est sélectionné a une incidence sur l'approche d'audit en ce qui concerne les éléments probants et les ressources¹⁹.

Par exemple, si le sujet d'un audit de conformité consiste en « une entité » et les informations sur le sujet de l'audit peuvent être considérées comme les « comptes de l'entité » sans définir un champ d'application plus spécifique. Mais en examinant la définition, il est également possible de considérer l'« Entité » comme le sujet de l'audit, et les informations en question pourraient être les activités/transactions de l'entité et toutes les autorisations qui les régissent. Fournir une conclusion sur un champ d'audit aussi large nécessiterait plus de temps et de ressources pour l'ISC.

C'est la raison pour laquelle les ISSAI reconnaissent la relation entre le sujet et l'étendue des audits de conformité, afin de réduire le nombre de questions susceptibles d'être contrôlées. Lorsque les auditeurs planifient un audit de conformité, ils commencent généralement par un sujet général tel que l'entité. Toutefois, au fur et à mesure qu'ils acquièrent des connaissances au cours du processus d'audit, ils peuvent modifier l'objet de l'audit et l'étendre à un audit plus ciblé, ce qui rendra les résultats plus significatifs pour les utilisateurs.

L'étendue de l'audit définit le sujet et ce que l'auditeur va vérifier. L'étendue dépend des besoins de l'utilisateur ou des utilisateurs prévus, du niveau d'assurance souhaité, du risque évalué, ainsi que des compétences et des ressources (humaines et financières) disponibles au sein de l'ISC²⁰.

Dans certains pays, le sujet de l'audit de conformité peut être indiqué dans les lois pertinentes, tandis que pour d'autres, il peut être déterminé par l'évaluation des risques et le jugement professionnel. Dans certaines ISC, les entités contrôlables peuvent avoir été classées en entités à risque élevé, moyen ou faible. Ces ISC peuvent choisir de réaliser des audits de conformité des entités à haut risque chaque année, tandis que les entités à risque moyen ou faible seront contrôlées une fois tous les deux ou trois ans.

Pour certains sujets, il peut être pertinent d'inclure plus d'une partie responsable, en particulier pour les sujets où plus d'une entité est impliquée dans le fonctionnement ou l'exécution du budget. Dans ces cas, le nombre d'utilisateurs prévus peut également augmenter²¹. Les ISC doivent, en tenant compte de leur situation et de leur mandat, établir un processus permettant de déterminer systématiquement le sujet sur lequel portera l'audit de conformité, conformément aux normes ISSAI.

L'auditeur peut considérer la liste suivante de sujets possibles comme une référence:

- La performance financière:
 - utilisation des fonds alloués (exécution du budget)
 - utilisation des subventions et des prêts
- la Passation de marchés
- La collecte des recettes, par exemple, les taxes, les douanes, les accises.
- Les dépenses
- La prestation de services - médicaux, éducatifs, etc.
- Les plaintes du public
- La protection du patrimoine
- La pertinence des fonctionnaires de l'entité auditée/prise de décision

¹⁹ ISSAI 4000.43

²⁰ ISSAI 4000.44

²¹ ISSAI 4000.106

- La santé et sécurité
- La protection de l'environnement
- La cadre de contrôle interne
- Le paiement des prestations sociales, des pensions
- Les caractéristiques physiques, le découpage du territoire, l'accès aux bâtiments gouvernementaux

2.3 Autorisations et critères d'un audit de conformité

Définition des autorisations

Les textes législatifs sont l'élément le plus fondamental de l'audit de conformité. La structure et le contenu des textes fournissent les critères d'audit et constituent donc la base de la manière dont l'audit doit se dérouler dans le cadre d'un dispositif constitutionnel spécifique. En général, les textes législatifs et réglementaires, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes établis, les conditions convenues ou les principes généraux régissant la bonne gestion financière du secteur public, ainsi que la conduite des agents publics, font partie des textes législatifs et réglementaires.²²

L'étendue du travail de l'auditeur pour acquérir une connaissance suffisante du cadre légal et réglementaire dépendra de la nature et de la complexité des lois et règlements. Toutefois, l'auditeur doit comprendre les dispositions de la législation qui sont pertinentes pour la mission d'audit. Dans tous les cas, l'entité auditée conserve la responsabilité de s'assurer du respect des critères applicables.

Hiérarchie des autorisations

En raison de la diversité des autorisations possibles, celles-ci peuvent avoir des dispositions contradictoires et faire l'objet d'interprétations divergentes. En outre, les pouvoirs subordonnés peuvent ne pas être conformes aux exigences ou aux limites de la loi habilitante, et il peut y avoir des lacunes dans la législation. Pour évaluer la conformité aux autorisations, le vérificateur doit avoir une connaissance suffisante de la structure et du contenu des autorisations elles-mêmes.²³

Lorsque l'auditeur identifie des autorisations contradictoires, il est essentiel de tenir compte de la hiérarchie des autorisations; le niveau d'autorité le plus élevé prévaudra sur les autorités subordonnées. Par exemple, si une procédure ou une activité opérationnelle d'un sujet ou d'une entité a été définie dans la loi, les règlements internes du sujet/de l'entité doivent être conformes à cette loi. Si ce n'est pas le cas, les auditeurs doivent signaler la contradiction et, si leur mandat le permet, recommander une modification de l'autorisation subordonnée. Cela peut également constituer une preuve d'audit si le respect du règlement interne a entraîné une non-conformité avec l'autorisation supérieure.

De même, lorsque les auditeurs ont des doutes quant à l'interprétation correcte d'une autorisation, ils doivent examiner l'historique et le contexte de la loi pour comprendre l'intention et les prémisses avant d'utiliser l'autorisation comme référence. Lorsqu'ils sont confrontés à une telle situation, les auditeurs peuvent la porter à l'attention de leurs supérieurs afin qu'ils puissent prendre les mesures appropriées au cours de l'audit.

Critères

²² ISSAI 400.28 and 29.

²³ ISSAI 400.30.

Les critères sont les points de référence tirés des autorisations utilisées pour évaluer le sujet. Les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux et peuvent être tirés de diverses sources, notamment des lois, des règlements, des normes, des principes solides et des meilleures pratiques.

Dans les audits de conformité, les critères peuvent différer considérablement d'un audit à l'autre. Les critères doivent être inclus dans le rapport lui-même, ou le rapport peut y faire référence s'ils sont contenus dans une assertion de la direction ou s'ils sont autrement disponibles auprès d'une source fiable et facilement accessible.

Quelle que soit l'option choisie, l'auditeur doit identifier les critères dans le rapport d'audit de conformité afin que les utilisateurs du rapport puissent comprendre la base du travail et des conclusions des auditeurs. Les critères doivent être mis à la disposition des utilisateurs prévus afin de leur permettre de comprendre comment le sujet a été évalué ou mesuré. Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, toute conclusion est ouverte à l'interprétation individuelle et à l'incompréhension. La partie responsable doit pouvoir commenter les critères d'audit avant le début de l'audit pour s'assurer que l'audit aura l'effet désiré. La communication avec la partie responsable peut empêcher que les résultats de l'audit soient ignorés dans la discussion sur les critères lorsque les conclusions sont rapportées.

Si les critères n'ont pas été définis par les autorisations, il est essentiel d'identifier des critères qui présentent les qualités décrites dans les ISSAI. Les critères doivent être pertinents, complets, fiables, neutres, compréhensibles, utiles, comparables, acceptables et disponibles.²⁴

Types de critères

L'audit de conformité peut porter sur les aspects liés à la régularité (respect de critères formels tels que les lois, les règlements et les accords applicables) ou à La probité (respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des agents publics). Les critères de régularité et de probité sont différents.

Régularité: Les critères de régularité peuvent découler des règles et règlements, des traités internationaux et autres accords, des codes de conduite²⁵. Ces critères découlent également de la constitution, de textes réglementaires, d'ordonnances, de directives gouvernementales ou ministérielles, de lignes directrices et de conditions convenues.

Probité: En fonction du mandat de l'ISC et de la nature des lois et des règlements dans le contexte du secteur public de l'ISC, l'étendue de l'audit peut inclure des aspects de probité. La probité est définie comme « le respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des agents publics »²⁶. L'utilisation de La probité comme base de l'audit peut être une pratique courante dans certaines ISC, mais d'autres peuvent ne pas avoir le mandat nécessaire pour évaluer La probité. Certaines ISC utilisent cette approche dans les « contrôles de gestion » réalisés à la demande d'un organe législatif.

Les critères de probité sont soit les principes généralement acceptés, soit les meilleures pratiques nationales/internationales lorsque l'organe législatif du pays ne les a pas ratifiés. Lorsque le corps législatif l'approuve, les critères font partie de la réglementation. Dans certains cas, ils peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes de droit primordiaux, ce qui offre une flexibilité suffisante aux ISC pour adopter des critères de probité pour un audit pertinent dans leur contexte.

²⁴ ISSAI 4000.118

²⁵ ISSAI 4000.114

²⁶ ISSAI 400.13

Cependant, la conformité aux meilleures pratiques peut ne pas être perçue comme obligatoire dans certaines juridictions ou ne pas être adaptée au mandat de certaines ISC.

L'auditeur peut éprouver des difficultés à envisager les aspects de La probité dans la gestion des finances publiques. En général, les règles financières du pays, les règles de gestion des dépenses publiques, les règles de passation des marchés, ou d'autres réglementations et le code de conduite strict en matière de comportement éthique contiennent des dispositions détaillées.

Extraits de la discussion de la commission des comptes publics d'un pays: Les exemples ci-dessous mettent en évidence l'aspect de La probité (probité) de l'audit:

« Les auditeurs ont estimé que M... avait autorisé l'imputation à la Société de ses dépenses privées du montant de xxxx £ et d'autres dépenses privées du montant de xxxx £ pour d'autres membres du personnel. Le Comité considère que la conduite de M..., alors qu'il était Directeur général..., n'était pas conforme aux normes attendues de la part de ceux à qui l'on confie l'utilisation des fonds publics, notamment dans sa gestion des voyages et des dépenses personnelles... »²⁷

« L'ancien Directeur de l'Institut a pu établir ses propres règles pour le traitement des griefs ou des plaintes, même pour les plaintes l'impliquant lui-même. En conséquence, certaines personnes ont dû utiliser des canaux extérieurs tels que la presse... C'était une façon inacceptable de traiter les préoccupations légitimes du personnel concernant la gestion de l'Institut et sa gouvernance. Nous considérons qu'il est inapproprié que les indemnités de départ incluent des avantages accrus pour refléter la situation personnelle des individus. »

« Pour éviter toute question de non-probité, des raisons spécifiques devraient toujours être enregistrées chaque fois qu'un contrat n'est pas attribué à un soumissionnaire qui a présenté l'offre la plus basse et qui est jugé capable de satisfaire aux critères de performance clés. Cela permettrait également d'informer les autres entreprises présélectionnées des raisons pour lesquelles leurs offres n'ont pas été retenues. »

« ... le catalogue de mauvaise gestion à l'Atelier de formation du Collège, y compris ce qui semble être un mépris pour les principes de base du contrôle financier, et l'exposition à des conflits d'intérêts potentiels. Par exemple, plus de xxxx £ ont été payés pour des services de conduite fournis par un fils du chef de l'Atelier, mais il n'y avait aucune preuve que le travail a été effectué. »

Une fois que l'auditeur a identifié les critères de régularité ou de probité appropriés, il les applique aux circonstances particulières de chaque audit afin de pouvoir tirer des conclusions significatives.²⁸ La qualité de l'opinion ou de la conclusion de l'auditeur dans le cadre d'un audit de conformité dépend largement de la manière dont il établit et applique les critères dans le cadre de l'audit.

2.4 L'audit de conformité en tant que mission d'assurance

Les fonctionnaires sont responsables de la gestion des entités gouvernementales dans le respect des autorisations régissant les activités de l'entité, et de l'atteinte du niveau de performance attendu d'eux. Si, pour une raison ou une autre, l'entité ne se conforme pas aux autorisations, les fonctionnaires responsables sont tenus de rendre des comptes.

²⁷ <https://www.public-audit-forum.org.uk/wp-content/uploads/2015/04/Propriety-and-conduct-in-the-public-sector.pdf>, page 13-14

²⁸ ISSAI 4000.119

L'auditeur vérifie une question ou un sujet afin de fournir à l'utilisateur prévu un certain niveau de confiance quant à la conformité de l'entité aux autorisations applicables. Pour que l'auditeur puisse conclure sur la conformité de l'entité/du sujet à tous égards importants, il doit disposer d'éléments probants suffisants pour étayer cette conclusion. Lorsque les utilisateurs (le pouvoir législatif, par exemple le parlement) ont besoin d'informations sur les opérations de la partie responsable (l'entité), ils peuvent demander à l'ISC une évaluation indépendante des conditions réelles de la partie responsable. L'ISC effectue alors un contrôle et fournit une « assurance » sur la situation aux utilisateurs.

En tant que tel, un audit réalisé par l'ISC est une mission d'assurance. En tant que mission d'assurance, l'audit de conformité renforce la crédibilité des informations fournies par la partie responsable. L'auditeur peut fournir cette assurance par le biais d'opinions et de conclusions, qui transmettent explicitement le niveau de confiance, ou sous d'autres formes.²⁹ L'auditeur vérifiera si les informations fournies par les entités gouvernementales ou les conditions réelles dans ces entités sont conformes aux autorisations (les lois et règlements pertinents, etc.). À l'issue du contrôle, l'ISC préparera un rapport à l'intention des utilisateurs, qui comprendra une conclusion sur le sujet traité. Ainsi, l'auditeur fournit une « assurance » qui réduit le risque pour les utilisateurs d'utiliser des informations spécifiques et les aide à prendre des décisions en connaissance de cause.

Dans la norme ISSAI 4000.19(b), il y est ainsi fait référence « ... renforcer le degré de confiance des utilisateurs prévus ». L'assurance est donc liée à la manière dont l'auditeur peut recueillir des éléments probants et à la quantité de travail qu'il doit effectuer pour être sûr de ses conclusions. Lorsque l'auditeur fournit une conclusion avec une assurance raisonnable, il doit décider des techniques d'audit à utiliser, les combiner, puis être en mesure de conclure que « les informations fournies sont, à tous égards importants, correctes ».

Les utilisateurs prévus souhaitent être sûrs de la fiabilité et de la pertinence des informations qu'ils reçoivent et s'en servent comme base de leur prise de décision politique. Les audits fournissent donc des informations fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés et, pour cela, les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures visant à réduire ou à gérer le risque de parvenir à des conclusions inappropriées.³⁰

L'auditeur met en œuvre des procédures visant à réduire ou gérer le risque de conclusions erronées, en reconnaissant qu'en raison des limites inhérentes à tout audit, aucun audit ne peut jamais fournir une assurance absolue sur l'état du sujet considéré. L'auditeur doit communiquer cette limite de manière transparente. Dans la plupart des cas, un audit de conformité ne couvre pas tous les éléments du sujet traité, mais repose sur un certain degré d'échantillonnage qualitatif ou quantitatif.³¹

Mission d'assurance raisonnable et d'assurance limitée

L'ISSAI 4000.30 stipule que le rapport d'audit de conformité peut fournir aux utilisateurs soit *une assurance raisonnable*, soit *une assurance limitée*. Ces deux niveaux de mission se distinguent par l'utilisation des types de critères, d'échantillonnage, de procédures de collecte d'éléments probants et de formats de rapport.

Les deux niveaux d'assurance en matière d'audit de conformité transmettent un message différent aux utilisateurs. Dans une mission d'assurance raisonnable, l'audit exprime que, selon l'auditeur, le sujet est ou n'est pas conforme, à tous égards importants, aux critères énoncés. Dans le cas d'une

²⁹ ISSAI 100.32.

³⁰ ISSAI 100.31.

³¹ ISSAI 400.40.

mission d'assurance limitée, l'audit indique que rien n'a été porté à l'attention de l'auditeur pour lui faire croire que le sujet n'est pas conforme aux critères.

L'auditeur utilise les termes *raisonnable* ou *limité*, car même s'il est méticuleux dans son travail, il y a toujours une chance qu'il ne puisse pas identifier tous les cas de non-conformité et qu'il puisse donc tirer une conclusion erronée. Il n'est pas possible de fournir une assurance absolue (ou à cent pour cent). Les niveaux d'assurance seront examinés plus en détail lors de la planification de l'audit, car la décision de donner une assurance limitée ou raisonnable aura un impact sur la conception de l'audit. Une assurance raisonnable ou limitée peut être fournie à la fois pour les missions de rapport direct et d'attestation dans le cadre d'un audit de conformité.³²

2.5 Différentes manières de réaliser un audit de conformité

Il existe deux types différents de missions d'audit de conformité : les missions d'attestation et les missions de rapport direct :³³ Les missions d'attestation et les missions de rapport direct diffèrent en fonction de la personne qui prépare et mesure/évalue le sujet.

- Dans les *missions d'attestation*, la partie responsable, c'est-à-dire l'entité, mesure le sujet par rapport aux critères et présente les informations sur le sujet, sur lesquelles l'auditeur recueille ensuite des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable pour exprimer une conclusion. Les missions d'attestation peuvent être des missions d'assurance raisonnable ou limitée.
- Dans les *missions de rapport direct*, c'est l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet par rapport aux critères. L'auditeur sélectionne le sujet et les critères en tenant compte du risque et de l'importance relative.

L'auditeur présente le résultat de l'évaluation du sujet par rapport aux critères dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion. L'audit du sujet traité peut également fournir de nouvelles informations, une analyse ou un éclairage.³⁴ L'auditeur peut également exprimer le résultat sous la forme d'une réponse élaborée à des questions d'audit spécifiques.³⁵

Chaque mission d'assurance (raisonnable ou limitée) est soit une mission d'attestation ou une mission de rapport direct. Le sujet peut être soit défini dans le mandat de l'ISC, soit sélectionné par l'ISC³⁶. La différence entre les deux types d'audit est liée au sujet et aux informations sur le sujet.

Dans les missions d'attestation, l'auditeur atteste les informations sur le sujet, qui peuvent être une déclaration de conformité dans un cadre de rapport établi et normalisé³⁷. Dans ce cas, les critères d'audit sont implicitement donnés par la présentation des informations sur le sujet. Dans ces cas, l'auditeur doit identifier les critères d'audit pertinents pour conclure à l'exactitude des critères fournis par la partie responsable dans les informations sur le sujet.³⁸

L'exemple ci-dessous illustre un scénario d'audit de conformité pour deux pays dans le cadre d'une mission de rapport direct et d'une mission d'attestation. Les deux pays ont une partie responsable

³² ISSAI 400.41.

³³ ISSAI 100.24.

³⁴ ISSAI 100.29.

³⁵ ISSAI 400.59.

³⁶ ISSAI 4000.31

³⁷ ISSAI 100.30.

³⁸ ISSAI 4000.113

similaire à l'entité, ainsi que le même objet et la même étendue de l'audit, mais ils diffèrent quant à l'aspect des informations sur l'objet.

Le fait de savoir qui prépare les informations sur le sujet influence les décisions d'audit ; dans les deux scénarios ci-dessous, cette considération conduira soit à une mission de rapport direct, soit à une mission d'attestation:

	Pays X	Pays Y
Partie responsable	Bureau national des impôts (NTO) du pays X	Bureau national des impôts (NTO) du pays Y
Sujet de l'audit	Recettes fiscales de la taxe sur la valeur ajoutée (VAT)	Recettes fiscales de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
Informations sur le sujet	-	Informations financières relatives aux recettes provenant de la TVA
Critères d'audit	Loi sur la TVA et autres lois et règlements régissant la perception des impôts	Loi sur la TVA et autres lois et règlements régissant la perception des impôts
Utilisateur	Parlement	Parlement

Illustration 2.1: Scénario de cas sur l'audit de conformité

Le scénario du pays X:

Mission de rapport direct

L'Office national des impôts (NTO) du pays X ne publie pas de rapports sur le recouvrement des impôts. Le site web fournit quelques statistiques, mais celles-ci sont généralement périmées et peu détaillées. Le NTO fait partie du système budgétaire du gouvernement et, en raison du cadre de gestion financière, ne produit pas d'états financiers distincts. En raison de la manière dont les comptes sont préparés, il n'est pas possible d'isoler les recettes fiscales perçues par le NTO des recettes fiscales provenant d'autres sources. Récemment, le Parlement du pays X a discuté d'une initiative de réforme qui vise à améliorer la perception des impôts provenant de la TVA. La direction de l'ISC a décidé de réaliser un audit sur les recettes fiscales de la TVA et de le soumettre au Parlement.

Dans le scénario présenté ci-dessus, aucune information sur le sujet n'a été mise à disposition par le NTO (partie responsable), malgré le besoin de cette information. Par conséquent, l'ISC, par le biais de son audit, a décidé de fournir les informations aux utilisateurs. L'audit évaluera directement les recettes fiscales de la TVA (sujet de l'audit) sur la base des critères applicables et donnera une conclusion. Sur la base de l'évaluation du sujet par l'auditeur, l'ISC prépare le rapport d'audit et le soumet au Parlement.

Cette forme d'audit est appelée *mission de rapport direct*. Dans une mission d'audit direct, l'audit est réalisé directement par l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet traité, plutôt que sur les informations relatives au sujet.

Le scénario du pays Y:

Mission d'attestation

L'Office national des impôts (NTO) du pays Y a présenté un rapport au Parlement concernant la perception des impôts. Les informations thématiques ont été produites par le NTO (partie responsable) et présentées au Parlement (utilisateurs) sous la forme d'un rapport (ces informations peuvent également revêtir la forme d'une déclaration, de statistiques, etc.) Lorsque les fonctionnaires produisaient les informations thématiques, ils étaient tenus de respecter la législation pertinente et les autres lois et règlements régissant ces recettes fiscales de la TVA.

Les normes font référence à la production d'informations sur le sujet en tant qu' « évaluation du sujet par rapport à des critères ». Dans le scénario, le NTO a fourni des informations sur le sujet (évaluation), sous la forme d'un rapport. Dans ce rapport, les fonctionnaires de la partie responsable affirment explicitement ou implicitement (assertions) que les informations (évaluation) sur les recettes fiscales de la TVA (objet du rapport) sont vraies et justes à la lumière des lois et règlements (critères).

Le rôle de l'auditeur dans ce scénario est d'attester l'affirmation – sous la forme d'une conclusion ou d'une opinion – sur la question de savoir si l'affirmation de le NTO (partie responsable) concernant l'évaluation qu'il a fournie est correcte ou non, et si les fonctionnaires ont effectivement respecté les lois et règlements comme ils l'ont affirmé (explicitement ou implicitement). Cette conclusion renforce la confiance du Parlement dans le rapport (informations sur le sujet) qu'il a reçu.

Pour apprécier l'étendue de l'audit de conformité, l'auditeur doit comprendre le lien entre les niveaux d'assurance et les types d'audit. Le tableau suivant illustre comment l'auditeur peut réaliser ces niveaux et types d'audit dans la pratique. Chaque audit de conformité réalisé par l'ISC peut entrer dans l'une des quatre cellules de combinaisons illustrées dans le tableau.

Niveau d'assurance	Type de mission	
	Rapport direct (DR)	Mission d'attestation(AE)
Assurance raisonnable (RA)	RA-DR	RA-AE
Assurance limitée (LA)	LA-DR	LA-AE

Illustration 2.2: Combinaison des niveaux d'assurance et des types de mission dans l'audit de conformité

Audit de conformité - autonome ou combiné à d'autres types d'audits

La norme ISSAI 4000.15 stipule que les audits de conformité peuvent être réalisés soit en tant que mission autonome selon la norme ISSAI 4000, soit en combinaison avec un audit financier ou de performance³⁹. Des différentes ISC peuvent utiliser des approches différentes pour réaliser des audits de conformité en combinaison avec d'autres types d'audit. L'audit de conformité est généralement réalisé soit : a. comme un audit de conformité distinct, soit b. en relation avec l'audit des états

³⁹ ISSAI 4000.15

financiers, soit c. en combinaison avec un audit de performance.⁴⁰ La norme ISSAI 4000 ne fournit pas d'explications détaillées sur la manière de réaliser des audits combinés.⁴¹

Une mission d'audit de conformité autonome est réalisée séparément, et non en conjonction avec un audit financier (ce qui existe dans certaines ISC) ou un audit de performance. Les normes ISSAI précisent que l'audit de conformité réalisé de manière indépendante peut être planifié et réalisé séparément d'un audit d'états financiers et d'un audit de performance. Il peut être réalisé de manière régulière ou ponctuelle, sous forme d'audits distincts et clairement définis, chacun étant lié à un sujet spécifique⁴². La norme ISSAI 4000 explique le processus applicable lorsque les ISC réalisent des audits de conformité en tant que mission autonome. En conséquence, [ce manuel explique la méthodologie pour réaliser un audit de conformité autonome](#) conformément à la norme ISSAI 4000.

⁴⁰ ISSAI 4000.27

⁴¹ ISSAI 4000.28

⁴² ISSAI 400.25

2.6 Étapes d'un audit de conformité

L'illustration ci-dessous montre le processus d'audit de conformité.

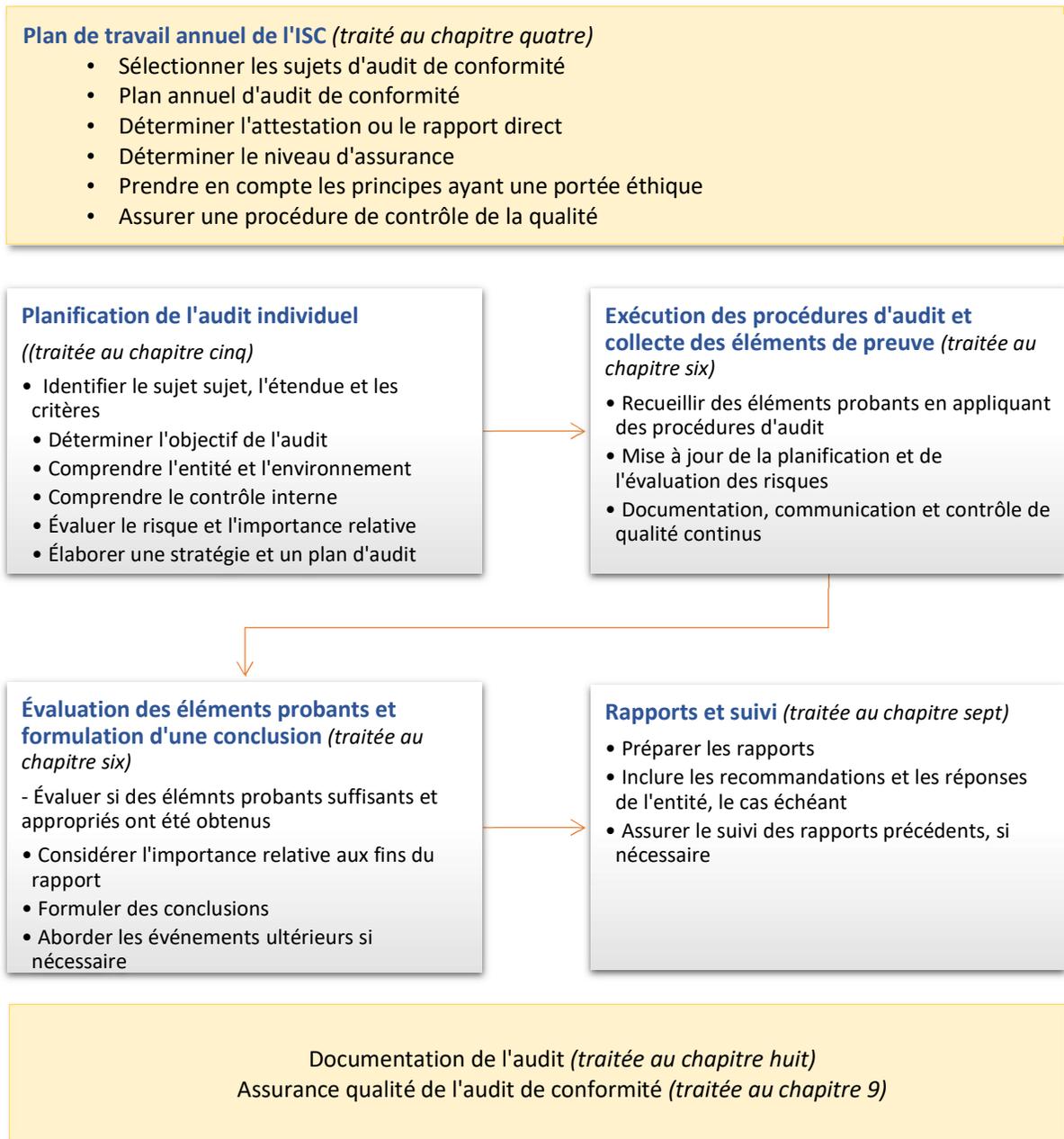


Illustration 2.3: Étapes d'un audit de conformité

Plan de travail annuel de l'ISC concernant l'audit de conformité :

À ce stade, l'ISC sélectionne les thèmes/sujets et prépare un plan annuel ou pluriannuel pour un audit de conformité. L'ISC décide si la mission sera une attestation ou un rapport direct, et si elle fournira une assurance raisonnable ou limitée dans le rapport. L'ISC prend en compte les principes d'importance éthique - indépendance et objectivité de l'auditeur, compétence de l'équipe, et s'assure que des procédures de contrôle qualité sont en place. L'ISC s'assure également que l'équipe peut

réaliser l'audit en disposant de la documentation et la communication requises tout au long du processus.

Planification de l'audit individuel :

Lors de la phase de planification, l'auditeur examine la relation entre le sujet, les critères et l'étendue de l'audit de conformité. Lors de la planification de l'audit, les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel et tenir compte des besoins des utilisateurs prévus du rapport d'audit. Une fois que les auditeurs ont décidé de l'objet, des critères et de l'étendue de la mission d'audit de conformité individuelle, ils définissent la stratégie et le plan d'audit. Les auditeurs doivent comprendre l'entité et son contrôle interne, déterminer l'importance relative, évaluer les risques pour l'entité et planifier les procédures d'audit dans le cadre de la conception de l'audit.

Collecte des éléments probants :

Au cours de cette phase, les auditeurs recueillent et documentent principalement les éléments probants afin de formuler une conclusion ou une opinion indiquant si le sujet est, à tous égards importants, conforme aux critères établis. Dans certains cas, les auditeurs peuvent être amenés à modifier l'étendue d'un audit de conformité s'ils découvrent des éléments probants suggérant la nécessité d'un tel changement. Par exemple, lors de la collecte d'éléments probants, si les auditeurs découvrent des cas indiquant une fraude, ils peuvent être amenés à modifier leurs procédures.

Évaluer les preuves et former des conclusions :

À la fin de la phase d'exécution, les auditeurs examinent les éléments probants pour déterminer s'ils sont suffisants et appropriés afin de formuler une conclusion ou une opinion sur la conformité du sujet aux critères établis. À ce stade, les auditeurs tiennent compte de l'importance relative aux fins du rapport.

Rapports et suivi:

La conclusion ou l'opinion est présentée sous la forme d'un rapport à l'utilisateur prévu. L'auditeur y inclut les recommandations et les réponses de l'entité à celles-ci, le cas échéant.

L'illustration 2.2 de la page 32 montre les combinaisons de niveaux d'assurance et de types de missions possibles dans le cadre d'un audit de conformité. Les ISC ne réalisent pas nécessairement toutes ces combinaisons dans la pratique. Le processus d'audit le plus courant est la mission de rapport direct et d'assurance raisonnable, qui est expliquée dans ce manuel. Tout en expliquant ce processus, le manuel inclut également, le cas échéant, le processus d'une mission d'assurance raisonnable et d'attestation.

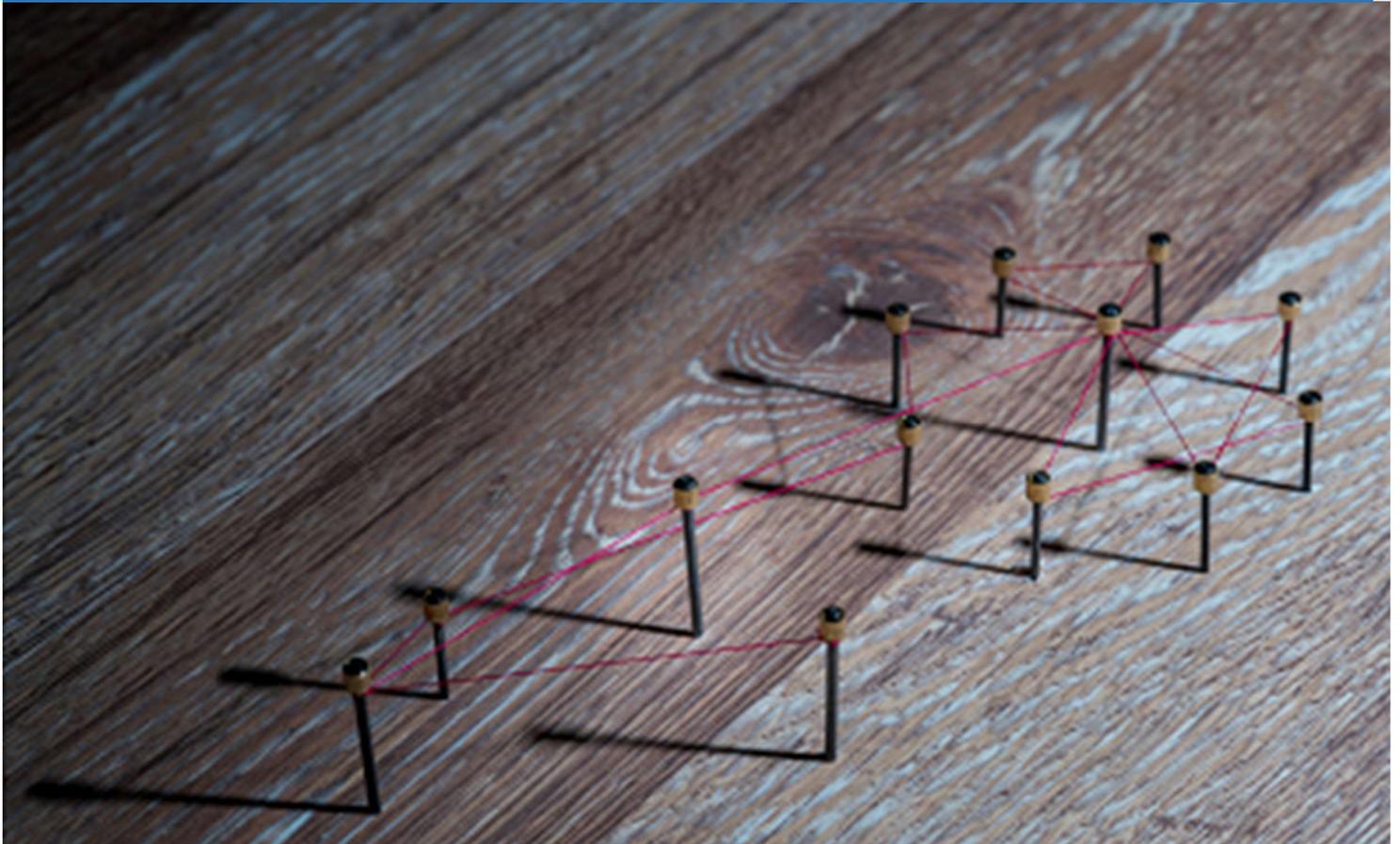


PARTIE B Gestion de l'audit de conformité au niveau de l'ISC

Chapitre 3: Exigences organisationnelles de l'ISC concernant la réalisation d'un audit de conformité

Chapitre 4: : Plan de travail annuel de l'ISC concernant la couverture d'un audit de conformité

Exigences organisationnelles de l'ISC pour la réalisation d'un audit de conformité



Chapitre 3

Exigences organisationnelles de l'ISC pour la réalisation d'un audit de conformité

- 3.1 Objectivité et éthique de l'auditeur
- 3.2 Compétences de l'équipe d'audit
- 3.3 Risque d'audit et importance relative
- 3.4 Jugement professionnel et scepticisme de l'auditeur
- 3.5 Documentation des travaux d'audit
- 3.6 Communication
- 3.7 Gestion de la qualité de l'audit

Ce chapitre décrit les principes qui sont fondamentaux pour la réalisation d'un audit. La nature de l'audit étant itérative et cumulative, les principes fondamentaux sont liés aux exigences organisationnelles de l'ISC. L'ISC et l'auditeur doivent tenir compte de ces principes avant de commencer l'audit et à plusieurs reprises au cours de celui-ci⁴³. L'ISC doit s'assurer qu'elle a mis en place les systèmes et les mécanismes requis et qu'elle dispose d'un personnel compétent pour réaliser à bien l'audit, en tenant compte de ces éléments.

L'ISSAI 100 - Principes fondamentaux de l'audit du secteur public et l'ISSAI 400 - Principes de l'audit de conformité mettent en évidence huit principes de l'audit de conformité, comme le montre la figure 3.1. L'ISSAI 4000 inclut ces principes comme « exigences générales en matière d'audit de conformité »



Figure 3.1: Principes fondamentaux de l'audit de conformité

La mise en œuvre de ces principes généraux d'audit de conformité aidera les auditeurs de l'ISC à se conformer aux exigences des ISSAI relatives à une mission d'audit de conformité individuelle. Ce chapitre explique comment l'ISC et ses auditeurs peuvent prendre en compte ces principes d'un point de vue organisationnel. Les chapitres pertinents de ce manuel les développeront plus en détail, aux différents points d'application du processus d'audit.

3.1 Objectivité et éthique de l'auditeur

L'ISSAI 4000.45 stipule que : L'auditeur doit se conformer aux procédures pertinentes relatives à l'objectivité et à l'éthique, qui à leur tour doivent respecter les ISSAI connexes sur l'objectivité et l'éthique. L'auditeur doit veiller à rester objectif afin que les constatations et conclusions soient impartiales et soient perçues comme telles par les tiers⁴⁴.

L'auditeur doit faire preuve de comportement professionnel et de probité, être objectif, posséder les compétences professionnelles requises et faire preuve de diligence. L'auditeur doit également maintenir son indépendance en fait et en apparence, ainsi que la confidentialité concernant toutes les questions d'audit.

Les auditeurs doivent faire preuve d'objectivité dans la sélection de leurs objectifs d'audit et l'identification des critères. Les auditeurs doivent s'assurer que la communication avec les parties prenantes ne compromet pas l'objectivité de l'ISC. Les auditeurs doivent également éviter toute influence induite de la part des parties prenantes dans la formulation d'un rapport équilibré et maintenir l'objectivité afin que leur travail et leur rapport soient perçus comme impartiaux par les tiers.

⁴³ ISSAI 100.34

⁴⁴ ISSAI 4000.48

L'ISC doit établir des mesures appropriées pour s'assurer que son personnel suit et respecte les exigences éthiques. Le *code d'éthique de l'ISC* peut aider l'auditeur à cet égard. L'ISC peut se référer à l'INTOSAI-P 10 : Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC, l'INTOSAI GUID 9030 : Bonnes pratiques relatives à l'indépendance des ISC et à l'ISSAI 130 : Code d'éthique. Pour garantir l'objectivité des membres de l'équipe d'audit, les ISC peuvent utiliser des modèles préétablis de déclaration d'absence de conflit/conflit d'intérêts et de conformité au code d'éthique. En fonction des exigences de l'ISC, les auditeurs de l'ISC peuvent signer ces déclarations une fois (ou, si nécessaire, pour des audits individuels au cas par cas) avant le début d'un cycle d'audit.

3.2 Compétences de l'équipe d'audit

L'ISSAI 4000.85 stipule que : L'ISC doit s'assurer que l'équipe d'audit possède collectivement les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit. L'ISC constitue l'équipe d'audit de manière à ce qu'elle possède collectivement la capacité, les connaissances, les compétences et l'expertise requises pour réaliser l'audit conformément aux normes professionnelles. Selon le sujet traité, cela peut inclure :

- a. Des compétences et des capacités d'audit concernant la collecte et l'analyse des données.
- b. Des compétences juridiques.
- c. Une compréhension et une expérience pratique du type d'audit entrepris.
- d. La connaissance des normes applicables et des autorités.
- e. La compréhension et l'expérience des différents types d'entités et de leurs opérations.
- f. La capacité et l'expérience pour exercer un jugement professionnel.
- g. Préparer un rapport d'audit approprié aux circonstances.

L'ISC doit affecter des ressources suffisamment qualifiées et disponibles au moment voulu pour les différentes phases du processus de contrôle. L'ISC doit recruter du personnel ayant les qualifications appropriées, offrir des cours de perfectionnement et de formation au personnel, préparer des manuels et d'autres directives et instructions écrites concernant la conduite des audits, et affecter des ressources suffisantes et appropriées aux audits. L'ISC doit veiller à ce que les auditeurs maintiennent leur compétence professionnelle par le biais d'un développement professionnel continu⁴⁵.

Lorsque les connaissances, les techniques ou les compétences spécialisées requises pour le contrôle ne sont pas disponibles au sein de l'équipe, l'ISC peut faire appel à des experts externes de différentes manières, par exemple pour fournir des connaissances ou effectuer des travaux spécifiques. Lorsqu'une expertise externe est requise, l'ISC évalue si les experts ont l'indépendance, la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires. L'ISC détermine également si le travail des experts est adéquat pour le contrôle. L'ISC est responsable des conclusions tirées par les experts externes lorsqu'ils effectuent des travaux d'audit pour le compte de l'ISC.

3.3 Risque d'audit et importance relative

L'ISSAI 4000.52 stipule que : L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures visant à réduire le risque de produire des conclusions incorrectes à un niveau faible acceptable. En outre, l'ISSAI 4000.58 stipule que : L'auditeur doit prendre en compte le risque de fraude tout au long du processus d'audit et documenter le résultat de l'évaluation.

⁴⁵ ISSAI 400.45

Le risque d'audit est le risque que le rapport, la conclusion ou l'opinion de l'auditeur soient inappropriés. Un audit de conformité doit être réalisé de manière à réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable dans les circonstances de l'audit.

La réduction du risque d'audit comprend l'anticipation des risques possibles ou connus des travaux envisagés et de leurs conséquences, l'élaboration de procédures pour faire face à ces risques au cours de l'audit et la documentation de ces risques, ainsi que manière dont ils seront traités. L'auditeur doit évaluer si l'étendue des travaux réalisés est suffisante. Également, lors de la conclusion, les auditeurs doivent évaluer s'ils disposent d'éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'ils évaluent le sujet par rapport aux critères pour formuler une ou plusieurs conclusions, en fonction du niveau de risque concerné.

Dans une mission d'attestation, les trois composantes, à savoir les risques inhérents, les risques de contrôle et les risques de détection, sont pris en compte ensemble lors de l'évaluation du risque d'audit. Dans une mission de rapport direct, l'auditeur participe à la production des informations sur le sujet. L'auditeur peut appliquer le modèle de risque d'audit pour formuler une conclusion sur le sujet.

L'ISSAI 400.47 stipule : Les auditeurs doivent tenir compte de l'importance relative tout au long du processus d'audit. La détermination de l'importance relative est une question de jugement professionnel et dépend de l'interprétation par l'auditeur des besoins des utilisateurs. Le risque d'audit et l'importance relative sont expliqués plus en détail dans la Partie C, Chapitre 5.

3.4 Jugement professionnel et scepticisme de l'auditeur

L'ISSAI 4000.71 stipule : L'auditeur doit faire preuve de jugement professionnel tout au long du processus d'audit. En outre, selon l'ISSAI 4000.77 - L'auditeur doit faire preuve de scepticisme professionnel et garder un esprit ouvert et objectif.

Au cours de l'audit, l'attitude de l'auditeur doit être caractérisée par le scepticisme professionnel et le jugement professionnel, qui doivent être appliqués lors de la prise de décisions sur la ligne de conduite appropriée. Les auditeurs doivent faire preuve de la diligence nécessaire pour s'assurer que leur comportement professionnel est approprié.⁴⁶

Le scepticisme professionnel et le jugement professionnel sont deux exigences distinctes, différentes dans leur sens et dans leur application. Cependant, elles se complètent l'une l'autre dans le travail de l'auditeur.

Le maintien du jugement et du scepticisme professionnels dans le cadre d'un audit de conformité requiert la capacité d'analyser la structure et le contenu des textes législatifs et réglementaires comme base pour identifier les critères appropriés ou les lacunes de la législation en cas d'absence totale ou partielle de textes législatifs et réglementaires. Il faut également être capable d'appliquer les concepts d'audit de l'approche à un sujet connu ou inconnu

Jugement professionnel

L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour décider du niveau d'assurance, évaluer le risque et l'importance relative, définir le sujet, la portée et les critères d'audit correspondants. De plus, l'auditeur utilise son jugement professionnel pour évaluer les procédures nécessaires à la collecte d'éléments probants suffisants et appropriés et leur évaluation. L'utilisation du jugement

⁴⁶ ISSAI 100.37

professionnel est cruciale lors de l'analyse des éléments probants et de la formation de conclusions sur la base des constatations⁴⁷.

Le jugement professionnel est une compétence que l'auditeur acquiert au fil du temps en obtenant une formation et une expérience pertinentes. C'est pourquoi l'application du jugement professionnel signifie également l'utilisation de la formation, des compétences et de l'expertise de l'auditeur. En outre, seul un auditeur possédant les connaissances et l'expertise spécifiques à une circonstance donnée est censé exercer un jugement professionnel raisonnable dans cette circonstance. En bref, le jugement professionnel est fonction des circonstances et on ne s'attend pas à ce que chaque auditeur soit compétent pour chaque mission.

Des personnes bien informées, expérimentées et objectives peuvent parvenir à des conclusions différentes dans l'application des normes professionnelles, malgré des faits et des circonstances similaires, cela ne signifie pas nécessairement qu'une conclusion est juste et l'autre fautive. Il faut s'attendre à ce que l'auditeur pose des questions appropriées pour comprendre les procédures mises en œuvre et le fondement des conclusions tirées.

La documentation des décisions, fondée sur le jugement professionnel de l'auditeur à différentes étapes de l'audit, est essentielle pour démontrer qu'un processus solide a été suivi et pour aider à développer une conclusion bien motivée. Lorsqu'un jugement professionnel est contesté, la documentation montre l'analyse des faits, des circonstances et des alternatives envisagées ainsi que le fondement des conclusions tirées.

Scepticisme professionnel

Le scepticisme professionnel est une attitude qui consiste à maintenir un esprit ouvert et objectif en étant attentif aux conditions, circonstances et informations qui peuvent indiquer une éventuelle non-conformité due à une erreur ou une fraude. Le scepticisme professionnel est essentiel lors de l'évaluation d'éléments probants contredisant d'autres éléments probants déjà obtenus, et d'informations remettant en cause la fiabilité des éléments probants, tels que des documents et des réponses à des demandes de renseignements⁴⁸.

L'exercice du scepticisme professionnel est nécessaire pour garantir que l'auditeur évite tout préjugé personnel et pour s'assurer qu'il ne généralise pas trop lorsqu'il tire des conclusions de ses observations. En outre, l'auditeur agira de manière rationnelle en se fondant sur une évaluation critique de tous les éléments probants recueillis.

Lorsqu'ils font preuve de scepticisme professionnel, les auditeurs gardent un esprit ouvert et raisonnablement interrogatif sans être trop soupçonneux. Les auditeurs ne supposent pas que la direction est malhonnête et ne croient pas non plus qu'elle est honnête. Les auditeurs gardent toujours à l'esprit que la fraude peut exister, et ils ne doivent pas se contenter de preuves moins que convaincantes parce qu'ils croient que la direction est honnête.

Le maintien du scepticisme professionnel tout au long de l'audit est nécessaire pour que l'auditeur puisse réduire les risques de fraude:

- Ne pas remarquer les circonstances inhabituelles.
- Généraliser à l'excès les conclusions tirées des observations d'audit.
- Utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et en évaluer les résultats.

⁴⁷ ISSAI 4000.73

⁴⁸ ISSAI 4000.78

3.5 Documentation des travaux d'audit

L'ISSAI 4000.89 stipule que : L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisamment détaillée pour fournir une bonne compréhension des travaux effectués, des éléments probants recueillis et des conclusions tirées.

Une documentation d'audit suffisante est essentielle à toutes les étapes de l'audit de conformité. L'objectif de la documentation des travaux d'audit réalisés est d'améliorer la transparence des travaux réalisés. Elle permet également à un auditeur expérimenté n'ayant aucun lien préalable avec l'audit de comprendre les questions importantes soulevées au cours de l'audit, les conclusions/opinions formulées à ce sujet et les jugements professionnels portés pour parvenir à ces conclusions/opinions.

La documentation doit être suffisante pour démontrer comment l'auditeur a défini l'objectif, le sujet, les critères et l'étendue de l'audit, ainsi que les raisons du choix d'une méthode d'analyse spécifique. À cette fin, l'auditeur organise la documentation de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants qui les étayent. Une documentation adéquate de l'audit est essentielle pour les contrôles de supervision et autres tâches de contrôle et d'assurance qualité. La Partie D : Chapitre huit fournit des explications supplémentaires sur la documentation.

3.6 Communication

L'ISSAI 4000.96 stipule que l'auditeur doit communiquer de manière efficace avec l'entité auditée et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise tout au long du processus d'audit.

Les étapes de la communication

La communication a lieu à toutes les étapes de l'audit, avant le début de l'audit, pendant la planification, pendant l'exécution de l'audit et lors de la phase d'établissement des rapports. Toute difficulté importante rencontrée au cours de l'audit, ainsi que les cas de non-conformité significative, doivent être communiqués au niveau approprié de la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur doit également informer la partie responsable (c'est-à-dire l'entité) des critères d'audit.

L'ISSAI 4000.99 stipule que les cas de non-conformité significative doivent être communiqués au niveau approprié de la direction et (le cas échéant) aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. D'autres questions importantes découlant de l'audit qui sont directement liées à l'entité doivent également être communiquées.

Une excellente communication avec l'entité auditée tout au long du processus d'audit peut contribuer à rendre le processus plus efficace et constructif. Une communication bidirectionnelle efficace est essentielle pour :

- Aider l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre les questions liées à l'audit et leur contexte. En outre, développer une relation de travail constructive. L'auditeur développe cette relation tout en conservant son indépendance et son objectivité.
- Renforcer la sensibilité de l'auditeur aux besoins et aux attentes du législateur concernant les questions communiquées à d'autres, principalement lorsque ces questions peuvent présenter un intérêt public général.
- Faire participer l'auditeur aux travaux des personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin d'obtenir des informations pertinentes pour l'audit. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre

l'entité et son environnement, à identifier les sources appropriées de preuves d'audit et à fournir des informations sur des transactions ou des événements spécifiques.

Les processus de communication

Les ISC doivent mettre en place un système exigeant de l'auditeur qu'il assure une communication bidirectionnelle entre lui et les personnes chargées de la gouvernance adéquate pour l'audit. Si la communication bidirectionnelle n'est pas suffisante, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées. Celles-ci peuvent inclure la communication avec le législateur ou les autorités de régulation compétentes.

Les questions communiquées par écrit à l'entité auditée peuvent inclure :

- Le sujet de l'audit
- Les critères d'audit
- le niveau d'assurance
- la période de l'audit, et
- les entreprises, organisations et programmes gouvernementaux à inclure dans l'audit, c'est-à-dire la confirmation des termes de la mission.

La communication de ces questions peut contribuer à une compréhension mutuelle du processus d'audit et des activités des entités auditées.

La forme de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise tout au long du processus d'audit doit être adaptée aux conditions. L'auditeur prend en considération le moment où il communique et le fait qu'il le fasse oralement, par écrit ou les deux.

3.7 Garantir la qualité de l'audit

L'ISSAI 4000.80 stipule que : L'ISC doit assumer la responsabilité de la qualité globale de l'audit afin de garantir que les audits sont réalisés conformément aux normes professionnelles, aux lois et aux règlements applicables et que les rapports sont appropriés aux circonstances.

L'un des défis majeurs auxquels sont confrontées toutes les ISC est de réaliser des audits de haute qualité de manière constante. La qualité du travail d'audit des ISC affecte leur réputation et leur crédibilité, et en fin de compte leur capacité à remplir leur mandat. Pour qu'un système de contrôle de la qualité soit efficace, il doit faire partie de la stratégie, de la culture, des politiques et des procédures de l'ISC en ce qui concerne la qualité.⁴⁹

Le contrôle de la qualité fait référence aux processus en cours au sein de l'ISC pour examiner la qualité à chaque étape de l'audit. Le contrôle qualité vise à s'assurer que l'audit est conforme aux normes applicables et que le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion émise sont appropriés aux circonstances. L'ISC doit établir les mécanismes de contrôle de la qualité en tant que fonction hiérarchique à cette fin, et le rapport d'audit de l'ISC doit être publié après avoir été soumis au processus de contrôle de la qualité.

Les procédures de contrôle de la qualité peuvent comprendre la supervision, les examens et la consultation, et peuvent couvrir les étapes de planification, d'exécution et de rapport de l'audit. Le contrôle de la qualité consiste notamment à vérifier si l'équipe d'audit dispose des compétences suffisantes et appropriées pour mener l'audit et si elle est capable de sélectionner les critères sans parti pris. En même temps, si l'équipe a accès à des informations exactes, si elle a tenu compte des données disponibles et si elle a disposé de suffisamment de temps pour mener à bien la mission d'audit.

⁴⁹ ISSAI 140

Assurance qualité : Dans le cadre des procédures de contrôle de la qualité, l'ISC peut avoir mis en place un système d'assurance qualité. L'assurance qualité est le processus établi par une ISC pour s'assurer que les contrôles de qualité requis sont en place et mis en œuvre de manière adéquate.

L'ISC doit communiquer à son personnel ses politiques et procédures générales de contrôle de la qualité de manière à obtenir une assurance raisonnable que le personnel a compris et mis en œuvre ces politiques. Le contrôle de la qualité exige une compréhension claire de la responsabilité de certaines décisions prises au cours du contrôle. Toute personne impliquée dans l'audit doit identifier et comprendre sa responsabilité. Les processus de contrôle de la qualité doivent être exécutés et documentés de manière prescrite. L'ISC peut soutenir ces processus à l'aide de questionnaires et de listes de contrôle spécifiques.

Ce manuel couvre les processus de contrôle de la qualité pour la réalisation d'un audit de conformité avec l'examen des documents de travail pertinents. Il fournit des listes de contrôle de la qualité pour les phases de planification, de réalisation et de rapport de l'audit.

Avec le lancement des Normes internationales de gestion de la qualité (ISQM) 1 & 2⁵⁰, la communauté internationale de l'audit est en train de passer de systèmes de contrôle et d'assurance de la qualité fondés sur des processus à une approche de la gestion de la qualité de l'audit fondée sur le risque.

L'INTOSAI travaille à la mise à jour de la norme ISSAI 140. En même temps, l'IDI prévoit de développer un cadre pour l'utilisation d'une approche basée sur le risque pour assurer la qualité de l'audit. Ce cadre reflétera les principes clés de la gestion de la qualité des audits et fournira des options aux ISC ayant des capacités et des contextes différents pour assurer la qualité des audits.

⁵⁰ [Getting Started on the New IAASB Quality Management Standards: An Overview | IFAC](#)

Plan de travail annuel de l'ISC pour la couverture de l'audit de conformité



Chapitre 4

Plan de travail annuel de l'ISC pour la couverture de l'audit de conformité

- 4.1 Définition des priorités stratégiques de l'ISC
- 4.2 Identification et hiérarchisation des tâches d'audit potentielles
- 4.3 Plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC
- 4.4 Considérations avant de lancer un audit de conformité individuel

Les ISC planifient généralement leur travail de contrôle sur une base annuelle ou pluriannuelle. Sur la base du cadre juridique de l'ISC, le plan précise les types d'audit qu'elle peut réaliser - financier, de conformité ou de performance. L'ISC tient compte des ressources dont elle dispose lorsqu'elle entreprend les contrôles pour une période donnée. Elle met d'abord de côté les ressources nécessaires pour accomplir les tâches d'audit obligatoires. Les ressources restantes disponibles déterminent la mesure dans laquelle l'ISC peut inclure des tâches de contrôle supplémentaires dans son plan de travail annuel ou pluriannuel. Ce chapitre décrit le processus qu'une ISC peut suivre pour déterminer les tâches d'audit et préparer un plan annuel ou pluriannuel pour un audit de conformité. Bien que ce chapitre se limite à l'audit de conformité, un processus similaire peut également être utilisé pour d'autres types d'audit.

L'ISSAI 4000.64 inclut la sélection de la couverture de l'audit dans les exigences générales d'un audit de conformité. Elle stipule que - lorsque l'ISC a le pouvoir discrétionnaire de sélectionner la couverture des audits de conformité, elle doit identifier les domaines qui sont importants pour le ou les utilisateurs prévus.

Certaines ISC réalisent des audits à la demande de l'organe législatif, par exemple le Parlement, tandis que d'autres ISC ont la possibilité de choisir la portée de leurs audits de conformité ou les deux. Lorsque l'ISC a la possibilité de choisir la couverture, elle peut établir un système pour reconnaître les questions d'audit importantes et les domaines présentant un risque potentiel de non-conformité. Les étapes de l'identification des tâches d'audit possibles pour les audits de conformité (c'est-à-dire les sujets) et, par conséquent, de l'élaboration d'un plan annuel, comprennent généralement les éléments suivants:

- i. la définition des priorités stratégiques de l'ISC ;
- ii. l'identification et la hiérarchisation des tâches d'audit potentielles ; et
- iii. la préparation d'un plan de travail annuel ou pluriannuel.

4.1 Définition des priorités stratégiques de l'ISC

En général, l'ISC établit les priorités stratégiques à partir de l'examen des politiques et des risques. Cet examen permet de s'assurer que l'ISC sélectionne les tâches de contrôle qui reflètent le mieux les risques, les intérêts publics, le potentiel de l'ISC à apporter une valeur ajoutée et à contribuer au cadre de responsabilité du pays. Les priorités stratégiques fournissent une orientation de haut niveau pour le plan de travail annuel/multi-annuel. Les priorités de l'ISC pourraient inclure, entre autres, les domaines politiques nécessitant une attention particulière, par exemple, la sécurité sociale, le logement ; et les risques émergents de l'environnement en évolution dans lequel l'ISC opère, par exemple, le big data, les nouvelles technologies. Les priorités pourraient également inclure des sujets d'audit transversaux, par exemple, le genre, le changement climatique, les marchés publics.

L'examen de la politique et des risques tient compte des priorités et des objectifs de développement stratégique du pays, des intérêts des parties prenantes, des audits réalisés dans les autres pays que l'ISC considère comme pertinents, ainsi que de l'évolution des pratiques d'audit professionnelles. L'examen de la politique et des risques doit tenir compte, en particulier, du processus pré législatif pour déterminer le délai optimal de publication des rapports d'audit afin d'assurer le meilleur impact possible. Lors de l'examen de la politique et des risques, l'auditeur peut prendre en compte, entre autres, les éléments suivants⁵¹:

⁵¹ ISSAI 4000.67

Examen de:	Dans les domaines suivants :	Produit:
Priorités/intérêts des parties prenantes :	<ul style="list-style-type: none"> • Intérêts ou attentes publics ou du législateur, • Objectifs stratégiques du pays, par exemple la réalisation des objectifs de développement durable (ODD) • L'intérêt des citoyens, l'ISC peut proposer des options sur son site Web pour recueillir les commentaires des citoyens • Intérêts ou attentes des donateurs ou bailleurs de fonds • Intérêts des bénéficiaires de fonds publics • Couverture médiatique sur des questions d'intérêt public • Non-conformité signalée par des tiers 	Le produit est une liste de questions/domaines à risque, liés aux priorités et aux intérêts des parties prenantes.
Modifications du cadre juridique et autres développements dans le domaine :	<ul style="list-style-type: none"> • Développements/changements du cadre juridique dans différents domaines • Importance des dispositions spécifiques de la loi et leur interprétation par les entités • Principes de bonne gouvernance • Autres changements et développements importants dans les différents domaines • Rôles des différents organismes du secteur public, situation et évolution à cet égard • Droits des citoyens et des organismes du secteur public • Violations potentielles des lois et autres réglementations applicables, ainsi que des accords de financement avec les donateurs qui régissent l'activité de l'entité, ou la dette publique, le déficit public et les obligations extérieures • Projets bénéficiant d'un financement public important 	Le produit est une liste de problèmes/secteurs à risque liés aux changements et développements récents dans le pays.
Résultats des audits récents et développements de l'audit :	<ul style="list-style-type: none"> • Non-respect des contrôles internes ou l'absence d'un système de contrôle interne adéquat • Constatations identifiées lors des audits précédents de l'ISC • Travaux d'autres ISC/entités similaires • Développements récents dans la profession d'audit • Mandat et couverture de l'audit de l'ISC 	Le produit est une liste des questions/domaines à risque identifiés dans des audits récents.

Illustration 4.1 : Examen des politiques et des risques

L'examen des politiques et des risques permet de cartographier les principaux développements dans le pays et d'identifier les questions/secteurs à risque de haut niveau pertinents. Lors de cet examen, l'auditeur peut analyser les propositions budgétaires, les publications du secteur public et les rapports d'évaluation. En s'engageant avec les parties prenantes et en prenant part aux discussions dans différents forums, l'auditeur peut obtenir des informations précieuses qui lui serviront de base pour sélectionner les sujets appropriés et opportuns et réduire le risque de contrôler des domaines à faible risque. L'auditeur peut souvent rencontrer des exemples de non-conformité dans le cadre d'autres types de contrôles effectués par l'ISC. Il peut donc être utile d'inclure ces constatations dans le processus d'évaluation des risques pour l'année à venir.

Les produits cumulés du processus d'examen des politiques et des risques sont une liste de priorités stratégiques de l'ISC. L'ISC peut aligner ces priorités sur son plan stratégique pour atteindre les objectifs opérationnels annuels. Outre les tâches de contrôle, les ISC pourraient envisager d'établir une approche stratégique pour d'autres activités qu'elles souhaiteraient accomplir, en tant qu'organisation, à moyen et à long terme. Il peut s'agir, entre autres, du développement de la capacité de son personnel, de son approche des audits de conformité ou de la garantie qu'un certain pourcentage du personnel de l'ISC obtienne une qualification professionnelle.

4.2 Identification et hiérarchisation des tâches d'audit potentielles

Les ISC doivent tenir compte de leurs priorités stratégiques lors de l'identification des tâches d'audit possibles. Elle comprend une liste des sujets d'audit proposés, une estimation des ressources nécessaires pour chacun d'eux et des informations sur leur importance relative. Les tâches de contrôle peuvent être identifiées en suivant une *approche ascendante* et *descendante*, et l'ISC doit documenter le processus.

L'approche descendante découle du plan stratégique de l'ISC, qui s'étend sur un nombre déterminé d'années. Le plan stratégique se traduit par des plans et des priorités pluriannuels et annuels. Ces priorités déterminent ce que l'ISC veut réaliser en tant qu'organisation par le biais de ses contrôles, en tant qu'objectifs à court, moyen et long terme. Dans le cadre de ce processus, l'ISC identifie les grands thèmes/domaines d'importance qui présentent un intérêt national ou international, par exemple, les technologies de l'information, les objectifs de développement durable, l'environnement.

Dans l'approche ascendante, les gestionnaires d'audit proposent des tâches d'audit potentielles. Celles-ci sont généralement en rapport avec les priorités d'audit établies et donc avec la stratégie de l'ISC.

L'illustration 4.2 explique les principales caractéristiques des deux approches

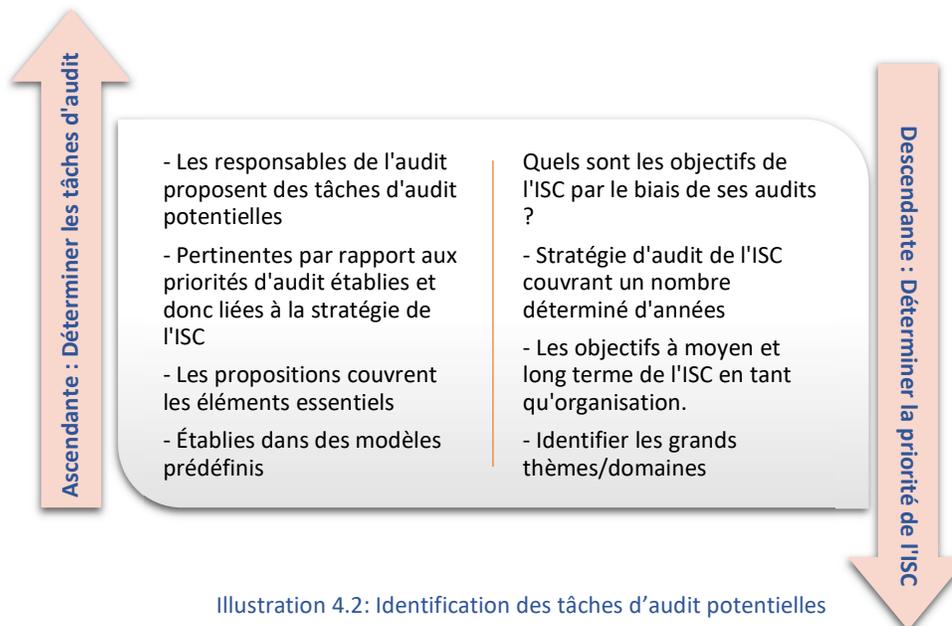


Illustration 4.2: Identification des tâches d'audit potentielles

L'auditeur peut utiliser le modèle fourni dans la **Pièce 4.1** : Documentation d'une tâche d'audit potentielle pour faciliter l'approche ascendante de l'identification des tâches. En outre, un exemple de processus de catégorisation des entités en fonction de la valeur du risque est fourni à l'annexe 4-A. Les principaux aspects de l'identification d'une tâche d'audit sont les suivants :

a. Évaluation de la priorité :

L'ISC compare toutes les tâches proposées avec les priorités stratégiques pour la période de planification respective et évalue la mesure dans laquelle elle couvre les priorités. Cette analyse permet d'identifier les tâches de contrôle les mieux adaptées aux priorités stratégiques et les priorités qui n'ont pas été suffisamment couvertes par les tâches d'audit proposées.

Une telle analyse doit utiliser un ensemble de critères tels que la pertinence par rapport aux priorités stratégiques, l'importance des risques, l'intérêt politique/public et la valeur ajoutée potentielle que l'audit pourrait générer. Cette dernière peut inclure, entre autres, des considérations d'importance économique, de couverture antérieure et de contrôlabilité. Cette analyse doit également classer les tâches d'audit proposées et documenter le processus. La pertinence d'une tâche d'audit par rapport aux priorités stratégiques peut être évaluée comme faible, moyenne ou élevée.

b. Évaluation du risque:

Le risque associé à un sujet d'audit proposé peut être évalué comme étant faible, moyen ou élevé, en fonction de la probabilité d'occurrence des principaux facteurs identifiés et de leur impact potentiel. Un auditeur peut documenter l'évaluation du risque d'un sujet en utilisant l'illustration 4.3 suivante.

Tâche d'audit :		
Impact potentiel	La probabilité d'occurrence	
	Faible	Elevé
Important	Risque moyen	Risque élevé
Minimal	Risque faible	Risque moyen

Illustration 4.3 : Détermination de l'importance des risques

c. Évaluation de l'intérêt politique/public:

Les tâches envisagées concernant l'audit doivent intéresser les principales parties prenantes de l'ISC, telles que le Parlement. L'auditeur délibère sur les décisions prises par le parlement, les rapports et les documents politiques qu'il a produits comme sources possibles d'information. En même temps, l'auditeur garde à l'esprit les intérêts de l'exécutif, des médias et l'impact sur la vie des citoyens. Pour chaque tâche d'audit proposée, l'auditeur doit déterminer le niveau d'intérêt public (faible, moyen ou élevé).

d. Évaluation de la valeur ajoutée potentielle:

Les ISC peuvent considérer la valeur ajoutée potentielle du sujet en fonction de l'importance économique du domaine concerné. En outre, les ISC doivent évaluer si le rapport d'audit fournira des informations nouvelles et utiles aux utilisateurs. Pour cela, les ISC peuvent prendre en compte les audits, les examens de contrôle et les évaluations qui ont été récemment réalisés ou planifiés par les ISC et par d'autres organismes. L'ISC peut donner la priorité aux domaines et aux sujets qui n'ont jamais été contrôlés, qui l'ont été partiellement ou qui l'ont été il y a plusieurs années.

- Considérez l'impact potentiel en termes d'identification des faiblesses et de recommandations.
- L'opportunité est un élément crucial. La sélection des sujets doit correspondre au moment choisi pour contribuer aux changements, tels que des réformes importantes ou l'introduction de nouvelles initiatives. Un rapport retardé ne sera pas en mesure d'influencer les événements, et perd donc de sa pertinence.
- Il convient également de considérer et d'évaluer la contrôlabilité ou la faisabilité, c'est-à-dire de savoir s'il est techniquement ou pratiquement possible de réaliser le contrôle et si l'ISC dispose des capacités et des compétences nécessaires. Une expertise externe, par exemple, pourrait être nécessaire.

Pour chaque tâche, l'ISC doit traduire le résultat de l'évaluation de ces quatre critères préétablis en un classement de priorité. L'ISC peut attribuer le degré de priorité aux tâches de contrôle en fonction de la note totale obtenue. Les sujets sont ensuite classés selon leur degré d'importance en fonction de la note globale. L'illustration 4.4 propose comment l'auditeur peut attribuer le degré de priorité à une tâche de contrôle particulière en utilisant la note totale.

Tâche d'audit :									
a. Priorité		b. Risque		c. Intérêt public		d. Valeur ajoutée			
But		But		But		But			
Faible	1	Faible	1	Faible	1	Faible	1		
Moyenne	2	Moyenne	2	Moyenne	2	Moyenne	2		
Élevée	3	Élevée	3	Élevée	3	Élevée	3		
Note totale:									

Illustration 4.4 : Classement de la priorité d'une tâche

4.3 Plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC

Le plan de travail annuel ou pluriannuel comprend des informations sur les tâches d'audit à réaliser, une brève description de chaque tâche, les ressources humaines et les autres ressources (par exemple, les frais de déplacement, l'expertise nécessaire) à affecter à chaque tâche, ainsi que le calendrier prévu pour la mise en œuvre et l'établissement des rapports.

L'établissement d'un plan de travail annuel ou pluriannuel est basé sur le processus interne de chaque ISC. L'ISC peut envisager ce qui suit:

- Déterminer le total des ressources en personnel disponibles et établir le nombre standard de jours (à l'exclusion des jours fériés annuels tels que réglementés par l'ISC) pour le personnel à plein temps.
- Du total des ressources en personnel disponibles, déduire les ressources nécessaires pour les tâches obligatoires et les autres tâches récurrentes, y compris les travaux non liés à l'audit. En outre, allouez d'autres ressources pour ces tâches.
- Après avoir déterminé le personnel restant et les autres ressources, identifiez le nombre de tâches de contrôle potentielles, classées par ordre de priorité, que l'ISC pourrait réaliser au cours de la période de planification donnée.

L'ISC peut appliquer ces considérations et documenter le processus en utilisant la [Pièce 4.2](#): Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel.

L'ISC peut envisager de fixer des délais réalistes et de répartir la charge de travail sur la période de planification. A cette fin, les ISC doivent s'assurer que les ressources allouées à chaque tâche sont suffisantes en termes de quantité et de qualité. Les ISC peuvent prendre en considération une marge pour les contingences et les événements imprévus qui pourraient affecter le plan pendant l'exécution des tâches.

La mise en œuvre du plan de travail annuel ou pluriannuel doit faire l'objet d'un suivi régulier de la part de l'ISC afin d'informer la direction de l'avancement de la mise en œuvre du plan, de l'utilisation des ressources, des étapes franchies, des objectifs atteints et des travaux encore en suspens. L'ISC pourrait établir un système de rapports semestriels sur la mise en œuvre du plan de travail annuel. Sur la base des résultats du suivi, le plan peut être révisé si les hypothèses sous-jacentes changent, si le classement des priorités n'est plus valable ou si d'autres raisons de changement nécessaire deviennent évidentes.

4.4 Considérations avant d'initier un audit de conformité

Une fois que l'ISC a établi les exigences organisationnelles pour la réalisation des audits de conformité (expliquées au chapitre 3), qu'elle a préparé son plan de travail annuel et qu'elle a alloué les ressources nécessaires, elle commencera à réaliser les audits. A ce stade, l'ISC a également identifié les sujets/thèmes prioritaires pour les audits de conformité. Avant que les équipes d'audit de conformité de l'ISC ne commencent à planifier et à réaliser les audits conformément au plan de travail annuel de l'ISC, la direction de l'ISC peut vouloir s'assurer que les équipes appliquent la méthodologie d'audit de manière cohérente dans tous les audits de conformité. Pour cela, la direction de l'ISC doit faire des choix éclairés sur le moment où elle doit réaliser une mission de rapport direct ou une mission d'attestation, et sur le moment où elle doit fournir une assurance raisonnable ou limitée dans ses rapports d'audit. En conséquence, la direction pourrait communiquer ces options aux auditeurs et aux responsables fonctionnels respectifs de l'audit de conformité (ou selon le cas dans les ISC respectives).

Mission de rapport direct ou mission d'attestation

La disponibilité ou non de l'information sur le sujet conduit l'auditeur à décider s'il doit effectuer une mission d'attestation ou une mission de rapport direct. L'ISC choisira d'effectuer des missions d'attestation pour les sujets/thèmes prioritaires pour lesquels la partie/entité responsable prépare l'information, et l'auditeur l'attestera. En l'absence de telles informations, les ISC réalisent des missions de rapport direct. Conformément à la norme ISSAI 4000, ces deux approches peuvent varier en ce qui concerne l'échantillonnage d'audit et le processus d'évaluation des risques.

En général, la disponibilité des informations sur le sujet (préparées par l'entité) est limitée pour un audit de conformité. Dans la plupart des cas, l'auditeur décidera de l'objet du contrôle et formulera une conclusion à ce sujet. Compte tenu de ce qui précède, l'ISC peut choisir de réaliser ses audits de conformité planifiés en tant que missions de rapport direct, sauf lorsque les informations à attester sont disponibles.

Assurance raisonnable ou assurance limitée

La norme ISSAI 4000.121 stipule que : En fonction du mandat de l'ISC, des caractéristiques du sujet traité et des besoins de l'utilisateur ou des utilisateurs prévus, l'auditeur doit décider si l'audit doit fournir une assurance raisonnable ou limitée.

En déterminant l'étendue et le sujet d'un audit, l'auditeur prend en compte le niveau d'assurance fourni. L'ISC décide de réaliser un audit avec une assurance limitée ou raisonnable en tenant compte des éléments suivants

- les besoins de l'utilisateur prévu
- la disponibilité et l'accès à l'information
- l'étendue des procédures d'audit, et
- la compétence des auditeurs

Besoins de l'utilisateur prévu: L'ISC doit évaluer les besoins des utilisateurs prévus du rapport d'audit afin de déterminer quel type d'assurance est le plus approprié. Le processus d'évaluation exige une compréhension des décisions prises par les utilisateurs et du type d'informations qu'ils utilisent pour prendre leurs décisions. Certaines ISC ont des exigences obligatoires qui définissent déjà le niveau d'assurance qu'elles doivent fournir dans les rapports.

Disponibilité et accès à l'information : Fournir une assurance raisonnable exige des travaux d'audit plus étendus⁵². Une mission d'assurance raisonnable nécessite que l'auditeur ait accès aux systèmes et aux processus utilisés dans le domaine concerné (par exemple, les contrôles internes d'une entité) ; elle exige donc davantage d'informations qu'un audit d'assurance limitée, qui se concentre sur un

⁵² ISSAI 4000.34

domaine plus restreint. Ainsi, les limitations d'accès aux données conduiraient probablement à un audit d'assurance limitée.

L'étendue des procédures d'audit :

Dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, l'auditeur est susceptible de réaliser le test des contrôles ainsi que des tests de corroboration détaillés afin de parvenir à une conclusion globale sur le sujet traité. L'auditeur peut identifier un échantillon de transactions représentatif de la population totale et extrapoler les résultats de l'échantillonnage à l'ensemble. Dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, l'auditeur est susceptible d'évaluer les systèmes et les processus du sujet considéré pour parvenir à une conclusion globale.

Dans une mission d'assurance limitée, l'objectif est d'obtenir un niveau d'assurance significatif pour les utilisateurs prévus. L'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre à l'objectif de la mission ; toutefois, les procédures sont limitées par rapport à ce qui est nécessaire pour une mission d'assurance raisonnable⁵³.

Compétence des auditeurs :

Les missions d'assurance raisonnable et d'assurance limitée nécessitent toutes deux un personnel compétent. La norme ISSAI 4000.85 stipule que l'ISC doit s'assurer que l'équipe d'audit possède collectivement les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit.

Les ISC peuvent utiliser la matrice des compétences de l'équipe d'audit pour déterminer les compétences de leurs auditeurs. Sur la base d'un jugement professionnel, la matrice peut inclure l'évaluation de la capacité des membres à démontrer les compétences transversales et fonctionnelles requises et à avoir de l'expérience dans la conduite d'audits de conformité, y compris dans le secteur/domaine contrôlé. Certaines ISC peuvent avoir des équipes d'audit fixes avec des superviseurs désignés pour une année du cycle d'audit. Dans ce cas, au lieu de sélectionner les équipes d'audit pour chaque mission, il est suffisant (et gérable) de procéder à la sélection des équipes sur la base de la matrice de compétences une fois par an. En cas de changement dans la composition de l'équipe, celle-ci peut être mise à jour périodiquement si nécessaire.

L'annexe 4-B explique les quatre étapes d'un audit de conformité et la manière dont les tâches de l'auditeur diffèrent à chacune des étapes dans les différents types d'audit de conformité.

Compte tenu de ces questions et du contexte de l'ISC, la direction de l'ISC peut décider que, de manière générale, les missions d'audit de conformité de l'ISC seront **rapport direct - assurance raisonnable** engagements. Et sur la base de cette décision, les équipes de l'ISC lanceront les audits individuels en tant que missions de rapport direct. La partie C de ce manuel explique la méthodologie pour mener de telles missions.

⁵³ ISSAI 4000.201



PARTIE C Réalisation d'un audit de conformité

Chapitre 5: Planification d'un audit de conformité

Chapitre 6: Exécution des procédures d'audit, collecte et évaluation des éléments probants

Chapitre 7: Rapports et suivi de l'audit de conformité

Planification d'un audit de conformité



Chapitre 5

Planification d'un audit de conformité

- 5.1 Élaboration de la stratégie d'audit
- 5.2 Élaboration du plan d'audit
- 5.3 Documentation et garantie de la qualité de la stratégie et du plan d'audit

Ce chapitre explique la planification d'une mission individuelle d'audit de conformité. La planification d'un audit de conformité se fait en deux étapes. Lors de la première étape, les auditeurs élaborent la *stratégie d'audit globale* en ce qui concerne la portée, l'importance, le calendrier et la conduite de l'audit. Dans un deuxième temps, sur la base de la stratégie, les auditeurs préparent un *plan d'audit* qui présente une approche détaillée et des étapes spécifiques concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, ainsi que les raisons de leur sélection. Le chapitre comprend les modèles de documents de travail suggérés pour que les auditeurs puissent documenter le processus de développement de la stratégie d'audit et du plan.

Les activités de planification varieront, entre autres, en fonction des circonstances de l'audit, de la complexité du sujet sous-jacent et des critères.

Lors de la planification d'un audit de conformité, les auditeurs de l'ISC prennent généralement en compte les éléments suivants :

Caractéristiques de l'audit	Étendue, objet et critères	Utilisateurs visés	Compréhension de l'entité
Environnement de contrôle et contrôle interne de l'entité	Composantes du risque d'audit	Importance relative	Pertinence du risque de fraude
Fonction et couverture de l'audit interne	Ressources nécessaires pour l'audit	Nature et étendue des experts requis	Moment et nature de la communication

Ces éléments sont illustrés à la figure 5.1 comme les étapes génériques d'un processus de planification d'un audit de conformité.

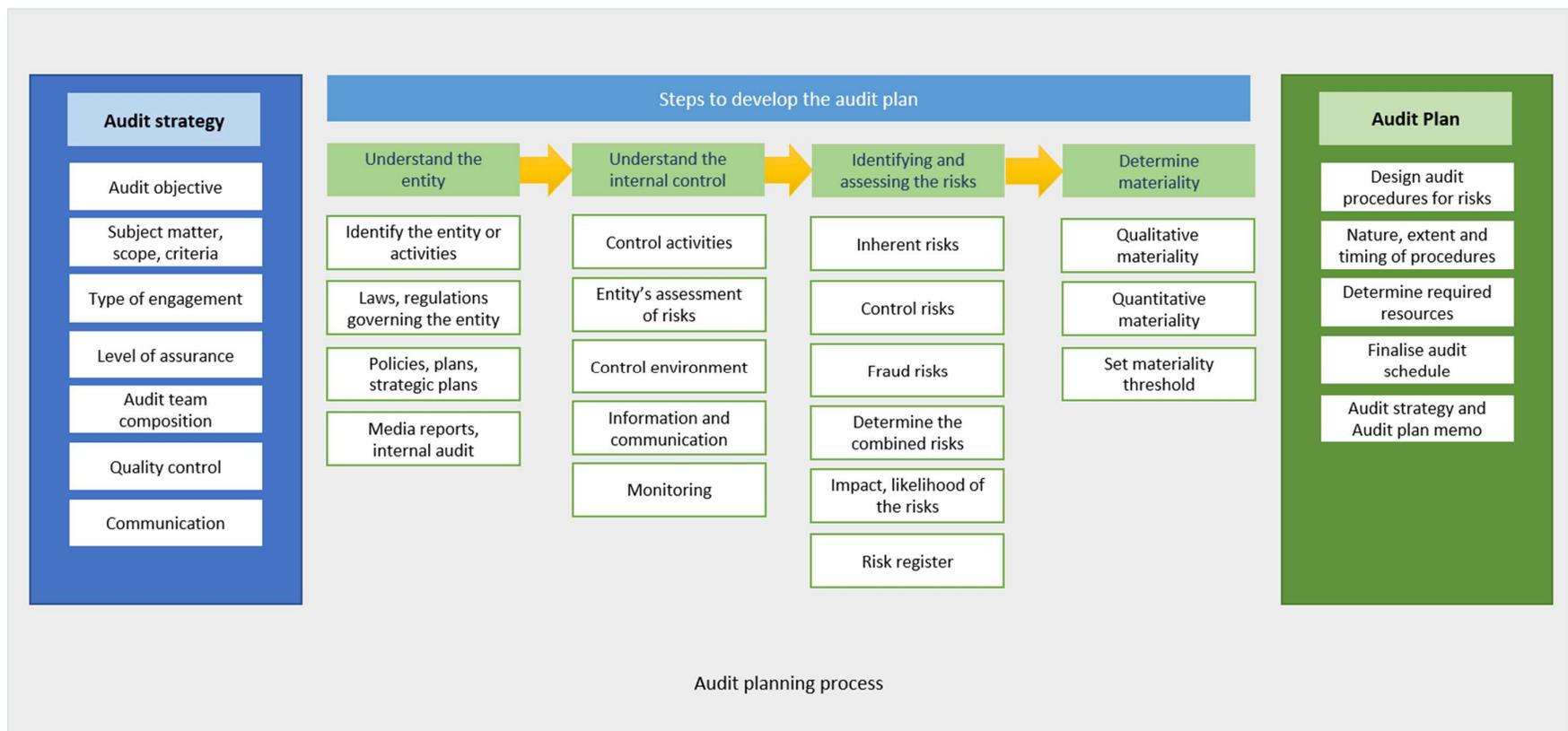


Figure 5.1 Processus de planification de l'audit

L'ISSAI 4000.137 stipule que l'auditeur doit développer et documenter une stratégie d'audit et un plan d'audit qui, ensemble, décrivent la manière dont l'audit sera réalisé afin de produire des rapports appropriés aux circonstances, les ressources nécessaires à cet effet et le calendrier des travaux d'audit. Le processus d'élaboration de la stratégie et du plan d'audit est expliqué dans les sections suivantes.

5.1 Élaboration de la stratégie d'audit

La stratégie d'audit est la base permettant de décider s'il est possible d'exécuter l'audit. La stratégie d'audit décrit ce qu'il faut faire et le plan d'audit décrit comment le faire. Le but de la stratégie d'audit est de documenter/concevoir les décisions générales prises par les auditeurs. Elle peut contenir les éléments suivants⁵⁴:

Éléments d'une stratégie d'audit	1. Caractéristiques de de l'audit de conformité
	2. L'objectif de l'audit
	3. Le sujet, l'étendue, les critères
	4. Les entités couvertes par l'audit
	5. Le type de mission
	6. Le niveau d'assurance à fournir
	7. La composition de l'équipe d'audit
	8. Les mécanismes de contrôle de la qualité
	9. La communication
	10. Les responsabilités en matière de rapports

Une stratégie d'audit facilite la coordination entre les membres de l'équipe d'audit et l'ISC sur l'approche de l'audit. L'équipe d'audit développe la stratégie d'audit sur la base des exigences organisationnelles de l'ISC pour la réalisation d'un audit.

1. Caractéristiques de l'audit de conformité : L'équipe d'audit prend en compte le mandat de l'ISC et le plan stratégique de l'ISC lorsqu'elle détermine les caractéristiques d'un audit. Il comprend une description introductive de l'audit et un historique.

2. L'objectif de l'audit : L'objectif de l'audit détermine ce à quoi l'auditeur cherche à répondre lors de l'audit. Les auditeurs veillent à l'objectivité dans la formulation des objectifs d'audit, y compris l'identification des critères. Les conclusions de l'audit dépendent entièrement des objectifs de l'audit, et les conclusions sont complètes dans la mesure où les objectifs de l'audit sont satisfaits. L'objectif d'audit doit pouvoir être répondu et doit identifier l'objet de l'audit, l'entité ou les activités faisant l'objet de l'audit.

3. Le sujet, l'étendue, les critères : L'objet, l'étendue et les critères sont interdépendants. L'auditeur délimite l'objet de l'audit de manière à ce qu'il soit suffisamment couvert pour réaliser un audit significatif et apporter une valeur ajoutée aux utilisateurs prévus.

Sujet : La section 2.2 (Chapitre 2) a introduit le concept de sujet de l'audit. Le plan annuel d'audit de conformité de l'ISC peut identifier et inclure des sujets de l'audit. Le sujet doit être identifiable et évaluable par rapport à des critères d'audit appropriés. Il doit être de nature à permettre à l'auditeur de conclure avec le niveau d'assurance requis.

Étendue: L'étendue de l'audit désigne le domaine, l'étendue et la période couverts par l'audit d'un sujet donné. La délimitation de l'étendue consiste à réduire le sujet de l'audit à un nombre relativement restreint de questions importantes en rapport avec l'objectif de l'audit, et qui peuvent être auditées avec les ressources dont dispose l'équipe d'audit. Dans le cas d'un audit de conformité multi-entités ou thématique, la portée comprend l'identification des entités qui seront incluses dans l'audit. Une définition claire de la portée de l'audit est importante pour déterminer le budget, les

⁵⁴ ISSAI 4000.139

ressources humaines et le temps nécessaires à l'audit, ainsi que pour décider de ce que l'auditeur inclura dans son rapport.

L'énoncé de l'étendue de l'audit doit être clair quant aux domaines connexes mais non inclus dans l'audit. L'étendue d'un audit de conformité peut être modifiée au cours de l'audit si les auditeurs identifient des informations importantes qui nécessitent de reconsidérer l'étendue. La section 2.2 du chapitre 2 explique la délimitation de l'étendue d'un sujet à l'aide d'une illustration.

Critères : La section 2.3 (chapitre 2) explique les pouvoirs et les critères. Pour une mission de rapport direct, l'auditeur doit s'assurer qu'il existe des critères d'audit correspondants. Le sujet et les critères d'audit correspondants peuvent déjà être définis par le mandat de l'ISC ou la législation nationale. Dans une mission d'attestation, les critères d'audit sont implicitement donnés par la présentation des informations sur le sujet, sur la base desquelles les informations ont été préparées. Dans ce cas, l'auditeur doit conclure sur l'exactitude des critères implicites dans les informations sur le sujet traité.

Le scénario de cas ci-dessous illustre la relation entre le sujet, l'étendue et les critères :

Exemple : Identification du sujet, de l'étendue et des critères

Cas

L'audit vise à examiner la politique d'achat du National Health Service (NHS) par rapport aux exigences nationales en matière d'achat, et à déterminer dans quelle mesure les pratiques d'achat suivies par le NHS sont conformes aux directives relatives aux marchés publics. À cet égard, l'audit couvrira la politique d'achat ainsi que les étapes de planification et d'approvisionnement du cycle de vie de l'achat. Il englobera une évaluation de toutes les activités d'achat pour les 18 mois allant du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2018. Le sujet, l'étendue et les critères de l'audit sont les suivants:

Sujet	L'activité, le projet, le processus ou le programme que l'auditeur décide d'examiner. Dans le cas présent, le sujet est les pratiques d'achat du National Health Service.
Étendue de l'audit	L'étendue de l'audit explique la couverture et la portée des examens d'audit. Dans le cas présent, l'étendue de l'audit est - les étapes de planification et d'approvisionnement du cycle de vie des achats, couvrant toutes les activités d'achat pour les 18 mois allant du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2018.
Critères	Les critères d'audit sont les points de référence utilisés pour mesurer le sujet. Les critères sont dérivés des autorités (par exemple, les lois et règlements, les politiques, les directives). Dans le cas présent, les critères découleront de la: <ul style="list-style-type: none"> • Section xx des lignes directrices pour les marchés publics • Section xx des politiques nationales de passation des marchés

Illustration 5.1 : Relation entre le sujet, l'étendue et les critères

4. Les entités couvertes par l'audit: Le sujet concerne un thème ou une entité. Le sujet thématique peut inclure plusieurs entités à travers le gouvernement, par exemple, l'environnement, les marchés publics. Ils nécessitent une planification et une exécution minutieuses de l'audit pour s'assurer que toutes les entités liées au sujet sont couvertes de manière adéquate pour parvenir à une conclusion d'audit.

5. Le type de mission : l'équipe décide si l'audit est une mission d'attestation ou une mission de rapport direct compte tenu du sujet traité. L'équipe suit les décisions prises par la direction de l'ISC, comme expliqué à la section 4.4 (chapitre 4).

6. Le niveau d'assurance à fournir : Dans la plupart des cas, l'équipe d'audit décide de réaliser une mission d'audit de conformité avec une assurance raisonnable. L'équipe prend en compte le sujet et les décisions de la direction de l'ISC expliquées dans la section 4.4 (chapitre 4).

7. Composition de l'équipe d'audit : L'équipe doit être composée de ressources suffisamment qualifiées pour réaliser l'audit. L'équipe d'audit détermine s'il est nécessaire de faire appel à des experts externes pour les compétences qui ne sont pas disponibles au sein de l'équipe. L'équipe prend en compte la manière dont l'ISC gère les compétences de l'équipe d'audit, comme indiqué dans la section 3.2 (chapitre 3).

8. Mécanismes de contrôle de la qualité : L'équipe prend en compte le mécanisme de contrôle de la qualité de l'audit, tel que discuté dans la section 3.7, afin de garantir la réalisation d'un audit de haute qualité.

9. Communication : L'équipe détermine comment elle communiquera avec l'entité auditée et les responsables de la gouvernance tout au long du processus d'audit.

10. Responsabilités en matière de rapport : L'équipe détermine à qui et quand le rapport sera établi, ainsi que la forme sous laquelle il sera préparé.

Comme l'exige l'ISSAI 4000.137, l'équipe d'audit peut documenter la stratégie d'audit couvrant tous les éléments à l'aide du modèle de document de travail fourni à [Pièce 5.1](#).

Remarque : Dans le cas d'un audit moins compliqué, une petite équipe peut mener l'audit ; avec une petite équipe, la coordination et la communication entre les membres de l'équipe et la direction de l'ISC sont plus faciles. Dans ce cas, l'établissement de la stratégie globale d'audit ne doit pas être un exercice compliqué ni prendre beaucoup de temps. Lorsqu'elle documente la stratégie d'audit, l'équipe peut modifier la Pièce 5.1, en tenant compte du contexte spécifique de l'audit, du sujet traité, de la complexité et des critères.

5.2 Élaboration du plan d'audit

Cette section décrit le processus d'élaboration d'un plan d'audit, y compris la documentation requise du processus avec des modèles de documents de travail. Le résultat de la phase de planification est un plan écrit pour la réalisation des travaux d'audit sur le terrain. Le plan décrit les risques potentiels de non-conformité pour l'entité et les procédures d'audit requises concernant les risques identifiés.

La stratégie d'audit constitue un apport essentiel au plan d'audit en définissant les objectifs, la portée, le sujet et les critères de l'audit. La planification est un processus itératif tout au long de l'audit. Les auditeurs peuvent être amenés à modifier les objectifs, la portée, la méthodologie et le calendrier au fur et à mesure de l'avancement de l'audit. Le plan d'audit comprend les éléments suivants ([ISSAI 4000.140](#)):

Les éléments d'un plan d'audit :	Une évaluation des risques, et
	Une évaluation des contrôles internes pertinents pour l'audit.
	Les procédures d'audit conçues en réponse aux risques identifiés.
	La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues, et
	Le moment où les procédures d'audit seront exécutées.
	Les éléments probants potentiels à recueillir au cours de l'audit

L'évaluation des risques et du contrôle interne nécessite une connaissance de l'entité ou du sujet considéré, de ses systèmes de contrôle interne, ainsi que l'identification des risques inhérents, des risques de contrôle et des risques liés à la fraude. L'auditeur applique ensuite le seuil de signification fixé aux risques identifiés et conçoit les procédures d'audit pour les risques identifiés. Lors de la réalisation, l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit conformément au plan d'audit, recueille

des éléments probants suffisants et appropriés pour atteindre les objectifs de l'audit et tirer une conclusion sur le sujet considéré.

5.2.1 Connaissance de l'entité ou le sujet

L'ISSAI 4000.131 stipule que l'auditeur doit avoir une connaissance de l'entité auditée et de son environnement, y compris de son contrôle interne afin de pouvoir planifier et exécuter l'audit de manière efficace.

L'objectif de la compréhension de l'entité auditée/du sujet est d'identifier les risques de non-conformité dans l'entité qui détermineront l'approche d'audit.

S'il s'agit d'un audit de conformité thématique (par exemple, marchés publics, genre), qui couvre plus d'une entité, les auditeurs acquièrent une compréhension de toutes les entités dont les activités entrent dans le champ de l'audit. Certaines ISC réalisent un audit de conformité portant sur l'utilisation d'un fonds utilisé par plus d'une entité. Lors de tels audits, l'auditeur peut être amené à prendre en compte les stratégies, les opérations et la gouvernance de toutes les entités concernées qui utilisent le fonds

L'auditeur doit comprendre et évaluer si les activités et les opérations sont orientées vers la réalisation des buts et des objectifs de l'entité auditée, ce qui à son tour doit répondre à toutes les exigences de conformité de l'entité. En outre, l'auditeur évalue que les actes juridiques appliqués aux opérations de l'entité et les autres autorités, telles que les politiques administratives, les procédures internes et les instructions/ordonnances, ne contredisent pas les actes juridiques normatifs.

Comprendre l'entité ou le sujet

- Activités pertinentes
- Lois et règlements
- Nature des opérations de l'entité
- Dispositions en matière de gouvernance
- Objectifs et stratégies
- Mesure de performances

Pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur peut prendre en considération les activités, lois et réglementations pertinentes, d'autres facteurs externes, la nature des opérations de l'entité, les dispositifs de gouvernance, les objectifs et stratégies ou les mesures de performance⁵⁵. L'auditeur peut acquérir la connaissance des éléments suivants :

Cadre juridique	Base juridique de l'activité, et parties pertinentes du règlement financier, des modalités d'exécution et des règlements.
Organisation et gouvernance	Du sujet/de l'activité/de l'entité auditée, y compris la structure opérationnelle, les ressources, l'organigramme et les modalités de gestion.
Processus opérationnels/opérations	Les politiques, objectifs et stratégies clés, les lieux et les types/volumes/valeurs des programmes/fonctions/projets.
Analyse des processus opérationnels	Cartes des principaux processus opérationnels, organigrammes, matrices de risques et de contrôle, textes narratifs des processus pour une vue d'ensemble des fonctions/opérations de l'entité ou du sujet.
Risques d'entreprise/opérationnels	Risques liés aux objectifs et aux stratégies de l'entité qui peuvent entraîner des non-conformités importantes.
Mesures de la performance	Indicateurs de performance, analyse des écarts pour déterminer si les pressions exercées pour atteindre les objectifs de performance peuvent entraîner des actions de gestion qui augmentent le risque de non-conformité

⁵⁵ ISSAI 4000.133

Une compréhension approfondie de l'entité auditée telle que décrite dans les lois, les politiques ou les normes aide les auditeurs à reconnaître les cas de non-conformité et à obtenir des éléments probants en mettant en œuvre les procédures d'audit. L'équipe d'audit peut documenter le processus de compréhension de l'entité et de son environnement à l'aide du modèle de document de travail proposé à la [Pièce 5.2](#)

5.2.2 Connaissance du système de contrôle interne

L'ISSAI 4000.134 stipule que: l'auditeur doit acquérir la connaissance du système de contrôle interne de l'entité en rapport avec l'audit. L'auditeur identifie les contrôles internes qui sont en place pour réduire le risque de non-conformité aux critères du sujet considéré. En utilisant son jugement professionnel, l'auditeur décide si le contrôle est pertinent ou non pour l'audit.

Le contrôle interne est un processus nécessaire - une série d'actions qui imprègnent les activités d'une entité - affecté par la direction et le personnel de l'entité. Il est composé des politiques, des structures, des procédures, des processus et des tâches qui contribuent à garantir que les directives de gestion sont mises en œuvre et à améliorer la capacité de l'entité auditée à répondre de manière appropriée à tout risque de non-conformité. Le contrôle interne est conçu pour faire face aux risques et fournir une assurance raisonnable que, dans la poursuite de sa mission de l'entité, l'entité vérifiée:

- remplit les obligations de reddition de comptes ;
- se conforme aux lois et règlements applicables ;
- protège les ressources contre les pertes, les abus et les dommages ; et
- exécute des opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces.

L'auditeur procède à une évaluation préliminaire du système de contrôle interne pour :

- comprendre dans quelle mesure les systèmes de contrôle interne s'améliorent d'année en année.
- conclure sur l'efficacité du système de contrôle interne et identifier les risques de contrôle
- concevoir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.

L'auditeur peut acquérir une compréhension des cinq composantes interconnectées suivantes du système de contrôle interne pertinentes pour l'audit⁵⁶:

1. L'environnement de contrôle
2. Le processus d'évaluation des risques de l'entité
3. Les systèmes d'information et de communication
4. Les activités de contrôle
5. Le suivi des contrôles

En règle générale, les contrôles sont établis au sein de l'entité pour atténuer les risques. En d'autres termes, l'« évaluation des risques » de l'entité dans l'organisation et son fonctionnement crée le besoin de contrôles. Après avoir identifié les risques auxquels elle est confrontée, l'entité doit concevoir des contrôles (les activités de contrôle, par exemple l'approbation, les autorisations, les vérifications, les examens, la séparation des tâches) pour atténuer ces risques, et ces contrôles doivent être partagés par le personnel dans toute l'organisation (systèmes d'information et de communication). Les responsables de la gestion de l'entité doivent respecter les règles et ne pas passer outre les contrôles afin de garantir que



Figure 5.2 : Cadre de contrôle interne

⁵⁶ ISSAI 4000.135

efficace. La direction de l'entité doit mettre en place un processus de « suivi » des contrôles pour s'assurer que ceux-ci fonctionnent comme prévu.

L'équipe d'audit peut documenter sa compréhension du système de contrôle interne de l'entité à l'aide du modèle de document de travail suggéré à la [Pièce 5.3](#).

(**Remarque:** Pour une petite entité, et si, selon le jugement professionnel de l'auditeur, l'entité ne dispose pas d'un système de contrôle interne mature couvrant les cinq éléments, l'application de la pièce 5.3 pour documenter le système de contrôle interne peut ne pas être appropriée. Dans de tels cas, l'auditeur peut documenter la compréhension du système de contrôle interne en suivant une approche différente comme expliqué ci-dessous.)

Contrôle interne pour une petite entité ou un petit sujet

Les petites entités peuvent ne pas être en mesure d'appliquer les cinq éléments du référentiel pour le système de contrôle interne. Elles ne disposent ni d'un système de contrôle, ni d'un système formel d'évaluation des risques. Certaines entités sont si petites (ou leurs systèmes de contrôle sont si faibles) qu'elles n'ont souvent aucun contrôle formel en place. Une entité gouvernementale importante et bien organisée peut gérer l'ensemble du spectre du cadre de contrôle interne parce qu'elle dispose des ressources financières et humaines nécessaires, d'un leadership et de la crainte très motivante des autorités de vérifier constamment sa conformité. Ce sont des facteurs qui leur permettent d'établir le cadre de contrôle dans son intégralité. Dans les petites entités, ou dans celles dont les systèmes de contrôle sont plus faibles, plutôt que de couvrir l'ensemble des détails des cinq éléments, les auditeurs peuvent poser les questions suivantes pour comprendre leur système de contrôle interne.

Composantes du contrôle interne	Questions à poser
Activités de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> • Comment l'entité s'assure-t-elle qu'elle se conforme aux règles et règlements pertinents pour ses fonctions ? Quels sont les mécanismes dont elle dispose à cet effet ? • Comment l'entité s'assure-t-elle que ses mécanismes de contrôle existants pour se conformer aux règles et règlements fonctionnent de manière efficace et efficiente?
Evaluation des risques	<ul style="list-style-type: none"> • Comment l'entité détermine-t-elle qu'une ou plusieurs activités de contrôle spécifiques sont essentielles pour assurer la conformité?
Information et communication	<ul style="list-style-type: none"> • Comment l'entité informe-t-elle son personnel responsable des opérations qu'une certaine activité/un certain mécanisme de contrôle est nécessaire pour assurer la conformité?
Suivi	<ul style="list-style-type: none"> • Quel(s) est (sont) le(s) processus utilisé(s) par l'entité pour s'assurer que la ou les activité(s) de contrôle est (sont) exécutée(s) correctement et de manière cohérente pour garantir la conformité?
Environnement de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est l'attitude de la direction de l'entité à l'égard des mécanismes de contrôle? (<i>L'environnement de contrôle est un résumé des quatre autres composantes.</i>)

Illustration 5.2: Questionnaire sur le contrôle interne pour les petites entités ou les petits sujets

L'auditeur peut documenter le système de contrôle interne à l'aide de ce questionnaire, au lieu d'utiliser la Pièce 5.3, pour les entités/sujets qui n'ont pas de système de contrôle interne établi.

5.2.3 Identification et évaluation des risques

L'évaluation des risques guide l'auditeur pour qu'il se concentre sur les questions essentielles du sujet ou de l'entité à contrôler, compte tenu des contraintes de ressources et de temps. Les résultats des activités d'identification des risques sont documentés à l'aide des modèles de « compréhension de l'entité » et de « compréhension du système de contrôle interne de l'entité ». Il s'agit d'identifier les risques inhérents et les risques de contrôle et de déterminer les risques de détection. Le modèle de risque d'audit aide les auditeurs à déterminer l'étendue des travaux d'audit à réaliser pour obtenir le niveau d'assurance souhaité pour leurs conclusions sur le sujet considéré.

Dans une mission d'attestation, le risque d'audit a trois composantes⁵⁷:

- a. le risque inhérent (RI) du sujet considéré ; le risque qu'une non-conformité importante se produise indépendamment des contrôles internes existants
- b. le risque de contrôle (RC) ; le risque que les contrôles internes pertinents associés à l'entité soient inappropriés ou ne fonctionnent pas correctement pour prévenir un cas de non-conformité importante
- c. le risque de détection (RD) : le risque qu'un cas de non-respect significatif ne soit pas détecté par l'auditeur, ce qui conduirait à une conclusion/opinion incorrecte.

Les activités d'évaluation du risque comprennent, entre autres, l'enquête (auprès de la direction, des principaux responsables, de l'audit interne), l'inspection (des locaux de l'entité, des documents et registres internes, du site web et des médias, des audits précédents), l'observation (des opérations de l'entité en cours) et l'analyse (des informations financières et non financières à l'aide de procédures analytiques).

a. Détermination du risque inhérent (RI) du sujet

Les auditeurs estiment le risque inhérent en fonction de leur compréhension des activités de l'entité et de ses opérations. Le risque inhérent est décrit comme le « risque en l'absence de contrôles ». En termes d'audit, le risque inhérent est le risque lié à la nature des activités, des opérations et des structures de gestion - que des non-conformités se produisent si elles ne sont pas empêchées ou détectées et corrigées par le contrôle interne. L'auditeur peut déterminer les risques inhérents en considérant les éléments suivants:

- Les risques génériques de l'entité ou du sujet
- Les risques liés à l'« inversion des critères »
- Prévision de ce qui pourrait mal se passer.
- Les résultats d'audits précédents
- Le processus d'évaluation des risques de l'entité

Pour identifier les risques inhérents, l'équipe d'audit peut organiser une séance de remue-méninges et examiner toutes les conditions et tous les événements de l'entité qui peuvent indiquer des risques de non-conformité.

Risques génériques de l'entité ou du sujet: Il s'agit des risques qui surviennent chaque fois que l'entité prend des mesures. Au cours du processus d'identification et d'évaluation des risques, l'auditeur considère comme risques génériques les risques qui sont intégrés dans la fonction de l'entité ou du sujet.

Risque d' « inversion des critères »: Il s'agit d'un risque provenant de la prémisse que l'entité pourrait ne pas se conformer aux autorités, c'est-à-dire aux critères d'audit. Lorsque l'auditeur analyse les

⁵⁷ ISSAI 4000.54

critères applicables à un sujet/une entité, l'inverse de ces critères peut l'amener à envisager les risques potentiels de non-conformité.

Exemple: le risque d'inversion des critères

Un auditeur évalue si l'entité respecte une réglementation (critère d'audit) qui exige que tous les bénéficiaires d'un programme d'aide publique, géré par l'entité, aient un revenu annuel inférieur au seuil de pauvreté. Le critère est ici le niveau de pauvreté fixé par la réglementation. L'inverse de ce critère (c'est-à-dire le risque inhérent) est que certains bénéficiaires du programme se situent au-dessus du niveau de pauvreté fixé et ne sont donc pas éligibles au soutien du programme. Le risque inhérent est que les personnes qui devraient bénéficier du programme n'en bénéficient pas. En outre, les personnes qui se situent au-dessus du seuil de pauvreté fixé pourraient recevoir des ressources destinées à aider les pauvres.

Prévoir « ce qui pourrait mal tourner ». L'auditeur fait preuve de scepticisme professionnel en anticipant les risques de non-conformité dans l'objet de l'audit. Pour évaluer les risques inhérents, l'auditeur doit analyser l'entité et prévoir ce qui pourrait mal se passer dans l'entité. Les auditeurs prennent en considération les critères par rapport auxquels ils évaluent le sujet considéré et cherchent à découvrir l'objectif de ces critères. Qu'est-ce que le législateur ou les autorités ont voulu obtenir avec cette loi ou ce règlement ? L'auditeur peut alors envisager si l'événement que les régulateurs essayaient d'empêcher aurait pu se produire.

Résultats d'audits précédents. Les rapports d'audit précédents peuvent également constituer une bonne mesure de l'évaluation des risques dans le domaine au moment de la planification de l'audit. L'auditeur doit assurer le suivi des recommandations pour confirmer si les non-conformités précédentes ont été corrigées ou traitées par l'entité. L'auditeur peut examiner les documents de travail antérieurs pour établir des liens avec le processus actuel d'évaluation des risques.

Processus d'évaluation des risques de l'entité. Le processus d'évaluation des risques de l'entité, s'il existe, peut également être une source d'information sur les risques de non-conformité. Le plan annuel de l'entité peut contenir les risques critiques identifiés pour des domaines particuliers de l'entité concernée, et son rapport annuel d'activité donne un aperçu des risques critiques rencontrés et de leur impact sur la réalisation des objectifs de l'entité. Toutefois, l'auditeur doit faire preuve de scepticisme professionnel, car les risques identifiés par l'entité auditée peuvent ne pas concerner ceux qui sont importants pour l'audit, et ces informations peuvent être biaisées. L'auditeur peut également prendre en compte le rapport d'audit interne de l'entité, s'il existe, pour identifier les domaines potentiels de préoccupation.

En notant tous les domaines potentiels identifiés, l'auditeur disposera d'une liste des risques inhérents de non-conformité pour l'entité ou le sujet considéré.

b. Identification des risques de contrôle (RC)

Le risque de contrôle est le risque que les contrôles internes pertinents associés aux risques inhérents soient inappropriés ou ne fonctionnent pas correctement ; et par conséquent, l'entité ne parviendra pas à prévenir les non-conformités significatives ou à les détecter et les corriger en temps utile. L'auditeur évalue les risques de contrôle sur la base de la compréhension et de l'évaluation du système de contrôle interne de l'entité.

Les auditeurs posent des questions sur les contrôles structurés autour des cinq composantes (activités de contrôle, évaluation des risques, information et communication, surveillance, environnement de

contrôle) du système de contrôle interne. L'auditeur cherche avant tout à savoir si, et comment, un contrôle spécifique prévient ou détecte et corrige une non-conformité. Si un contrôle prévu n'existe pas, l'auditeur s'enquiert des contrôles compensatoires qui pourraient être en place et qui auraient le même effet que le contrôle initial.

Tests de cheminement. Pour déterminer le bon fonctionnement du contrôle, l'auditeur effectue des « tests de cheminement » sur un petit nombre de transactions (si l'objet de l'audit est l'exécution/les dépenses budgétaires), ou sur les opérations de l'entité auditée. Il convient de noter que l'acquisition d'une compréhension des contrôles d'une entité ne doit pas être considérée comme un test de leur efficacité opérationnelle ; ce type de test est effectué dans la phase de réalisation de l'audit.

Concentration sur les contrôles pertinents. L'auditeur ne prend en compte que les contrôles qui sont pertinents pour l'objectif de l'audit. Il appartient à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, individuellement ou en combinaison avec d'autres, est pertinent au regard des risques inhérents au sujet considéré. En outre, l'auditeur détermine quels contrôles doivent être considérés comme clés. L'auditeur sélectionne un nombre approprié de contrôles clés à tester afin de s'assurer que tous les risques pertinents sont couverts. En choisissant les contrôles, l'auditeur peut prendre en compte les éléments suivants:

- Importance du risque lié (importance relative)	- Exigences légales et réglementaires applicables
- Nature de l'activité de l'entité, y compris son organisation	- Circonstances et composante applicable du contrôle interne
- Diversité et complexité des opérations de l'entité	- Nature et complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité
- Taille de l'entité	- Si, et comment, un contrôle spécifique prévient, ou détecte et corrige les non-conformités

Il existe une relation directe entre les objectifs de l'entité, que celle-ci s'efforce d'atteindre, et les composantes du contrôle interne, qui représentent ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs. Toutes les composantes sont pertinentes pour chaque catégorie d'objectifs de l'entité. Lorsqu'on examine une catégorie - l'efficacité et l'efficience des opérations, par exemple - les cinq composantes du contrôle interne doivent être présentes et fonctionner efficacement pour conclure que le contrôle interne des opérations de l'entité est efficace.

c. Le risque de détection (RD)

Le risque de détection est sous le contrôle de l'auditeur. Il s'agit du risque que l'auditeur ne soit pas en mesure de détecter une non-conformité qui n'a pas été corrigée par les contrôles internes de l'organisation. La norme ISSAI 4000.52 indique que l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures visant à réduire le risque de produire des conclusions incorrectes à un niveau faible acceptable. La réduction du risque d'audit comprend⁵⁸:

- L'anticipation des risques possibles ou connus du travail envisagé et de leurs conséquences,
- L'élaboration de procédures pour faire face à ces risques au cours de l'audit et documentation de la nature et de la manière dont ces risques seront traités.

⁵⁸ ISSAI 4000.53

L'auditeur peut réduire le risque de détection en contrôlant le sujet de manière planifiée et structurée, et en identifiant le plus possible les risques inhérents et les risques de contrôle. Dans le modèle d'assurance de l'audit, un niveau de confiance de 95 % est requis par le biais de procédures de corroboration ou en combinaison avec des tests de contrôle. Le niveau d'assurance de 95 % correspond à un risque d'audit de 5 %.

L'auditeur conçoit des procédures d'audit appropriées pour réduire les risques de détection à un niveau suffisamment bas ; il est recommandé de maintenir le risque d'audit global à 5 %. Toutefois, le risque de détection ne peut être que réduit, et non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit. Par conséquent, un certain risque de détection existera toujours.

Afin de renforcer l'efficacité d'une procédure d'audit et de son application, et de réduire la possibilité que l'auditeur choisisse une procédure d'audit inappropriée ou interprète mal les résultats de l'audit, il est essentiel de s'assurer que:

- une évaluation adéquate des risques lors de la phase de planification ;
- l'affectation de personnel compétent à l'équipe de mission ;
- que l'auditeur fasse preuve de scepticisme professionnel ; et
- la supervision et la révision des travaux d'audit réalisés.

Le tableau suivant présente les composantes du risque d'audit et l'assurance qui peut être tirée du test de contrôle et des procédures de corroboration.

Évaluation du risque inhérent	Évaluation du système de contrôle interne de l'entité	Assurance de l'évaluation combinée des risques	Confiance de l'assurance inhérente et de contrôle	Tests de corroboration à effectuer
Faible	Adéquat	Assurance de contrôle élevée	Assurance inhérente et assurance de contrôle	Minimal
	Non adéquat	Aucune assurance de contrôle	Assurance inhérente, mais pas d'assurance de contrôle	Standard
Élevé	Adéquat	Assurance de contrôle élevé	Pas d'assurance inhérente, mais une assurance de contrôle ; le test de contrôle peut être étendu pour réduire le test de substance.	Standard
	Non adéquat	Pas d'assurance de contrôle	Pas d'assurance inhérente, ni d'assurance de contrôle ; l'assurance provient uniquement du test de substance.	Maximal et ciblé

Les auditeurs utilisent ce tableau pour déterminer et développer l'approche d'audit. Il démontre que l'étendue du travail d'audit est basée sur les risques perçus et l'efficacité des contrôles pour atténuer les risques. Dans le cas d'un audit où le risque inhérent est élevé et où le contrôle interne n'est pas adéquat, l'auditeur élabore le plan en tenant compte de l'absence d'assurance inhérente et de contrôle. L'auditeur réalisera, en appliquant son jugement professionnel, un audit ciblé avec un maximum de procédures de corroboration, comme expliqué au chapitre 6.

d. Identification du risque de fraude

L'ISSAI 4000.58 stipule que l'auditeur doit prendre en considération le risque de fraude tout au long du processus d'audit et documenter le résultat de cette évaluation. Bien que la détection d'actes illégaux potentiels, y compris de fraudes, ne soit généralement pas l'objectif principal de l'audit de conformité, les auditeurs incluent les facteurs de risque de fraude dans leur évaluation des risques et restent attentifs aux indications d'actes illégaux, y compris de fraudes, dans le cadre de leurs travaux.

Les auditeurs qui recherchent des risques de fraude importants doivent faire preuve de scepticisme professionnel, discuter des problèmes avec la direction, appliquer les tests d'audit de manière imprévisible et assurer le suivi des contrôles effectués par la direction. Les auditeurs analysent également les éléments généralement présents dans une fraude. Ces éléments sont présentés dans ce qui est communément appelé le triangle de la fraude:

- Incitation ou pression pour commettre la fraude
- L'opportunité de commettre la fraude
- Une attitude ou une rationalisation pour justifier la fraude



Figure 5.3: Le triangle de la fraude

L'occasion de commettre la fraude se présente généralement en raison de contrôles internes inadéquats, inefficaces ou absents. Les auditeurs doivent utiliser leur jugement professionnel pour évaluer le risque de non-conformité dû à la fraude en fonction de quatre caractéristiques de risque:

- le type de risque concerné ;
- l'importance du risque (importance relative)
- la probabilité que le risque entraîne une non-conformité importante ; et
- l'omniprésence du risque.

Les auditeurs doivent être attentifs à l'éventualité d'une fraude et fixer des priorités fondées sur le risque pour leurs tests afin de détecter les différents types de non-conformité délibérée possibles et de rendre compte des rapports financiers frauduleux, des détournements d'actifs et de la corruption. Les ISC disposant de ressources suffisantes peuvent mettre en place une équipe d'évaluation des risques qui peut fournir des informations sur les risques de fraude à l'équipe d'audit.

Si des soupçons d'actes illégaux apparaissent au cours de l'audit, l'auditeur peut les communiquer aux niveaux appropriés de la direction et aux responsables de la gouvernance. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont probablement des organes administratifs situés plus haut dans la hiérarchie. Lorsque cela est approprié et raisonnable, l'auditeur peut assurer un suivi et vérifier que la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont pris les mesures appropriées en réponse à la suspicion, par exemple en signalant l'incident aux autorités compétentes chargées de l'application de la loi. L'auditeur peut également signaler de tels incidents directement aux autorités compétentes chargées de l'application de la loi⁵⁹.

Remarque: En raison des différents mandats et structures organisationnelles qui existent au niveau international, il appartient à l'ISC de déterminer les mesures appropriées à prendre concernant les cas de non-conformité liés à des fraudes ou à des irrégularités graves.⁶⁰ Les auditeurs prennent des mesures pour s'assurer qu'ils répondent de manière appropriée en fonction du mandat de l'ISC et des circonstances particulières.

L'équipe d'audit peut documenter les risques de fraude à l'aide du modèle de document de travail proposé à la [Pièce 5.4](#).

⁵⁹ ISSAI 4000.231

⁶⁰ ISSAI 400

L'ISSAI 4000.55 stipule que, dans le cadre d'une mission de rapport direct, l'auditeur peut appliquer le modèle de risque d'audit pour formuler une conclusion sur le sujet considéré. L'auditeur peut suivre un processus abrégé, en identifiant et en évaluant les risques inhérents et les risques de contrôle de l'entité, il peut définir la nature et l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants nécessaires pour tester le respect des critères. Plus le niveau de risque est élevé, plus l'étendue des travaux d'audit requis pour réduire suffisamment le risque de détection afin d'atteindre le niveau acceptable de risque d'audit⁶¹.

Le processus d'identification et d'évaluation des risques pour la planification d'une mission d'information directe peut comporter les quatre étapes suivantes ⁶².

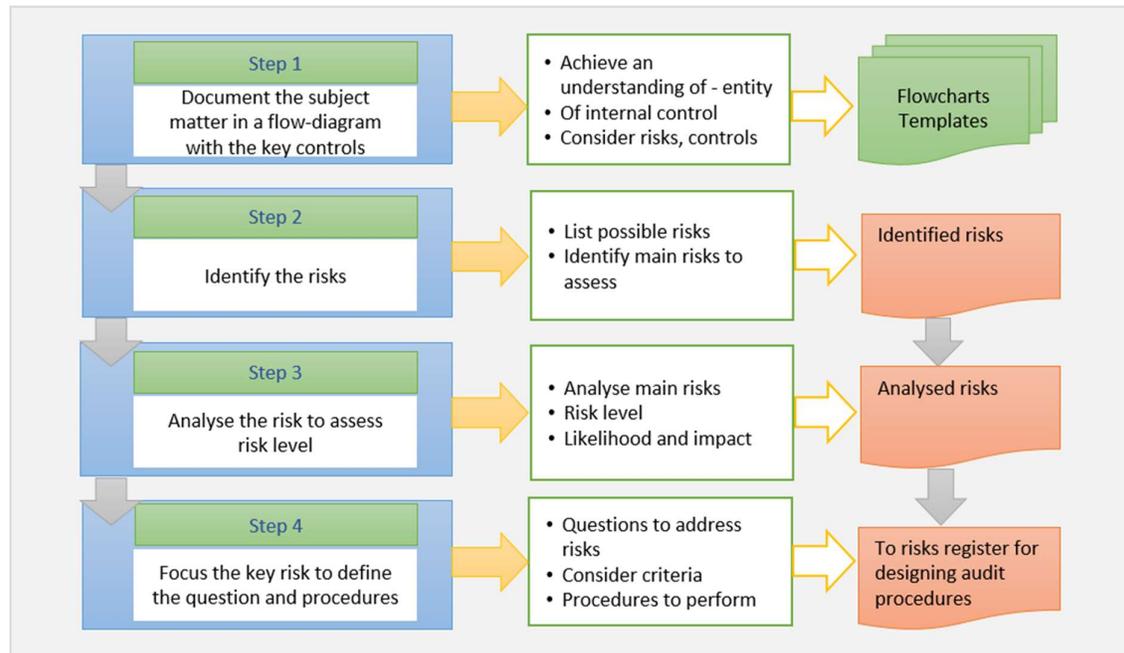


Figure 5.4: Processus d'évaluation des risques pour une mission de rapport direct

Ce processus permet à l'auditeur de commencer avec les connaissances acquises sur le sujet et de se concentrer finalement sur les risques critiques qui conduisent aux questions d'audit pertinentes. L'auditeur peut appliquer le processus d'identification des risques inhérents et des risques liés au contrôle à l'étape 1, en suivant les étapes de la connaissance de l'entité et du contrôle interne, comme expliqué ci-dessus.

e. Évaluation des risques

L'auditeur évalue tous les risques identifiés lors des étapes précédentes. Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur détermine, parmi les risques inhérents identifiés, ceux qui, selon son jugement, requièrent une attention particulière de la part de l'audit (risques significatifs), qui découlent des risques commerciaux/opérationnels pouvant entraîner un non-respect des règles. L'auditeur doit évaluer la conception des contrôles connexes et déterminer, par des tests, si ces contrôles ont été mis en œuvre de manière efficace et continue tout au long de la période considérée.

Par exemple, si l'objet de l'audit porte sur les dépenses de l'entité, l'auditeur doit déterminer si le risque de non-conformité:

- implique des transactions importantes;

⁶¹ ISSAI 4000.56

⁶² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

- implique des transactions significatives non routinières qui sortent du cours normal des opérations de l'entité, ou qui semblent inhabituelles ;
- constitue un risque de fraude ; et
- est lié à des développements récents et requiert donc une attention particulière.

L'auditeur prend en compte la complexité des opérations et le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières liées aux risques.

L'évaluation des risques, basée sur la détermination des risques significatifs, relève du jugement professionnel de l'auditeur. Pour déterminer si le risque doit faire l'objet d'un audit, l'auditeur examine la nature du risque, l'impact probable de la non-conformité potentielle et la probabilité que le risque se concrétise.

La détermination de la probabilité que les risques se concrétisent est une difficulté fondamentale du processus d'évaluation des risques. L'auditeur travaillera sur la base d'hypothèses, et ces hypothèses doivent être raisonnables et documentées.

L'auditeur doit ensuite déterminer l'impact probable, ou les conséquences des risques, sur l'organisation et la réalisation des objectifs pertinents, si le risque se matérialise.

Exemple: L'auditeur peut déterminer un niveau - élevé, moyen ou faible - d'occurrence (probabilité) et de gravité (impact) pour chaque risque en utilisant la matrice des risques ci-dessous. L'évaluation globale des risques est le résultat de la combinaison de ces deux éléments⁶³.

Probabilité	Impact		
	Faible	Moyenne	Elevée
Faible			
Moyenne			
Elevée			

Évaluation globale du risque:	Faible	Moyenne	Elevée
		Le risque peut être ignoré	Jugement basé sur la caractéristique du risque

Une illustration de l'évaluation des risques dans la planification est fournie ci-dessous.

Exemple: Évaluation des risques liés au fonctionnement d'un conseil municipal:

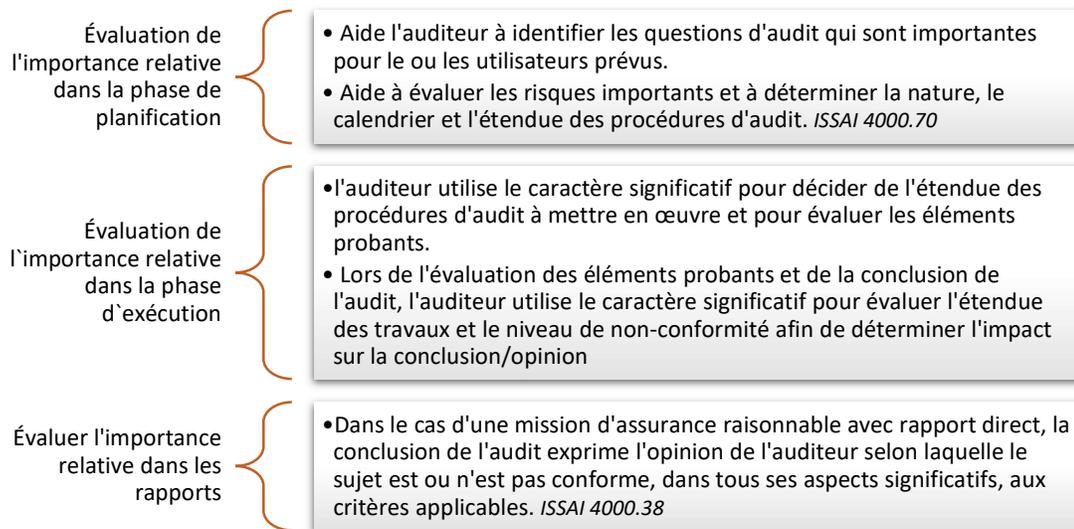
Contexte: L'objet de l'audit est « les opérations d'un conseil municipal » responsable de la gouvernance de la ville. Le conseil a diverses opérations, par exemple, la gestion des terrains, la gestion des bâtiments, l'octroi de licences, la perception des revenus, la perception des impôts. L'exécution du budget et les dépenses font également partie de ses activités. L'auditeur a centré son audit sur les activités et les services du conseil municipal, en particulier sur la gestion des terrains et des bâtiments, et sur la manière dont l'entité respecte les critères applicables à l'accomplissement de ces deux fonctions.

⁶³ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

Évaluation des risques:	<p>L'auditeur identifie les risques - en utilisant le processus décrit dans la section 5.2.3 - en évaluant les risques inhérents et les risques de contrôle. Les risques sont identifiés en analysant le flux de processus de chaque fonction - gestion des bâtiments, gestion des terrains tout en comprenant l'entité et son environnement de contrôle. L'équipe d'audit a évalué les risques et documente les risques significatifs dans le registre des risques. Seuls les risques identifiés ont été inscrits au registre des risques, et les procédures d'audit ont été conçues en conséquence. Au cours de l'audit, l'équipe a identifié des risques supplémentaires pour la gestion des terrains et des bâtiments. L'équipe a documenté les nouveaux risques et a modifié le plan d'audit en conséquence.</p> <p>Si l'objet de l'audit est l'exécution des dépenses/budget du conseil, l'auditeur peut effectuer l'évaluation des risques en prenant en compte toutes les opérations liées aux dépenses.</p>
--------------------------------	--

f. Déterminer l'importance relative

La norme ISSAI 4000.125 stipule que l'auditeur doit déterminer le caractère significatif pour servir de base à la conception de l'audit et le réévaluer tout au long du processus d'audit. Après avoir sélectionné les domaines d'audit importants, l'auditeur détermine le caractère significatif⁶⁴. L'auditeur sélectionne ensuite le sujet et les critères, en tenant compte du risque et de l'importance relative⁶⁵.



Lors de la planification de l'audit, l'auditeur choisit le caractère significatif en fonction des besoins de l'utilisateur ou des utilisateurs prévus⁶⁶. La détermination du caractère significatif est une question de jugement professionnel et dépend de l'interprétation par l'auditeur des besoins des utilisateurs. L'utilisateur prévu peut juger qu'un élément est significatif si les informations le concernant sont susceptibles d'influencer son processus décisionnel.

L'ISSAI 4000.127 stipule que l'importance relative peut porter sur des facteurs quantitatifs tels que le nombre de personnes ou d'entités concernées par le sujet particulier ou les montants monétaires en jeu, ainsi que sur le mauvais usage des fonds publics, quel qu'en soit le montant.

Importance relative quantitative:

L'ISSAI 4000.129 stipule que - L'importance relative quantitative est déterminée en appliquant un pourcentage à un point de référence choisi comme point de départ. Cela implique l'exercice du jugement professionnel et reflète, selon le jugement de l'auditeur, les mesures que le ou les utilisateurs de l'information sont le plus susceptibles de considérer comme importantes.

⁶⁴ ISSAI 4000.128

⁶⁵ ISSAI 4000.37

⁶⁶ ISSAI 4000.103

L'ISSAI 4000.186 indique que - l'importance relative en valeur peut impliquer, en fonction du sujet traité, les montants (montants monétaires) ou d'autres mesures quantitatives telles que le nombre de citoyens ou d'entités concernés, les niveaux d'émission de carbone, les retards concernant les délais.

L'auditeur peut appliquer le pourcentage seuil entre 0,5 % et 5 % pour l'importance relative quantitative. Ce choix est une question de jugement, fondé sur l'évaluation par l'auditeur du contrôle interne, l'évaluation des risques, la sensibilité du sujet traité et les besoins des utilisateurs prévus. L'auditeur peut appliquer un pourcentage seuil différent en fonction des besoins des utilisateurs. En plus du pourcentage seuil, un plafond peut également être fixé en termes de montant absolu.

L'importance relative quantitative est principalement utilisée dans les missions d'attestation. Lors de la réalisation de telles missions, l'auditeur peut vouloir sélectionner des niveaux de signification distincts pour les catégories de transactions ou de soldes qui sont plus importants pour le ou les utilisateurs des comptes ou qui présentent un risque de non-conformité plus élevé par nature ou par contexte. Pour une mission d'information directe, lorsque l'objet de la mission est la dépense d'une entité, l'auditeur peut appliquer l'importance relative quantitative.

Exemple: Calcul de l'importance relative quantitative globale

La détermination de l'importance relative quantitative exige que l'auditeur identifie la base de l'importance relative et le pourcentage à appliquer sur le montant brut. Le pourcentage est déterminé en fonction de l'état des risques et des contrôles, de la sensibilité du sujet traité et des besoins des utilisateurs. Dans cet exemple, l'auditeur utilise 1,5%, considérant que le sujet est relativement sensible.

	Sensibilité du sujet 0.5% -----> 5%
Base de l'importance relative	Seuil d'importance relative – 1.5%
Montant brut des dépenses	345 000 000
Niveau d'importance relative	345 000 000 x 1.5% = 5 175 000

Le niveau d'importance relative quantitative est de 5 175 000. Cela signifie que si la valeur de la non-conformité dépasse cette limite, elle peut être considérée comme importante et affecter la conclusion de l'audit. Les auditeurs doivent tenir compte du caractère généralisé de la non-conformité.

Illustration 5.3: Détermination de l'importance relative quantitative

Le niveau d'importance relative influencera la quantité de travail d'audit que l'auditeur entreprendra. Les fourchettes de pourcentage à utiliser sont fixées par l'équipe d'audit en fonction de la base d'importance relative adoptée. Le choix du pourcentage doit se fonder sur le profil de risque/les caractéristiques de l'objet de l'audit, c'est-à-dire sur le niveau d'intérêt du public et du Parlement à son égard, en particulier si le rapport d'audit doit être utilisé comme un moyen de demander des comptes à la partie responsable.

Étant donné que les profils de risque, la sensibilité des transactions et l'efficacité des contrôles internes peuvent être différents selon le domaine concerné, le seuil d'importance relative peut également être fixé différemment. L'auditeur peut envisager de fixer des seuils de d'importance relative séparément de l'importance relative globale. Cela peut se faire soit en appliquant le pourcentage du seuil global utilisé pour déterminer le niveau de d'importance relative global sur la valeur de la population de ce domaine particulier du sujet considéré, soit si les profils de risque, la sensibilité et l'efficacité du contrôle interne varient de manière significative, l'auditeur peut appliquer un pourcentage de seuil approprié pour refléter cette différence.

Lors d'un audit de conformité, il peut arriver que l'importance relative quantitative ne s'applique pas à un sujet particulier faisant l'objet de l'audit. Les aspects qualitatifs de l'importance relative deviennent alors plus pertinents.

Importance relative qualitative:

L'ISSAI 4000.130 stipule que - dans certains cas, les facteurs qualitatifs sont plus importants que les facteurs quantitatifs. Les attentes et l'intérêt du public sont des exemples de facteurs qualitatifs qui peuvent avoir une incidence sur la détermination de l'importance relative par l'auditeur.

L'importance relative des facteurs qualitatifs lors de la détermination de l'importance relative dans un audit particulier relève du jugement professionnel de l'auditeur. Les facteurs qualitatifs peuvent inclure:

- La relation entre les différentes parties du sujet si la non-conformité dans un domaine du sujet affecte les autres.
- La nature de la non-conformité observée à un contrôle lorsque l'information sur le sujet est une déclaration selon laquelle le contrôle est efficace.
- Si la non-conformité est le résultat d'un acte intentionnel ou non intentionnel.
- Lorsque le sujet est un programme gouvernemental ou une entité, si un aspect particulier du programme ou de l'entité est significatif au regard de la nature, de la visibilité et de la sensibilité du programme ou de l'entité.
- Lorsque l'information sur le sujet concerne une conclusion sur la conformité à la loi ou à la réglementation, la gravité des conséquences de la non-conformité.

Le scénario ci-dessous illustre les aspects de la matérialité qualitative:

Prise en compte de l'importance relative qualitative

Les dispositions d'un code du bâtiment exigent que l'inspecteur du bâtiment effectue plusieurs inspections annuelles. L'organisme public n'a pas effectué d'inspections au cours des cinq dernières années. Cette non-conformité peut être significative en raison d'aspects qualitatifs tels que les implications en matière de sécurité. Bien qu'aucun montant monétaire ne soit en jeu, la non-conformité peut être considérée comme importante en raison des conséquences potentielles qu'elle peut avoir sur la sécurité des occupants du bâtiment. En outre, en cas de catastrophe, il existe également un risque que la non-conformité donne lieu à d'importantes actions en responsabilité, ce qui pourrait avoir des conséquences financières importantes pour l'agence gouvernementale.

Comme indiqué dans l'ISSAI 4000.127, la nature ou les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également rendre une question importante (importance relative qualitative). L'importance relative qualitative est déterminée par la nature et le contexte de l'élément en question.

Important par nature. L'important par nature est lié à des caractéristiques inhérentes et concerne des questions pour lesquelles il peut y avoir des exigences de divulgation spécifiques ou un intérêt politique ou public élevé. Il comprend tout soupçon de mauvaise gestion, de fraude, d'illégalité ou d'irrégularité grave ou de déclaration intentionnelle erronée ou fausse des résultats ou des informations. L'importance relative peut, par nature, résulter d'une non-conformité:

- de hauts fonctionnaires qui éveillent des soupçons concernant des conflits d'intérêts ;
- qui peuvent suggérer une activité frauduleuse ou la corruption ;
- dans un domaine où il existe un haut degré d'intérêt public ; et
- lorsque la législation ou les règlements indiquent clairement qu'il s'agit d'une infraction grave, quelle qu'en soit la valeur monétaire.

Important par le contexte. L'important par le contexte concerne les éléments qui sont significatifs par leur circonstance, de sorte qu'ils modifient l'impression donnée aux utilisateurs. Il s'agit de cas où une erreur ou une non-conformité mineure peut avoir un effet significatif, par exemple une classification erronée des dépenses en tant que recettes, de sorte qu'un déficit réel est déclaré comme un excédent.

Par exemple, lorsque la valeur totale de la non-conformité est inférieure au seuil d'importance relative, mais que l'auditeur sait que la partie prenante, telle que le Parlement, a exprimé un intérêt particulier pour les irrégularités apparentes du sujet traité. L'auditeur considère donc que le problème est important, même si sa valeur n'est pas significative.

Fixation d'un seuil qualitatif: Parfois, il n'est pas possible d'établir un seuil d'importance relative quantitative, car la non-conformité ne peut pas toujours être quantifiée par des montants ou des valeurs monétaires. Il pourrait être plus approprié pour l'équipe d'audit de fixer un taux de non-conformité tolérable comme seuil, sur le sujet considéré dans son ensemble, et à différents domaines du sujet considéré, le cas échéant. Toutefois, l'auditeur doit également définir ce qui constitue un cas de non-conformité significatif. En effet, la hiérarchie et l'importance des non-conformités diffèrent selon les niveaux d'autorisation, tels que les législations, les réglementations ou les directives parlementaires..

Si le sujet est sensible et suscite un grand intérêt de la part du Parlement, du public et des médias, un taux de non-conformité tolérable plus faible impliquera davantage de tests d'audit et une plus grande assurance sur les domaines évalués.

L'ISSAI 4000.92 stipule que - au stade de la planification de l'audit, la documentation conservée par l'auditeur doit contenir l'évaluation de l'importance relative du sujet. L'auditeur peut documenter l'évaluation de l'importance relative au stade de la planification à l'aide du modèle de document de travail fourni à la [Pièce 5.5](#).

g. Résultat de l'évaluation des risques : registre des risques

Une fois que l'auditeur a identifié et évalué tous les risques, et qu'il a déterminé les risques importants, les risques sont ensuite répertoriés dans un registre des risques et pris en compte pour les tests d'audit. Cette liste vise à documenter tous les risques potentiels de non-conformité selon un processus systématique, étape par étape. L'équipe d'audit peut envisager d'autres formes appropriées de documentation des risques. À partir du registre des risques, l'équipe d'audit peut approfondir les risques à l'aide d'un outil suggestif - la matrice de conception de l'audit - avec les procédures d'audit appropriées à mettre en œuvre et les preuves à collecter. L'équipe d'audit peut documenter les risques identifiés pour l'audit à l'aide du modèle de document de travail suggéré fourni à la [Pièce 5.6](#).

5.2.4 Concevoir des procédures d'audit pour répondre aux risques évalués

L'ISSAI 4000.149 stipule que - l'auditeur doit planifier des réponses appropriées aux risques évalués (identifiés et documentés dans le registre des risques). Les réponses aux risques évalués comprennent la conception de procédures d'audit qui répondent aux risques.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent varier d'un audit à l'autre. Néanmoins, les procédures d'audit de conformité impliquent, en général, l'établissement des critères pertinents, c'est-à-dire des autorisations qui régissent l'entité, puis l'évaluation du sujet concerné par rapport à ces autorisations.

L'auditeur peut utiliser une matrice de conception d'audit pour documenter les réponses aux risques évalués. La matrice fournit une structure pour les éléments essentiels de la conception et rend la planification systématique et dirigée. L'objectif est de faciliter la communication des décisions relatives à la méthodologie et de faciliter le travail sur le terrain. Elle décrit les exigences et les

procédures nécessaires à la mise en œuvre de l'objectif d'audit et à la réalisation d'évaluations par rapport aux critères d'audit pour chaque risque identifié dans le registre des risques.

La matrice est flexible, et l'équipe doit mettre à jour ou modifier son contenu au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit. Elle établit une relation entre les objectifs de l'audit, les procédures d'audit et le travail sur le terrain. Elle facilite également la supervision et la révision de l'audit pour le contrôle de la qualité.

	1	2	3	4	5
No.	Risques identifiés (extrait du registre des risques, Pièce 5.6)	Critères	Éléments probants/ informations requis	Source des éléments probants/ informations	Procédures d'audit à mettre en œuvre
1.	Risque 1				
2.	Risque 2				
3.	...				

Illustration 5.4: Matrice de planification de l'audit

Les procédures d'audit comprennent des procédures de corroboration et des tests de contrôle. Les contrôles de substance comprennent à la fois des tests de détail et des procédures analytiques. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle, il doit obtenir des preuves de cette efficacité lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration. La conception et la mise en œuvre des contrôles clés relatifs au sujet considéré peuvent être évaluées comme adéquates.

L'équipe d'audit peut documenter les procédures d'audit à mettre en œuvre dans la matrice à l'aide du modèle de document de travail suggestif fourni à la Pièce 5.7. Sur la base des procédures d'audit conçues pour les risques identifiés et des éléments probants potentiels à recueillir au cours de l'audit, les auditeurs réalisent l'audit, qui est expliqué au chapitre 6.

5.3 Documentation et garantie de la qualité de la stratégie d'audit et du plan d'audit

La documentation de la stratégie et du plan d'audit est la dernière étape du processus de planification. À ce stade, l'équipe d'audit a examiné tous les aspects critiques de l'audit ; les membres de l'équipe se sont mis d'accord sur ce qu'ils feront au cours de l'audit (documenté dans la stratégie d'audit) et sur la manière dont ils le feront (documenté dans le plan d'audit).

La planification implique également des considérations liées à la direction, à la supervision et à la révision de l'équipe d'audit et de son travail. L'auditeur peut préparer la stratégie et le plan d'audit en un seul document pour approbation par la direction de l'ISC avant de commencer le travail sur le terrain. Au cours de ce processus, l'auditeur doit examiner le plan et la stratégie d'audit, traiter les questions importantes soulevées lors de l'examen, de la révision, de la finalisation et de la signature de la stratégie et du plan par la direction.

Toutes les pièces fournies dans ce chapitre serviront de base à l'élaboration du document du plan d'audit. Les liens entre les pièces à conviction et leurs résultats peuvent être présentés comme suit:

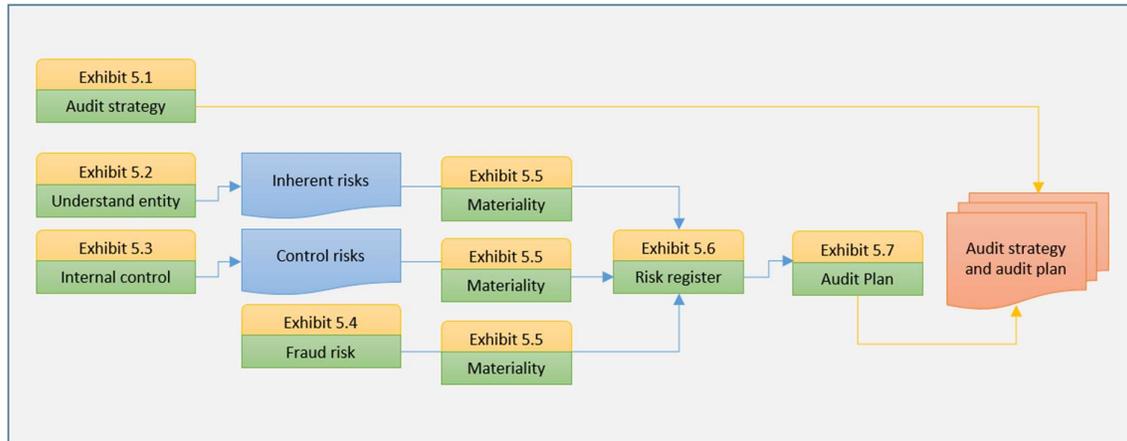


Illustration 5.5: Documentation du plan d'audit

Les Pièces 5.2 à 5.5 identifient les risques pertinents pour l'audit. Les procédures d'audit et les preuves d'audit à recueillir sont documentées à la Pièce 5.7, ainsi que la matrice. L'auditeur met à jour la stratégie et le plan d'audit si nécessaire tout au long du processus d'audit.

Le plan d'audit doit être examiné, modifié si nécessaire, et approuvé par le fonctionnaire compétent qui a l'autorité de supervision de l'équipe d'audit. Si la structure de l'ISC ne dispose pas d'un tel niveau de supervision, le plan doit être examiné par un autre auditeur de l'ISC ayant une ancienneté et une autorité suffisantes, qui a réalisé avec succès des audits de type et de complexité similaires et qui est indépendant de l'équipe d'audit. Toutes ces révisions, ainsi que les approbations éventuelles, doivent être documentées. Les personnes chargées de l'examen du plan d'audit peuvent prendre en compte la liste de contrôle de la qualité proposée à l'Annexe 5-A.

Exécution de procédures d'audit, collecte et évaluation de éléments probants



Chapitre 6

Exécution de procédures d'audit, collecte et évaluation de éléments probants

- 6.1 Éléments probants
- 6.2 Preuves d'audit suffisantes et appropriées
- 6.3 Techniques de collecte des éléments probants
- 6.4 Détermination de la taille de l'échantillon
- 6.5 Évaluer les éléments probants et tirer des conclusions
- 6.6 Assurer la qualité des travaux d'audit sur le terrain

Dans la phase de travail sur le terrain, les auditeurs mettent en œuvre les procédures d'audit sur les risques identifiés dans le plan d'audit. Au cours de cette phase, les auditeurs sélectionnent des échantillons, si nécessaire, dans le domaine concerné, recueillent des éléments probants et les évaluent. Ce chapitre commence par présenter les types et les caractéristiques d'éléments probants suffisants et appropriés. Il décrit ensuite la méthode d'échantillonnage appropriée à utiliser pour un type de mission particulier. Il explique les différentes techniques de collecte d'éléments probants et la manière dont l'auditeur peut évaluer les éléments probants recueillis pour former la conclusion d'une mission de rapport direct.

6.1 Éléments probants

Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour parvenir aux conclusions sur lesquelles il fonde sa conclusion ou son opinion. Les auditeurs conçoivent et mettent en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de formuler une conclusion ou une opinion sur la conformité d'un sujet aux critères établis, dans tous leurs aspects significatifs.

Pour couvrir l'étendue de l'audit, l'auditeur doit décider quand les éléments probants sont suffisants et appropriés pour fournir la base d'une conclusion ou d'une opinion. Dans la phase de planification, les auditeurs examinent :

- a. les contrôles internes mis en place par l'entité auditée pour prévenir, détecter et rectifier les cas de non-conformité, et
- b. s'il existe une unité organisationnelle au sein de l'entité auditée pour la gestion des contrôles et des autres risques.

Sur la base de cette revue, les auditeurs identifient les risques de contrôle et les autres risques et les prennent en considération lorsqu'ils commencent à recueillir des éléments probants. Les différents types d'éléments probants sont les suivants.

Preuves testimoniales : Ces preuves correspondent à ce que le personnel de l'entité auditée dit à l'auditeur. Bien qu'il s'agisse de la forme la plus faible d'éléments probants, certains témoignages sont plus forts que d'autres. Par exemple, le personnel qui exécute la tâche peut mieux expliquer comment la tâche est exécutée que le superviseur du personnel qui sait comment la tâche doit être exécutée. Les témoignages de deux personnes ou plus sont plus forts que ceux d'une seule personne.

Preuves documentaires : Ce type de preuve est contenu dans les documents. Il s'agit du deuxième type de preuve le plus solide ; toutefois, il est important de tenir compte de la source du document. Documents produits par l'entité Les systèmes d'information sont une forme courante de preuve utilisée par les auditeurs. Les documents provenant de sources externes à l'organisation sont plus solides que les documents internes ; cependant, ils ne sont pas aussi solides que les documents envoyés directement aux auditeurs. Par exemple, un employé de l'entité peut produire une facture provenant d'un fournisseur qui n'existe pas sur le marché.

Preuves physiques : Ce type de preuve est ce que les auditeurs voient ou observent pendant l'audit. Le plus courant est, par exemple, le décompte des stocks ou l'observation des zones où les produits chimiques toxiques sont rejetés par une entité. Il s'agit de la forme de preuve la plus solide. L'auditeur doit tenir compte de ce que les preuves prouvent et de ce qu'elles ne prouvent pas.

Éléments probants analytiques : L'auditeur obtient ce type d'éléments probants en comparant, en calculant ou en analysant autrement les données. Les auditeurs peuvent examiner les comparaisons entre le budget et les dépenses réelles. Les preuves analytiques prouvent qu'il existe certaines relations entre les données analysées. L'auditeur poursuit généralement ses investigations pour identifier les causes de ces relations.

Preuves circonstancielles : Il ne s'agit pas de preuves directes mais liées aux circonstances. Dans ce cas, l'auditeur présente des preuves d'autres faits qui, sur la base d'une inférence raisonnable, le conduiraient à croire que le fait visé est prouvé. En d'autres termes, les preuves circonstancielles désignent toutes les preuves autres que les preuves directes de non-conformité. Ils sont généralement utilisés pour déterminer les cas de non-conformité dus à une fraude. Par exemple, dans un scénario de fraude ou de corruption potentielle, il s'agit de preuves du comportement standard, du manquement de l'employé et des paiements irréguliers.

6.2 Éléments probants suffisants et appropriés

Le caractère suffisant et le caractère approprié sont interdépendants. L'auditeur exerce son jugement professionnel et son scepticisme en considérant la quantité (caractère suffisant) et la qualité (caractère approprié) des éléments probants tout en déterminant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

L'auditeur devra souvent combiner et comparer des éléments probants provenant de sources différentes pour répondre aux exigences de suffisance et de caractère approprié des éléments probants. La nature et les sources des éléments probants nécessaires sont déterminées par les éléments suivants:



Caractère suffisant des éléments probants : Quantité

Le caractère suffisant est une mesure de la quantité d'éléments probants nécessaires pour étayer les constatations et les conclusions de l'audit. Il n'existe pas de formule permettant d'exprimer en termes absolus la quantité d'éléments probants nécessaire pour être considéré comme suffisant. Pour évaluer le caractère suffisant des éléments probants, l'auditeur doit déterminer si les éléments probants recueillis sont suffisants pour persuader une personne bien informée que les constatations sont raisonnables.⁶⁷

La quantité d'éléments probants nécessaires est liée à la nature de la mission d'audit. Par exemple, pour formuler une conclusion dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir davantage d'éléments probants que dans le cadre d'une mission d'assurance limitée.⁶⁸ De même, une mission d'audit plus étendue nécessite normalement plus d'éléments probants qu'une mission d'audit plus restreinte.

La quantité d'éléments probants dépend du risque d'audit. Plus le risque est élevé, plus il est probable que des éléments probants soient nécessaires. Pour ce qui est de la qualité des éléments probants, plus elle est élevée, moins ils sont nécessaires.⁶⁹ Toutefois, le fait d'obtenir davantage d'éléments probants ne compense pas une qualité médiocre.⁷⁰

⁶⁷ ISSAI 4000.147

⁶⁸ ISSAI 4000.146

⁶⁹ ISSAI 4000.151

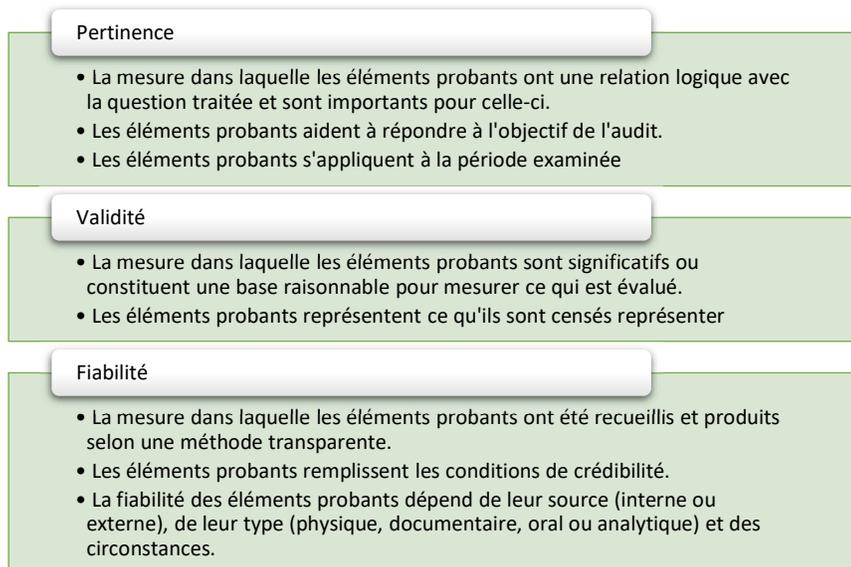
⁷⁰ ISSAI 4000.152

Ce qui constitue des éléments probants suffisants et appropriés relève du jugement professionnel de l'auditeur, et est influencé par les éléments suivants:

Le jugement des auditeurs sur les éléments probants est basé sur:	L'importance d'une non-conformité potentielle, et
	la probabilité que la non-conformité ait un effet important sur le sujet traité
	L'efficacité des réponses apportées par l'entité pour faire face au risque de non-conformité.
	L'expérience d'audits précédents avec des non-conformités similaires.
	Les résultats des procédures d'audit effectuées.
	La source et la fiabilité des informations disponibles.
	Le caractère convaincant des éléments probants.
La connaissance de la partie responsable et de son environnement.	

Pertinence des éléments probants de l'audit : Qualité

Le caractère approprié est une mesure de la qualité des éléments probants. Elle comprend la pertinence, la validité et la fiabilité.⁷¹



Tout en reconnaissant que des exceptions peuvent exister, les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont:

Obtenus auprès de sources indépendantes	De l'extérieur de l'entité, par exemple une confirmation reçue d'un tiers, par opposition à une confirmation générée en interne
Sous réserve de contrôles connexes efficaces	Si elle est générée en interne;

⁷¹ ISSAI 4000.148

Obtenus directement par l'auditeur	Par exemple, l'observation directe de l'application d'un contrôle, plutôt que, indirectement, une demande de renseignements sur l'application d'un contrôle.
Sous forme documentaire	Qu'ils soient sur papier, électroniques ou sur un autre support, plutôt que des déclarations verbales
Fournis dans les documents originaux	Plutôt qu'une photocopie

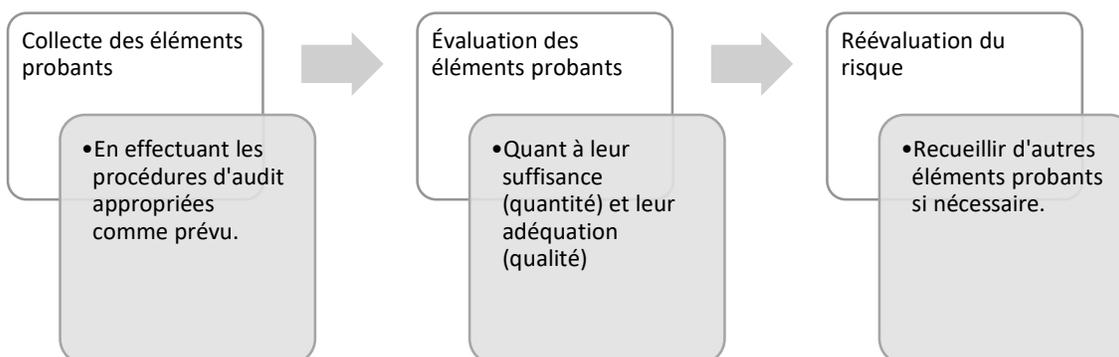
Autres considérations sur les éléments probants:

Les auditeurs doivent documenter de manière adéquate les éléments probants dans les documents de travail. Cette documentation comprend les travaux effectués, les constatations et les conclusions, ainsi que la justification des principales décisions. Les informations qui ne sont pas pertinentes pour le travail effectué ou les conclusions tirées ne doivent pas être incluses. Les auditeurs prennent également en compte:

Corroboration des éléments probants	L'obtention de preuves provenant de sources différentes ou de nature différente peut soit corroborer d'autres preuves, soit indiquer qu'un élément de preuve individuel n'est pas fiable.
Exécution de procédures supplémentaires	Dans les cas où les éléments probants obtenus d'une source sont incompatibles avec ceux obtenus d'une autre source, l'auditeur doit déterminer quelles procédures supplémentaires sont nécessaires pour résoudre l'incohérence.
Utilisation d'éléments probants confidentiels	Si les documents produits par la direction sont classés confidentiels, l'auditeur ou son supérieur au niveau approprié discutera de la meilleure façon d'utiliser ces informations confidentielles.
Éléments probants sur la fraude	Les informations et la documentation relatives aux cas de fraude avérée ou présumée doivent être traitées avec un soin particulier.

6.3 Techniques de collecte des éléments probants

L'ISSAI 4000.144 stipule que l'auditeur doit planifier et mettre en œuvre des procédures afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion avec le niveau d'assurance sélectionné. L'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés est un processus systématique et itératif car il implique:



Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit planifiées, les éléments probants obtenus peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures d'audit planifiées. Des informations peuvent être portées à la connaissance de l'auditeur qui diffèrent de manière significative des informations sur lesquelles l'évaluation des risques a été fondée au départ.

Par exemple, l'étendue des non-conformités que l'auditeur détecte en mettant en œuvre des procédures d'audit peut modifier le jugement de l'auditeur sur les évaluations des risques et peut indiquer une faiblesse significative du contrôle interne. Dans de telles circonstances, l'auditeur doit réévaluer les procédures d'audit prévues sur la base d'une nouvelle prise en compte des risques évalués.

Techniques de collecte d'éléments probants

L'ISSAI 4000.158 stipule que l'auditeur doit choisir une combinaison de techniques d'audit pour être en mesure de formuler une conclusion avec le niveau d'assurance choisi.

Les éléments probants peuvent être obtenus par la mise en œuvre d'une variété de techniques. L'auditeur doit porter un jugement sur la méthode (ou la combinaison de méthodes) de collecte des éléments probants qui sera suffisamment fiable et doit mettre en balance la fiabilité des éléments probants et le coût de leur obtention. Les techniques de collecte d'éléments probants les plus couramment utilisées sont ⁷² le test des contrôles (observation, inspection, enquête, réexécution) et les procédures de corroboration (test de détail et procédures analytiques).

Test des contrôles

Le test des contrôles consiste à tester les contrôles que la direction a mis en place pour réduire le risque de non-conformité ou le risque que l'information sur le sujet considéré soit matériellement erronée. Pour la plupart des sujets, le test des contrôles clés est un moyen efficace de. ⁷³

Réalisation de tests des contrôles: L'auditeur procède à des tests de contrôle pour confirmer l'évaluation préliminaire des contrôles clés sur lesquels il a l'intention de s'appuyer. L'objectif des tests des contrôles est d'évaluer si ces contrôles clés ont fonctionné de manière efficace et continue au cours de la période examinée.

- Si les tests des contrôles confirment que les contrôles ont fonctionné de manière continue et efficace tout au long de la période considérée, on peut alors se fier à ces contrôles, et un minimum de tests de corroboration peut être réalisé. S'il s'avère que ces contrôles n'ont pas fonctionné de manière continue et efficace tout au long de la période considérée, l'auditeur doit réévaluer l'approche d'audit et augmenter l'étendue des tests de corroboration à réaliser.
- Les techniques généralement utilisées pour tester les contrôles clés sont l'observation et la demande de renseignements, l'inspection et le recalcul, ou une combinaison de ces techniques. L'auditeur peut documenter le test de l'efficacité opérationnelle des contrôles en utilisant le modèle de document de travail fourni à la [Pièce 6.1](#).

L'**observation** consiste à regarder un processus ou une procédure exécuté par d'autres personnes. L'observation fournit des éléments probants sur la performance d'une méthode ou d'un système, mais elle est limitée au moment où elle a lieu et au fait que l'observation peut avoir une incidence sur la façon dont le processus ou la procédure est exécuté.⁷⁴ Dans le cadre d'un audit de conformité, il peut s'agir, par exemple, d'examiner la manière dont un processus d'appel d'offres est réalisé ou d'observer la manière dont les paiements de prestations sont traités dans la pratique.

⁷² ISSAI 4000.160

⁷³ ISSAI 4000.168

⁷⁴ ISSAI 4000.161

L'**inspection** consiste à examiner les livres, les registres ou les documents, qu'ils soient internes ou externes, que ce soit sous forme de papier, sous forme électronique ou par un examen physique. L'auditeur examine la fiabilité de tout document inspecté et reste conscient du risque de fraude et de la possibilité que les documents examinés ne soient pas authentiques.⁷⁵ Dans le cadre d'un audit de conformité, l'inspection peut, par exemple, comprendre l'examen de dossiers ou de documents pertinents afin de déterminer si les bénéficiaires de prestations remplissent les conditions d'admissibilité, ou l'examen d'un bien tel qu'un pont ou un bâtiment pour déterminer s'il répond aux spécifications applicables en matière de construction.

L'**enquête** consiste à rechercher des informations auprès de personnes pertinentes, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entité auditée. En fonction du sujet et de l'étendue, les entretiens et les questionnaires seuls ne constitueront pas, dans la plupart des cas, des preuves suffisantes et appropriées. Les autres méthodes pertinentes de collecte d'éléments probants à prendre en considération sont, par exemple, la documentation écrite de l'entité auditée.⁷⁶ L'enquête est généralement utilisée de manière extensive tout au long d'un audit et complète d'autres procédures d'audit. Par exemple, lors de l'observation de processus en cours de réalisation, tels que le processus de paiement des prestations dans un pays/État, il est possible de demander aux agents comment la législation pertinente, y compris les modifications et les mises à jour, est identifiée et interprétée.

Les ISC ayant des pouvoirs juridictionnels peuvent utiliser la méthode d'enquête prévue par les lois régissant les procédures de contrôle. Une enquête peut impliquer la préparation et l'envoi d'une communication écrite aux personnes responsables concernées, demandant des informations spécifiques que l'équipe d'audit considère comme nécessaires pour soutenir les conclusions.⁷⁷

La **confirmation externe** représente les preuves d'audit obtenues par l'auditeur en tant que réponse écrite directe à l'auditeur de la part d'un tiers. L'auditeur obtient un retour d'information directement des bénéficiaires ou des tiers qui ont reçu les subventions. L'entité auditée affirme qu'elle a été payée ou confirme que les fonds ont été utilisés dans le but particulier défini dans les termes d'une subvention ou d'une convention de financement.⁷⁸

La **réexécution** consiste à effectuer de manière indépendante les mêmes procédures que celles déjà réalisées par l'entité auditée, contrôles qui ont été initialement effectués dans le cadre du contrôle interne de l'entité. La réexécution peut être effectuée manuellement ou par des techniques d'audit assistées par ordinateur. Lorsque des questions très techniques sont en jeu, des experts externes peuvent être nécessaires.⁷⁹

Le **recalcul** consiste à vérifier l'exactitude mathématique des documents ou des enregistrements. Le recalcul peut être effectué manuellement ou électroniquement.⁸⁰ Voici quelques exemples de recalcul:

- Examen de dossiers individuels pour vérifier si l'entité auditée a pris les bonnes décisions ou fourni le service approprié conformément aux critères pertinents.
- Réexécution des étapes du processus pour tester le caractère approprié des visas ou des permis de séjour délivrés.
- Nouveau calcul des déductions fiscales sur la paie du personnel de l'organisme audité pour confirmer les montants corrects à payer en impôts.

Procédures de corroboration

⁷⁵ ISSAI 4000.162

⁷⁶ ISSAI 4000.163

⁷⁷ ISSAI 4000.171

⁷⁸ ISSAI 4000.164

⁷⁹ ISSAI 4000.165

⁸⁰ ISSAI 4000.166

Les procédures de corroboration comprennent les Tests de détails et les Procédures analytiques.

Les Tests de détail consistent à tester des transactions ou des activités détaillées par rapport aux critères d'audit. Les tests de corroboration doivent toujours être inclus dans les missions d'attestation.⁸¹ Dans la plupart des missions d'information directe, les auditeurs effectuent des tests de corroboration, car au stade de la planification, lors de l'identification des risques, les auditeurs ont déterminé que les contrôles internes de l'entité étaient très limités, voire inexistants. Selon la manière dont l'entité a géré le sujet, les auditeurs peuvent décider de ne pas tester et évaluer séparément les contrôles internes, mais plutôt d'examiner les contrôles pertinents en même temps que les tests de corroboration.

Réalisation de tests de corroboration de détail : Les contrôles de substance ont été conçus lors de la phase de planification pour répondre à l'évaluation des risques correspondants ; leur objectif est de recueillir des éléments probants pour détecter les cas de non-conformité. Toutefois, quels que soient le risque évalué et le niveau de confiance, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance (tests de détail) pour chaque domaine important. Les tests de corroboration comprennent généralement les éléments suivants:

Test de corroboration	Domaine
Calcul	<ul style="list-style-type: none"> • Réexécution des calculs de créances, de subventions
Analyse (hors révision analytique)	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse des résultats des travaux des auditeurs internes et autres. Analyse de la base juridique, des engagements juridiques et budgétaires, de l'éligibilité, des procédures d'appel d'offres
Réexécution	<ul style="list-style-type: none"> • Recalcul des transactions déjà inspectées/auditées
Inspection	<ul style="list-style-type: none"> • Actifs physiques • Contrats • Créances • Rapports de contrôle ex-ante et ex-post • Rapports d'audit (interne et externe) • Rapports de suivi • Documents justificatifs, par exemple factures, documents relatifs aux marchés publics, analyse coûts-avantages, photos, dossiers des bénéficiaires.
Enquête et confirmation	<ul style="list-style-type: none"> • Enquête sur la direction et le personnel de l'entité auditée • Circularisation des soldes des comptes bancaires • Circularisation des créances
Observation	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôles sur place

Illustration 6.1: Procédures de corroboration

L'auditeur doit réaliser les tests de corroboration tels qu'ils ont été conçus lors de la phase de planification, à moins que l'évaluation des résultats des tests de contrôle ne l'oblige à reconsidérer la nature, le calendrier et l'étendue des tests de détail. L'auditeur peut documenter les tests de corroboration en utilisant le modèle de document de travail fourni à la Pièce 6.2.

Les procédures analytiques consistent à recueillir des informations auprès de diverses sources afin de déterminer ce qui est attendu, à comparer la situation réelle avec cette attente, à rechercher les raisons de toute divergence et à évaluer les résultats. Elles peuvent être utilisées à la fois dans le cadre de l'analyse des risques et lors de la collecte des éléments probants. Les preuves d'audit peuvent être obtenues en comparant les données, en examinant les fluctuations ou en identifiant les relations qui semblent incompatibles avec ce qui était prévu sur la base des données historiques ou de l'expérience

⁸¹ ISSAI 4000.167

de l'auditeur. Les techniques d'analyse de régression ou d'autres méthodes mathématiques peuvent aider les auditeurs du secteur public à comparer les résultats réels aux résultats attendu.

Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques et les contrôles sont généralement suffisants pour formuler une conclusion avec une assurance limitée. En revanche, une conclusion avec une assurance raisonnable doit être formulée sur la base d'une combinaison de techniques d'audit.⁸²

Toutefois, dans le cadre d'un audit de conformité, les procédures analytiques peuvent, uniquement dans certaines circonstances, aider l'auditeur à évaluer la conformité. Par exemple, lorsque les allocations dans le cadre d'un régime de subventions sont soumises à une valeur maximale, et que le nombre de bénéficiaires est connu, l'auditeur peut utiliser des procédures analytiques pour établir si le maximum autorisé a été dépassé. Ces techniques ou leurs combinaisons peuvent être utilisées pour des tests de contrôles ou des procédures de corroboration.

Considérations relatives à la collecte d'éléments probants

L'auditeur peut considérer le niveau de fiabilité des éléments probants comme une ligne directrice générale, et il peut varier selon les entités. La hiérarchie de la fiabilité des types d'éléments probants⁸³.

Niveau de fiabilité	Types d'éléments probants
Élevé	- Examen physique - Réexécution
Moyen	- Documentation - Confirmation - Procédures analytiques
Faible	- Enquêtes auprès du personnel ou de la direction de l'entité - Observation

Dans certaines situations, l'auditeur peut considérer les confirmations comme une source d'éléments probants hautement fiable, lorsqu'un tiers indépendant est qualifié pour répondre à la demande de l'auditeur. Ainsi, le niveau de fiabilité est soumis à un certain nombre d'exceptions compte tenu du contexte de l'audit.

L'auditeur peut utiliser une ou plusieurs de ces procédures en fonction des risques de non-conformité aux critères, et d'autres informations sont en cours d'audit. Le tableau suivant⁸⁴ présente les types d'éléments probants et les procédures d'audit pertinentes pour les recueillir.

Types d'éléments probants	Procédures de collecte des éléments probants
Calculs de l'auditeur	→ Recalcul par l'auditeur
Observation physique, inspection	→ Observation et examen par l'auditeur
Déclarations de parties indépendantes	→ Confirmation par lettre
Déclarations du personnel de l'entité	→ Demande verbale et déclarations écrites
Documents préparés par des parties indépendantes	→ Examen de documents (Vérification ou traçage)
Documents préparés par l'entité auditée	→ Examen de documents (Vérification ou traçage)
Relations entre les données	→ Numérisation

⁸² ISSAI 4000.169

⁸³ William F. Messier, Jr., Services d'audit et d'assurance, une approche systématique, troisième édition, p. 152

⁸⁴ Jack C. Robertson et Timothy J. Louwers, Services d'audit et d'assurance, dixième édition, p. 93

Examen de documents – Repérage

La vérification consiste à ramener l'information d'un document ou d'un enregistrement à un actif, un document ou un enregistrement qui a été préparé plus tôt. Par exemple, les auditeurs peuvent vérifier l'information contenue dans un rapport généré par ordinateur en remontant jusqu'aux documents sources à partir desquels l'information a été saisie dans le système d'information de l'entité et vérifier la validité des informations.

Examen de documents – Traçage

Le traçage consiste à faire remonter les informations d'un document, d'un enregistrement ou d'un actif vers un document ou un enregistrement préparé ultérieurement. Par exemple, si l'auditeur procède à un comptage des stocks, il remontera jusqu'aux registres d'inventaire de l'entité et vérifiera que l'inventaire est complet, comme l'exigent les registres.

Balayage

Le balayage est la manière dont les auditeurs exercent leur vigilance générale à l'égard des éléments ou événements inhabituels dans la documentation de l'entité auditée. En général, le balayage est une approche consistant à « garder les yeux ouverts » pour rechercher tout ce qui est inhabituel. Les auditeurs doivent tenir compte du fait que la procédure de balayage ne produit généralement pas d'éléments probants directs en soi, mais qu'elle peut aider l'auditeur à soulever des questions sur lesquelles il doit obtenir des éléments probants.

6.4 Détermination de la taille de l'échantillon

L'ISSAI 4000.172 stipule que l'auditeur doit recourir à des sondages en audit, lorsque cela est approprié, pour obtenir un nombre suffisant d'éléments permettant de tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné. Lorsqu'il conçoit un échantillon d'audit, l'auditeur doit tenir compte de l'objectif de la procédure d'audit et des caractéristiques de la population dont l'échantillon sera tiré.

L'échantillonnage d'audit est défini comme l'application de procédures d'audit à moins de 100 % des éléments d'une population présentant un intérêt pour l'audit. Un échantillon peut être quantitatif ou qualitatif, en fonction de l'étendue de l'audit et du besoin d'informations pour analyser le sujet sous plusieurs angles.

L'**échantillonnage quantitatif** est utilisé lorsque l'auditeur cherche à tirer des conclusions sur l'ensemble de la population en testant un échantillon d'éléments sélectionnés dans celle-ci. Dans l'échantillonnage quantitatif, le risque lié à l'échantillon doit être réduit à un niveau faible acceptable. Cependant, l'approche technique de l'échantillonnage quantitatif peut nécessiter des techniques statistiques. Si l'équipe d'audit ne dispose pas des compétences nécessaires pour les appliquer, il peut être nécessaire de faire appel à un statisticien expert.

L'**échantillonnage qualitatif** est une procédure sélective menée de manière délibérée et systématique afin d'identifier les facteurs de variation du sujet traité. L'auditeur peut échantillonner sur la base des caractéristiques des individus, des groupes, des activités, des processus ou de l'entité auditée dans son ensemble. L'échantillonnage qualitatif nécessite toujours une évaluation minutieuse et une connaissance suffisante du sujet traité.

Lorsque l'auditeur sélectionne des cas en vue d'une étude approfondie, il obtient généralement des échantillons relativement petits qui peuvent répondre à des questions plus exploratoires et fournir de nouvelles informations, de nouvelles analyses et un nouvel éclairage sur le sujet traité. Il peut être approprié d'utiliser un échantillonnage fondé sur les risques plutôt qu'une approche statistique lors

de la sélection des éléments à tester, par exemple, lorsqu'il s'agit de traiter un risque significatif spécifique.

Sélection des échantillons à tester

Lorsqu'il décide des éléments de l'échantillon à tester, l'auditeur peut:

- sélectionner tous les éléments (examen à 100 %) ;
- sélectionner des éléments spécifiques ; ou
- utiliser l'échantillonnage d'audit.

Le choix d'une méthode particulière relève du jugement professionnel de l'auditeur, fondé sur l'évaluation des risques, l'importance relative, l'efficacité de l'audit et le coût. Mais la méthode choisie doit être efficace pour atteindre l'objectif de la procédure d'audit.

Quand sélectionner tous les éléments - La sélection de tous les éléments est appropriée lorsque le nombre d'éléments est faible mais de grande valeur, lorsque le risque est élevé ou lorsque les techniques d'audit assistées par ordinateur (CAAT) permettent de tester efficacement tous les éléments. Cette méthode est plus courante pour les tests de corroboration (tests de détail) que pour les tests de contrôle

Quand sélectionner des éléments spécifiques - L'auditeur sélectionne certains éléments dans une population en raison des caractéristiques spécifiques qu'ils possèdent. Il s'agit généralement d'éléments de grande valeur ou à haut risque (par exemple, des montants relativement élevés ou faibles) ou d'éléments qui représentent une grande proportion du sujet traité. Elle est utile pour les tests de contrôle et les contrôles de substance, ainsi que pour acquérir une connaissance de l'entité ou pour confirmer l'évaluation des risques par l'auditeur. Bien qu'il s'agisse d'une méthode efficace de collecte d'éléments probants, elle n'est pas comparable à l'échantillonnage d'audit, et les résultats ne peuvent donc pas être projetés sur l'ensemble de la population. Toutefois, elle peut jouer un rôle dans le cadre d'une approche d'audit qui fournit une assurance raisonnable sans recourir à des méthodes d'échantillonnage d'audit.

Quand utiliser l'échantillonnage d'audit - La méthode d'échantillonnage à utiliser pour sélectionner l'échantillon doit correspondre aux caractéristiques de la population. L'équipe d'audit doit décider de la méthode la plus appropriée pour sélectionner les échantillons. L'auditeur peut déterminer la méthode d'échantillonnage appropriée en utilisant l'arbre de décision ci-dessous.

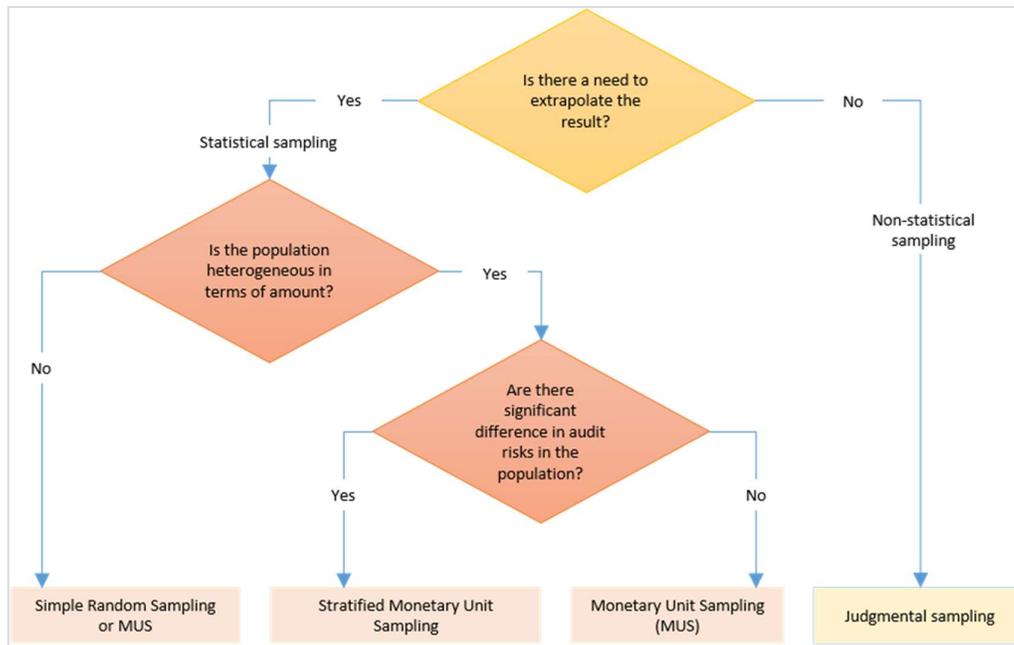


Figure 6.1: Arbre de décision - déterminer la méthode de sélection d'échantillon appropriée

- a. **Échantillonnage discrétionnaire (échantillonnage fondé sur le risque)** - Consiste à sélectionner des éléments dans une population conformément à des critères prédéterminés et documentés, en se fondant sur le jugement de l'auditeur. L'échantillonnage discrétionnaire ou fondé sur le risque ne peut être utilisé si l'objectif de l'échantillon est d'extrapoler les résultats. Lors de la communication des résultats, les auditeurs doivent veiller à ce que les lecteurs ne soient pas induits en erreur en pensant que les résultats sont représentatifs de la population.
- b. **Échantillonnage aléatoire simple** - La principale caractéristique de l'échantillonnage aléatoire simple est que toutes les transactions ou unités d'échantillonnage ont la même chance d'être sélectionnées pour le test. Une transaction de grande valeur n'a pas plus de chances d'être choisie qu'une transaction de faible valeur. Bien que cette méthode soit la plus simple à appliquer, son utilisation pour des tests de détail est généralement limitée aux situations où les unités d'échantillonnage constituant une zone du sujet sont assez homogènes.
L'échantillonnage systématique est une méthode d'échantillonnage statistique dans laquelle chaque élément a une chance égale d'être sélectionné. La mise en œuvre pratique d'une méthode d'échantillonnage systématique utilise un point de départ aléatoire, puis un intervalle d'échantillonnage moyen (IAM) pour la progression dans les dépenses. Par exemple, si l'auditeur souhaite sélectionner 100 articles dans une population de 20 000 articles, l'intervalle uniforme est de tous les 200 articles. L'auditeur sélectionne le premier article à l'intérieur du premier intervalle et sélectionne chaque 200ème article. Le premier élément est sélectionné au hasard.
- c. **Echantillonnage par unités monétaires (MUS)** - L'échantillonnage par unités monétaires est une méthode d'échantillonnage statistique dans laquelle une transaction de grande valeur a plus de chances d'apparaître dans l'échantillon qu'une transaction de moindre valeur. La probabilité qu'une transaction soit sélectionnée est directement proportionnelle à sa taille. Toute transaction supérieure à l'intervalle d'échantillonnage moyen sera certainement sélectionnée. L'échantillonnage par unités monétaires est plus largement utilisé que l'échantillonnage aléatoire simple car il est généralement plus efficace, les marges d'incertitude dans les estimations d'erreur étant généralement plus étroites.

Cependant, les calculs nécessaires à l'extraction d'un échantillon d'unités monétaires peuvent être lourds, et la méthode est pratique si elle peut être automatisée. De plus, d'un point de vue statistique, cette méthode n'est valable que pour les populations ayant un faible taux d'erreur.

- d. **MUS stratifié.** L'échantillonnage par unités monétaires stratifiées divise la population en plusieurs sous-groupes (strates). Les strates doivent être prédéfinies en fonction de différentes caractéristiques au sein de la population, par exemple, en fonction du risque. L'auditeur doit faire appel à son jugement professionnel pour déterminer ces caractéristiques, y compris sa connaissance de la population soumise à l'audit. Dans chaque strate, un certain nombre d'éléments sont sélectionnés avec MUS. Le nombre d'éléments à sélectionner peut être différent dans chaque strate.

Pour le type de mission et le sujet considéré, en utilisant l'une de ces méthodes, l'auditeur sélectionne les échantillons pour mettre en œuvre les procédures d'audit sur les risques identifiés afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Considérations relatives à la sélection des échantillons pour les tests

Il est important de noter que la détermination de la taille de l'échantillon nécessite la documentation des considérations sous-jacentes du sujet considéré. La justification de la taille de l'échantillon utilisé dans un audit repose sur le jugement de l'auditeur. Elle dépend de facteurs tels que l'importance du contrôle testé ou le risque de non-conformité significative, qui sont importants pour documenter l'application des procédures d'échantillonnage.

De plus, les ISC peuvent utiliser leurs directives internes qui aboutissent à une taille d'échantillon différente de l'approche suggérée ici. Lorsqu'un auditeur détermine la taille d'un échantillon en utilisant les méthodes suggérées par l'ISC, la base de cette détermination sera également importante pour documenter les applications et les procédures d'échantillonnage.

6.5 Évaluation des éléments probants et formulation des conclusions

L'ISSAI 4000.179 stipule que, l'auditeur doit comparer les éléments probants recueillis avec les critères d'audit énoncés afin de formuler des constatations d'audit pour la ou les conclusions de l'audit. Pour obtenir une vision équilibrée et objective, le processus d'évaluation implique la prise en compte de tous les éléments probants fournis en relation avec les constatations d'audit. En évaluant l'étendue des travaux réalisés, l'auditeur détermine s'il est en mesure de tirer une conclusion. Si l'étendue des travaux est insuffisante, l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ou de modifier l'opinion ou la conclusion en raison d'une limitation de l'étendue des travaux.

Si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés

Le processus de collecte d'éléments probants se poursuit jusqu'à ce que l'auditeur soit convaincu qu'il existe des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le niveau d'assurance convenu qui soutiendra sa conclusion ou son opinion⁸⁵. L'auditeur fait preuve de scepticisme professionnel tout au long de l'audit afin de réduire les risques de:

- Négliger des circonstances inhabituelles
- Généraliser à l'excès lorsqu'il tire des conclusions d'observations ;
- Utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures et en évaluer les résultats;

⁸⁵ ISSAI 4000.150

Lors de l'évaluation des éléments probants recueillis, l'auditeur fait preuve de scepticisme professionnel en remettant en question les éléments probants incohérents et la fiabilité des documents et des réponses aux demandes de renseignements. En outre, l'auditeur évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis à la lumière des circonstances.

L'auditeur ne doit pas négliger l'expérience passée quant à l'honnêteté et l'Probité des personnes qui fournissent les éléments probants. Néanmoins, la conviction que les personnes qui fournissent des éléments probants sont honnêtes et intègres ne dispense pas l'auditeur de la nécessité de faire preuve de scepticisme professionnel au cours de l'audit. Il est également important de prendre en compte:

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures utilisées pour obtenir des preuves.
- Si des preuves suffisantes et appropriées ont été obtenues, et
- Si d'autres mesures doivent être prises pour atteindre les objectifs des normes d'audit pertinentes.
- Les conclusions appropriées à tirer sur la base des éléments probants obtenus.

Dans la mission de rapport direct, les auditeurs planifient les procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants sur les risques identifiés lors de la phase de planification. La stratégie et le plan d'audit comprennent la matrice de planification de l'audit (illustration 5.7), qui énumère tous les risques à tester en appliquant diverses procédures d'audit. Une fois que l'auditeur a mis en œuvre les procédures d'audit pour les risques identifiés, sur la base des informations et de l'analyse de celles-ci, il formule des conclusions d'audit.

Constatation/observation d'audit

Une constatation d'audit décrit l'écart de conformité, sur la base des informations recueillies lors des travaux sur le terrain, entre la situation existante et les critères. Les éléments communs d'une constatation sont les critères (autorités à respecter), la condition (quelle est la situation constatée par rapport aux critères), la cause (pourquoi il y a un écart par rapport aux critères) et l'effet (quelles sont les conséquences de la non-conformité).

Les constatations et les informations obtenues au cours de l'audit, les conclusions et les recommandations peuvent être consignées dans la matrice des constatations. La matrice des constatations est un outil utile pour faciliter l'évaluation des constatations et déterminer si elles sont fondées sur des preuves suffisantes et appropriées, ainsi que pour préparer un rapport d'audit cohérent.

L'exposé des constatations découle des tests de détail (ou des procédures mises en œuvre) pour tous les risques identifiés. Le tableau ci-dessous présente les éléments d'une matrice de constatations d'audit.

Question de risque/audit:			
Constatation			
Critères d'audit	Etat/ Preuve	Cause	Effet
Conclusion:			
Recommandation (le cas échéant):			

Illustration 6.2: Modèle de matrice de constatations

L'auditeur détermine les causes du non-respect des règles et son effet. L'effet de la non-conformité peut être des pertes monétaires ou autres pour l'entité, et il peut également désigner la partie responsable de la non-conformité. Bien que l'identification de la cause soit importante, il est plus important de déterminer la cause profonde d'un cas particulier de non-conformité.

L'auditeur peut formuler des recommandations appropriées et applicables en fonction de la cause fondamentale identifiée. Si la cause profonde ne peut pas être identifiée, une recommandation ne traitera pas le problème fondamental et l'entité ne parviendra pas à rectifier le cas particulier de non-conformité. L'identification de la cause fondamentale exige que l'auditeur se concentre sur la cause sous-jacente du cas de non-conformité, et non sur la cause de surface ou la cause évidente. Le processus d'analyse des causes profondes est expliqué ci-dessous.

Analyse des causes profondes

La cause profonde est identifiée à l'aide d'outils appropriés d'analyse des causes profondes, par exemple le brainstorming, le diagramme en arête de poisson, l'organigramme ou la réponse aux "cinq pourquoi". L'outil des « cinq pourquoi » est l'outil d'analyse des causes profondes le plus simple. Il utilise une méthode de questionnement pour explorer la relation de cause à effet qui sous-tend le problème. Essentiellement, l'auditeur continue de demander « pourquoi » jusqu'à ce qu'il parvienne à une conclusion significative. En général, un minimum de cinq questions doit être posé, bien que des questions supplémentaires soient parfois nécessaires si la cause réelle n'est pas encore identifiée. Un exemple illustratif⁸⁶ est fourni ci-dessous:

Une constatation de non-conformité	Le parc de véhicules de l'entité n'a pas atteint l'objectif de disponibilité fixé : l'entité n'a pas respecté les critères permettant de fournir le service requis avec la livraison des véhicules.	
Cause évidente	Parce que l'entité n'avait pas assez de véhicules	
Recommandation	Visant un symptôme ou une cause apparente :	
Identification de la cause première	L'entité doit s'assurer que le parc de véhicules répond à l'objectif de disponibilité fixé de la non-conformité du service des véhicules en utilisant l'outil des « cinq pourquoi » :	
	Pourquoi 1	Les véhicules étaient souvent indisponibles en raison de problèmes mécaniques
	Pourquoi 2	Il n'y a pas assez de techniciens sur place pour effectuer les réparations mécaniques
	Pourquoi 3	Trop peu de techniciens ont suivi une formation au cours des dernières années
	Pourquoi 4	Il n'y a pas assez d'instructeurs pour assurer la formation requise
	Pourquoi 5	De nombreux instructeurs ont pris leur retraite la même année, en l'absence de tout plan de relève ou stratégie de recrutement
Recommandation	Visant la cause profonde : L'entité doit établir un plan de succession et une stratégie de recrutement pour soutenir les activités de maintenance des véhicules.	

En répondant aux cinq « pourquoi » à l'aide de l'analyse des causes profondes, l'auditeur a constaté que l'entité n'était pas en mesure de fournir le service de véhicules en raison d'une réduction budgétaire sur la formation des conducteurs. En outre, il n'y avait pas assez de conducteurs qualifiés pour assurer le service. Si l'auditeur avait terminé l'analyse par le niveau de surface ou la cause évidente, la recommandation aurait été que l'entité devrait s'assurer que le service des véhicules est fourni conformément aux règles requises. Comme cette recommandation ne s'attaque pas au problème central de la non-conformité, elle n'entraînerait aucune amélioration du système de l'entité, et la non-conformité se reproduirait.

⁸⁶ <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisEN.pdf>

Prise en compte de l'importance relative:

En complétant les matrices de constatations pour les risques identifiés, l'auditeur détermine si les non-conformités sont significatives ou non. L'auditeur applique ici le concept d'importance relative pour la valeur et la nature ou le contexte. La norme ISSAI 4000.37 indique que l'auditeur utilise le caractère significatif pour décider de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre et pour évaluer les éléments probants. Lors de l'évaluation des éléments probants et de la conclusion de l'audit, l'auditeur utilise le caractère significatif pour évaluer l'étendue des travaux et le niveau de non-conformité afin de déterminer l'impact sur la conclusion/opinion.

Si le non-respect peut être quantifié, l'importance relative quantitative déterminée au stade de la planification peut être appliquée. Lorsque le non-respect est non monétaire et qualitatif, l'auditeur peut appliquer le seuil de signification déterminé lors de la phase de planification. L'auditeur utilise son jugement professionnel pour déterminer si le non-respect des règles est significatif ou non en prenant en compte les éléments suivants:

Le montant concerné	Il peut s'agir d'un montant monétaire ou d'autres mesures telles que le nombre de personnes impliquées, les délais en jours ou en temps, etc.
La visibilité et la sensibilité	du sujet de l'audit, et des effets et conséquences de la non-conformité
Les attentes	de l'organe législatif, du grand public ou d'autres parties prenantes et utilisateurs finaux du rapport d'audit
Nature et importance	des autorisations régissant le sujet en question

L'auditeur peut documenter ses constatations sur les risques identifiés en utilisant le modèle de document de travail fourni à la [Pièce 6.3](#): matrice des constatations. Vous trouverez ci-dessous un exemple de matrice de constatations préparée à partir de l'exemple des opérations d'un conseil municipal fourni dans le chapitre sur la planification (section 5.2.3-e).

Exemple : Exécution de procédures d'audit pour les opérations du conseil municipal

Question de risque/audit:

L'entité peut ne pas avoir mis en place un dispositif de sécurité incendie adéquat dans les bâtiments achevés.

Constatation			
Critères d'audit	Etat/ Preuve	Cause	Effet
Selon la clause 1.1.20xx de la norme 20xx-Sécurité Incendie « Tous les nouveaux bâtiments doivent être équipés d'au moins un extincteur à chaque étage. »	L'équipe d'audit a contrôlé et vérifié les plans de construction approuvés. De plus, l'équipe a comparé les mises en œuvre de l'exigence lors d'une vérification physique sur des sites sélectionnés du 20/7/20xx au 22/7/20xx en conformité avec la clause 1.1.20xx. L'équipe a constaté que dans la majorité des bâtiments, l'équipement de sécurité incendie n'était pas en place comme l'exige la clause.	Les autorités municipales n'ont pas fait respecter cette exigence avant l'approbation de l'application des plans et des conceptions du bâtiment. De plus, la clause ne prévoyait pas de sanction en cas d'absence d'extincteur ; les autorités municipales ne pouvaient pas imposer de sanction dans de tels cas.	De ce fait, les bâtiments achevés sont vulnérables au risque d'incendie et aux risques potentiels pour les vies humaines.
Conclusion L'entité ne s'est pas conformée à l'obligation de disposer d'un extincteur au moins à chaque étage du bâtiment, conformément au paragraphe 1.1.20xx de la norme 20xx- Sécurité Incendie			
Recommandation La direction devrait mettre en place des contrôles appropriés pour s'assurer que les dispositions de la clause sont strictement respectées dans les approbations futures, en plus d'appliquer la règle de pénalité contre les non-conformités en conformité avec la clause 1.1.20xx amendée de la clause 20xx - Sécurité Incendie			

Formulation d'une conclusion générale sur le sujet

L'ISSAI 4000.184 dispose que, sur la base des constatations de l'audit et de l'importance relative, l'auditeur doit tirer une conclusion sur le fait que le sujet considéré est, à tous égards importants, conforme aux critères applicables..

L'auditeur formule la conclusion générale, ou opinion d'audit, en évaluant tous les éléments probants pertinents par rapport à l'importance relative identifiée. Sur la base de l'importance relative, l'auditeur évalue si les constatations de l'audit sont suffisamment importantes pour conclure sur le sujet.

Lors de l'évaluation des résultats de l'audit de sujets comportant des attributs de conformité non monétaires, il convient d'utiliser le seuil d'importance relative qualitative (le niveau de non-conformité tolérable) fixé au stade de la planification. Un seuil peut également être fixé pour chaque domaine individuel du sujet, ainsi que pour le sujet dans son ensemble. Un seuil d'importance relative pour chaque domaine du sujet, en plus du seuil d'importance relative global, peut être utile pour évaluer les résultats de l'échantillon et formuler une conclusion.

Exemple

Si le sujet est la pratique de passation de marchés du Ministère des infrastructures:

- Le seuil global (niveau tolérable de non-conformité) pourrait être fixé à 4%.
- Le seuil pour les domaines individuels du sujet peut être fixé comme suit :
Planification des achats - 3%, Approvisionnement - 5%, Gestion des contrats - 4%

Le seuil pour les domaines individuels doit être fixé après avoir pris en compte les risques impliqués dans chaque domaine, le statut des contrôles et les antécédents de conformité de l'entité dans ces domaines.

La formulation d'une conclusion à partir des résultats du test des contrôles est un processus commun aux missions d'attestation et aux missions d'information directe. C'est le processus d'audit habituellement suivi pour parvenir à une conclusion d'audit lorsque le test des contrôles et l'échantillonnage statistique sont utilisés pour des sujets qui sont axés sur la valeur et que les non-conformités peuvent être quantifiées. Si l'échantillonnage statistique est appliqué dans le cadre d'une mission d'information directe, que le sujet est axé sur la valeur et que les non-conformités sont quantifiables, le même processus peut être suivi pour formuler la conclusion.

Pour formuler la conclusion générale, l'auditeur doit calculer le taux réel de non-conformité. Pour cela, l'auditeur détermine les cas de non-conformité observés lors des tests. Par exemple, si la taille totale de l'échantillon testé était de 40, et que les cas de non-conformité identifiés étaient de 5, le taux de non-conformité réel serait alors de $(5/40) \times 100 = 12,50\%$. Si un échantillonnage discrétionnaire a été utilisé, l'auditeur peut comparer directement ce taux de non-conformité avec le niveau tolérable de non-conformité (seuil) fixé pour le sujet traité. Si le taux de non-conformité dépasse le seuil, l'auditeur peut conclure que le sujet traité n'est pas conforme aux critères établis.

Toutefois, il est possible que les cas de non-conformité identifiés proviennent d'un domaine particulier du sujet traité et ne soient pas répartis sur l'ensemble du sujet. En d'autres termes, la non-conformité n'est pas généralisée. Dans ce cas, l'auditeur doit modifier sa conclusion de manière à ce que cela soit clairement communiqué.

Lorsque l'auditeur peut quantifier le non-respect, la valeur du non-respect est comparée au seuil d'importance relative qualitative fixé pour former la conclusion. Les auditeurs tiennent également

compte du caractère généralisé des non-conformités et peuvent modifier la conclusion en fonction des circonstances.

6.6 Assurer la qualité au stade du travail d'audit sur le terrain

Assurer la qualité pendant le travail sur le terrain, lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants, est un élément fondamental de la pratique de l'audit. Une fois les travaux sur le terrain terminés, le superviseur de l'audit doit examiner tous les aspects des tâches d'audit réalisées au cours de l'audit, y compris les tests d'audit effectués, les résultats et les documents de travail, et doit documenter ces examens. Il est utile, dans ce processus de révision, d'identifier les changements et les améliorations nécessaires pour les audits actuels et futurs. Le réviseur peut utiliser la liste de contrôle fournie à l'[Annexe 6-A](#) pour effectuer un examen de la qualité du travail d'audit sur le terrain.

Rapport et suivi de l'audit de conformité



Chapitre 7

Rapports et suivi de l'audit de conformité

- 7.1 Principes d'établissement des rapports
- 7.2 Eléments d'un rapport d'audit de conformité
- 7.3 Rapports des ISC ayant des pouvoirs juridictionnels
- 7.4 Signalement des soupçons de fraude et d'actes illicites
- 7.6 Garantir la qualité du rapport d'audit
- 7.6 Communiquer le rapport aux parties prenantes
- 7.7 Suivi de l'audit

Ce chapitre couvre les phases de rapport et de suivi du processus d'audit de conformité. Il décrit les principes d'établissement de rapports, la structure, la forme et le contenu des rapports pour une mission de rapport direct et une mission d'attestation.

L'ISC fournit des informations aux utilisateurs prévus (figure 7.1), par le biais de ses rapports d'audit, sur le respect par les entités contrôlées des décisions législatives, des lois, des actes juridiques, des politiques, des codes établis et des conditions convenues. L'auditeur met en œuvre les procédures d'audit afin de réduire le risque d'audit et de s'assurer que la conclusion ou l'opinion fournie dans le rapport est appropriée dans les circonstances de l'audit. Cette assurance constitue en fait la base du rapport d'audit de conformité.

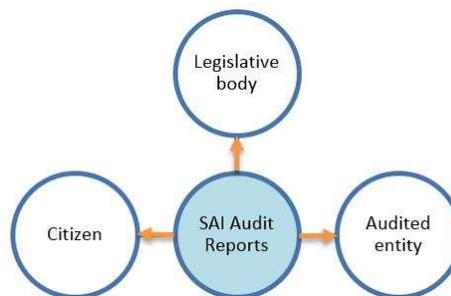


Figure 7.1: Utilisateurs des rapports d'audit de l'ISC

Les auditeurs commencent le rapport par la rédaction des constatations/observations préliminaires. La direction de l'ISC approuve les observations initiales, après quoi l'équipe complète les procédures de contradiction avec l'entité auditée. L'auditeur finalise le rapport pour approbation par l'ISC, le publie et le soumet aux utilisateurs respectifs conformément au mandat de l'ISC.

7.1 Principes en matière d'établissement des rapports

Pour garantir que le rapport est produit conformément aux normes de qualité et qu'il est pertinent pour tous ses utilisateurs, il doit se conformer aux cinq principes d'établissement des rapports. La norme ISSAI 4000.202 stipule que l'auditeur doit préparer un rapport d'audit fondé sur les principes d'exhaustivité, d'objectivité, d'opportunité, d'exactitude et de contradiction.

Objectivité	exige de l'auditeur qu'il fasse preuve de jugement professionnel et de scepticisme pour s'assurer que le rapport est correct sur le plan factuel et que les constatations et les conclusions sont présentées de manière pertinente, équitable et équilibrée.
Exhaustivité	exige que l'auditeur prenne en compte toutes les constatations d'audit pertinentes avant de publier son rapport. La relation entre les objectifs de l'audit, les constatations et les conclusions doit être complètement et clairement exposée.
Opportunité	exige que l'auditeur prépare le rapport en temps voulu lorsque les constatations sont applicables et pertinentes pour les utilisateurs prévus.
Exactitude et consultation	exige de l'auditeur qu'il vérifie l'exactitude des faits auprès de l'entité auditée et qu'il s'assure que les constatations donnent une image correcte et logique de la situation.
Contradiction	exige que l'auditeur intègre les réponses de la partie responsable, le cas échéant, et qu'il donne des réponses et des évaluations de ces réponses.

Illustration 7.1 : Principes en matière d'établissement des rapports

La clé d'un excellent rapport est une communication efficace, avec des constatations et des conclusions claires et objectives sur les objectifs de l'audit. Il permet au lecteur de comprendre ce qui a été fait, pourquoi et comment. Il fournit également des recommandations pratiques, sans compromettre l'objectivité de l'auditeur.

Une planification et une conduite appropriées, assorties de mesures de contrôle de la qualité adéquates au cours du processus, constituent la base d'un rapport d'audit de conformité de qualité. En outre, les rapports doivent être clairs, rédigés dans un langage simple pour une compréhension aisée, exempts de toute imprécision ou ambiguïté, concis et équilibrés. Dans son rapport, l'auditeur doit présenter des arguments convaincants, accompagnés d'exemples illustratifs. Un tel rapport aide la partie responsable à prendre les mesures correctives appropriées pour traiter les cas de non-conformité et permet à l'auditeur de planifier le suivi de ses constatations. Lorsqu'il décide de la manière de préparer le rapport, l'auditeur prend en compte les éléments suivants:



7.2 Éléments d'un rapport d'audit de conformité

Compte tenu des types de mission et du degré d'assurance fourni, les rapports d'audit de conformité peuvent principalement porter sur une assurance raisonnable - mission de rapport direct ou mission d'attestation. La structure et le contenu de ces deux types de mission sont décrits ci-dessous. Pour décider de la longueur et de la structure de ses rapports d'audit de conformité, l'équipe d'audit doit tenir compte du mandat et du cadre juridique de l'ISC, ainsi que des exigences des ISSAI.

Les éléments du rapport d'audit pour une mission de rapport direct⁸⁷ et une mission d'attestation⁸⁸ sont les suivants :

⁸⁷ ISSAI 4000.210

⁸⁸ ISSAI 4000.218

Mission de rapport direct	Mission d'attestation
1. Titre	1. Titre
2. Identification des normes d'audit	2. Destinataire
3. Résumé (le cas échéant)	3. Identification des normes d'audit et du niveau d'assurance
4. Description du sujet et de la portée (étendue et limites de l'audit)	4. Description de la documentation sur le sujet et, le cas échéant, du sujet sous-jacent.
	5. Étendue et limites de l'audit, y compris la période couverte
	6. Responsabilités de la partie responsable et de l'auditeur
5. Critères d'audit.	7. Critères d'audit.
6. Explication et justification des méthodes utilisées.	8. Un résumé du travail effectué, et des méthodes utilisées
7. Résultats.	
8. Conclusion(s) fondée(s) sur des réponses à des questions d'audit spécifiques ou sur une opinion	9. Opinion/conclusion
9. Réponses de l'entité auditée (le cas échéant)	10. Réponses de l'entité auditée (le cas échéant)
10. Recommandations (le cas échéant).	
	11. Date du rapport
	12. Signature

Certains de ces éléments sont communs à la mission de rapport direct et à la mission d'attestation. Certains éléments sont spécifiques à chaque type de mission. Ils sont expliqués ci-dessous.

7.2.1 Les éléments communs aux missions de rapport direct et d'attestation :

Titre	Le titre du rapport mentionne brièvement l'objet du contrôle d'une manière qui peut être clairement comprise par les lecteurs.
Identification des normes d'audit appliquées et niveau d'assurance	<p>Dans ses rapports d'audit, l'ISC déclare les normes qu'elle suit lors de la réalisation de l'audit. De même, dans le rapport d'audit, l'ISC doit faire référence aux normes d'audit qu'elle a suivies lors de la réalisation du contrôle en question.</p> <p>Un rapport de mission direct diffère d'un rapport de mission d'attestation en ce qui concerne l'exigence de transmission de l'assurance.</p> <p>Dans une mission de rapport direct, l'auditeur peut ne pas donner une déclaration explicite d'assurance sur le sujet, mais il doit fournir aux utilisateurs le degré de confiance nécessaire. L'auditeur explique explicitement comment les constatations, les critères et les conclusions ont été élaborés de manière équilibrée et raisonnée, et pourquoi les combinaisons de constatations et de critères aboutissent à une conclusion ou à une recommandation globale particulière.</p> <p>Dans un rapport de mission d'attestation, les opinions et les conclusions doivent exprimer explicitement le niveau d'assurance.</p>
Description du sujet et de la portée de l'audit	Le sujet est décrit dans le rapport d'audit. L'introduction du rapport définit l'étendue de l'audit sous la forme d'une déclaration claire de l'objet, de l'étendue et des limites de l'audit. Elle indique également la période couverte par l'audit.
Critères d'audit	<p>Les critères par rapport auxquels le sujet est évalué doivent être indiqués dans le rapport d'audit. Ces critères peuvent être inclus dans le rapport lui-même, ou le rapport peut y faire référence s'ils sont contenus dans une déclaration de la direction ou s'ils sont disponibles auprès d'une source fiable et facilement accessible.</p> <p>Lorsque les critères appliqués dans le cadre de l'audit ne sont pas facilement identifiables ou qu'ils ont dû être dérivés de sources pertinentes, ils sont clairement</p>

	indiqués dans la section correspondante du rapport de l'auditeur. Dans les cas où les critères sont contradictoires, le conflit est expliqué.
Explication et justification des méthodes utilisées	<p>Le rapport doit comporter une déclaration claire sur les procédures mises en œuvre pour recueillir des éléments probants en vue de répondre aux questions d'audit. Cela permettra à un utilisateur de lire et de comprendre le rapport et d'avoir confiance dans l'exactitude des conclusions formulées.</p> <p>Il est important de rédiger le sommaire méthodologique d'une manière objective qui permette aux utilisateurs prévus de comprendre les travaux effectués comme fondement de la conclusion de l'auditeur. Toutefois, le résumé ne doit pas être bref au point de rendre difficile la compréhension du travail des auditeurs, en particulier la manière dont ils sont parvenus à une conclusion ou à une opinion.</p>
Conclusion(s) ou opinion basée sur les réponses à des questions d'audit spécifiques	<p>La conclusion ou l'opinion est exprimée comme une réponse à des questions d'audit spécifiques. La nature de la formulation peut être influencée par le mandat de l'ISC et le cadre juridique dans lequel l'audit est réalisé. La norme ISSAI 4000.191 stipule que l'auditeur doit communiquer la conclusion dans un rapport d'audit. La conclusion peut être exprimée sous forme d'opinion, de conclusion, de réponse à des questions d'audit spécifiques ou de recommandations.</p> <p>Dans le cadre d'une mission d'audit direct, l'auditeur fournit une assurance en mesurant le sujet traité par rapport aux critères et formule une conclusion. La conclusion de l'audit exprime l'opinion de l'auditeur selon laquelle le sujet est ou n'est pas conforme à tous égards importants aux critères applicables. La conclusion est exprimée sous la forme de constatations, de réponses à des questions d'audit spécifiques, de recommandations ou d'une opinion.</p> <p>Pour les missions d'attestation, le niveau d'assurance sera transmis par l'utilisation appropriée d'opinions d'audit standardisées. Les formes d'opinion et de conclusion pour les missions d'attestation sont expliquées à la section 7.2.4.</p>
Réponses de l'entité auditée (le cas échéant)	<p>L'incorporation des réponses aux constatations de l'entité auditée fait partie du principe de contradiction. Il s'agit de se mettre d'accord sur les faits avec l'entité auditée afin de s'assurer que les constatations sont complètes, exactes et présentées de manière fidèle. Il s'agit également, le cas échéant, d'intégrer la réponse de l'entité auditée aux questions soulevées, que ce soit textuellement ou sous forme de résumé.</p> <p>Le fait de valider en temps utile les constatations constitue la base d'un rapport solide et réduit le temps nécessaire pour convenir du rapport final avec l'entité auditée. L'équipe envoie le projet de rapport, avec l'approbation de l'ISC, à l'entité auditée pour qu'elle le commente. Au cours de la phase d'exécution de l'audit, l'équipe a déjà discuté des différents résultats avec l'entité. Ainsi, l'entité a été informée de l'avancement de l'audit.</p> <p>Le support utilisé pour présenter les conclusions à l'entité auditée peut être basé sur les formulaires habituels de l'ISC, par exemple une lettre de gestion ou un projet de conclusions. L'entité auditée est tenue de répondre au projet de rapport. Lorsque l'équipe reçoit les commentaires de l'entité, l'auditeur analyse la réponse et s'assure que les questions valables soulevées par l'entité auditée sont prises en compte lors de la finalisation du rapport.</p> <p>En vertu du cadre juridique de l'ISC, l'auditeur peut publier le rapport avec les commentaires dans son intégralité, ou dans un résumé ou une version éditée, ou ne pas inclure les commentaires.</p>

7.2.2 Les éléments spécifiques à une mission de rapport direct :

Résumé	<p>Le résumé des travaux effectués et des méthodes utilisées aide les utilisateurs prévus à comprendre la conclusion de l'auditeur. Par conséquent, le résumé doit donner au lecteur une brève explication de la manière dont l'audit a été réalisé.</p> <p>Le résumé comprend un paragraphe sur le contexte de l'entité, expliquant le sujet principal et son importance. Il comprend également l'objectif, les questions d'audit, l'approche d'audit, et décrit les principales constatations et conclusions de l'audit sous une forme résumée, facile à lire et à comprendre. Le lecteur obtient ainsi une vue d'ensemble des questions essentielles du sujet. Le résumé comprend les principales recommandations de l'audit et une déclaration confirmant que l'entité auditée a eu la possibilité de faire des commentaires sur le rapport. Le résumé compte généralement de deux à trois pages, mais il peut être plus court, en fonction de l'audit concerné.</p>
Constatations	<p>La section des constatations comprend la description par l'auditeur des éléments probants recueillis par rapport aux critères. Le constat d'audit est structuré de manière à aider le lecteur à comprendre la question d'audit - avec l'analyse du risque, sur la base des éléments probants - jusqu'à la conclusion sur le problème. L'auditeur utilise les matrices de constatation d'audit complétées comme documents de travail (expliqués au chapitre 6) pour rédiger les constatations. S'il existe une quantité d'informations importante pour appuyer les conclusions de l'audit, l'auditeur peut inclure ces informations dans les annexes.</p>
Recommandations	<p>Le rapport comprend, le cas échéant, des recommandations visant à apporter des améliorations. Si ces recommandations peuvent être constructives pour l'entité auditée, elles ne doivent pas être détaillées au point de nuire à l'objectivité de l'auditeur lors de futurs audits. Si l'auditeur formule une recommandation spécifique et que la partie responsable ne la met pas en œuvre mais envisage une autre option, l'auditeur peut être tenté, lors d'audits ultérieurs, de considérer cela comme une non-conformité. Dans ce cas, l'essentiel est de déterminer si les recommandations laissent à l'entité la possibilité d'utiliser le mécanisme qu'elle juge approprié dans les circonstances pour se mettre en conformité.</p> <p>Une bonne pratique consiste à discuter des recommandations avec l'entité. L'auditeur peut supposer que la recommandation suggérée est utile pour l'entité, mais au cours de la discussion, l'entité peut clarifier l'aspect pratique de la mise en œuvre de la recommandation ou expliquer les difficultés à le faire. Sur la base de cette discussion, l'auditeur peut modifier et finaliser les recommandations.</p>

7.2.3 Les éléments spécifiques à une mission d'attestation :

Destinataire	<p>Un destinataire identifie la ou les entités auxquelles le rapport d'audit est destiné. Le rapport d'audit est généralement adressé à la partie responsable, mais dans certains cas, il peut y avoir d'autres destinataires. Il peut s'agir d'organes législatifs ou de contrôle, de personnes chargées de la gouvernance, du ministère public ou du grand public.</p>
--------------	--

Étendue et limites de l'audit, y compris la période couverte	Le rapport présente la portée de l'audit comme une déclaration claire de l'objectif, de l'étendue et des limites de l'audit en termes de conformité du sujet aux critères. L'introduction comprend également la période couverte par l'audit.
Responsabilités de la partie responsable et de l'auditeur	<p>L'identification des responsabilités relatives informe les utilisateurs prévus que la partie responsable est en charge du sujet sous-jacent. Elle confirme également que le responsable de la vérification ou de l'évaluation est chargé de la mesure ou de l'évaluation du sujet par rapport aux critères applicables et que le rôle de l'auditeur est d'exprimer de manière indépendante une opinion/conclusion sur les informations relatives au sujet. Ces responsabilités peuvent être exprimées comme suit :</p> <p><i>Responsabilité de la partie responsable</i> : Selon [les termes de l'accord avec l'organisation XYZ en date du xx.xx.20XX], la direction de l'organisme public ABC est responsable de [la préparation de comptes complets conformément aux termes de l'accord].</p> <p><i>Responsabilité de l'auditeur</i> : Notre responsabilité consiste à exprimer de manière indépendante une conclusion/opinion sur [les comptes du projet] sur la base de notre audit. Nos travaux ont été réalisés conformément aux [normes ISSAI relatives aux audits de conformité]. Les normes exigent que nous nous conformions aux règles d'éthique et que nous planifions et réalisons l'audit de manière à obtenir une assurance raisonnable que [l'utilisation des fonds du projet est conforme, à tous égards importants, aux termes de la convention de financement datée du xx.xx.20XX].</p> <p>Un audit implique la mise en œuvre de procédures visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier notre conclusion. Les procédures mises en œuvre dépendent du jugement professionnel de l'auditeur, y compris l'évaluation du risque de non-conformité significative, qu'elle soit due à une fraude ou à une erreur. Les procédures d'audit que nous avons mises en œuvre sont celles que nous estimons appropriées en la circonstance. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre conclusion.</p>
Date du rapport	Le rapport d'audit doit être daté. L'auditeur doit s'assurer que le rapport n'est pas daté avant d'avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour appuyer son opinion/conclusion.
Signature	Le rapport d'audit doit être signé par une personne habilitée à le faire, à savoir le chef de l'ISC ou une personne à qui le pouvoir a été délégué.

7.2.4 Opinion/conclusion dans une mission d'attestation

Dans une mission d'attestation, l'auditeur fournit une assurance en faisant une déclaration claire sur le niveau d'assurance, par le biais d'opinions ou de conclusions standardisées.

En formulant son opinion, l'auditeur prend en compte le niveau d'assurance fourni. Une opinion est une déclaration écrite claire exprimée dans un format standardisé, qu'elle soit modifiée ou non. Le rapport d'audit indique si les cas de non-conformité sont généralisés.

Opinion sans réserve :

Lorsqu'aucun cas significatif de non-conformité n'a été identifié, l'opinion est sans réserve⁸⁹. Un exemple de formulaire d'opinion sans réserve pour une mission d'assurance raisonnable (où le libellé approprié est inséré entre parenthèses, le cas échéant) peut être le suivant :

Opinion sans réserve

⁸⁹ ISSAI 4000.193

« À notre avis, [le sujet de l'entité auditée] est conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués]. »

Opinion avec réserves :

L'auditeur modifie son opinion⁹⁰ dans les cas suivants :

- a) Cas significatifs de non-conformité, et pour
 - b) Limitation de l'étendue.
- a. Pour les cas significatifs de non-conformité, selon l'ampleur de la non-conformité, cela peut entraîner :

i. Une opinion avec réserve	ii. Une opinion défavorable
<p>Si les écarts de conformité sont importants, mais non généralisés, l'opinion est la suivante :</p> <p><i>« Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous avons constaté qu'à l'exception de [décrire l'exception], le sujet de l'entité auditée est conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués] ... » ou</i></p>	<p>Si les écarts de conformité sont importants et généralisés, l'avis est le suivant :</p> <p><i>« À notre avis, [le sujet] n'est pas conforme, à tous égards importants, aux (critères appliqués) ... et les écarts de conformité sont généralisés. »</i></p>

- b. Pour la limitation du champ d'application, selon l'étendue de la restriction, cela peut entraîner :

iii. Une opinion avec réserve	iv. Un avis de responsabilité
<p>Si l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et que les effets possibles sont importants, mais non généralisés, l'opinion est la suivante :</p> <p><i>« A notre avis, à moins de [décrire l'exception], l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et les effets possibles sont importants, mais pas généralisés », ou</i></p>	<p>Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux textes législatifs et réglementaires, et que les effets possibles sont importants et généralisés, l'opinion est la suivante :</p> <p><i>« Nous n'exprimons pas d'opinion sur le sujet. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion... ».</i></p>

Conclusion :

Les conclusions de la mission d'attestation sont présentées de la même manière que pour une mission de rapport direct. Les conclusions exprimées sous une forme appropriée à une mission d'assurance raisonnable comprennent les éléments suivants:

- Lorsqu'elles sont exprimées en termes de sujet sous-jacent et des critères applicables, « A notre avis, l'entité s'est conformée, à tous égards importants, aux critères. »
- Lorsqu'elles sont exprimées en termes d'informations sur le sujet et les critères applicables, « A notre avis, la prévision de l'activité de l'entité est correctement préparée, à tous égards importants, sur la base des critères ».

⁹⁰ ISSAI 4000.194

7.2.5 Mission d'assurance limitée

Dans une mission d'assurance limitée, le format d'une opinion non modifiée peut être le suivant :

« Sur la base des travaux réalisés décrits dans le présent rapport, nous n'avons pas relevé d'éléments nous amenant à considérer que le sujet traité n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués] ».

Une opinion avec réserve pourrait stipuler que :

« Sur la base des travaux réalisés décrits dans le présent rapport, à l'exception de [décrire l'exception], rien n'a été porté à notre attention qui nous amène à considérer que le sujet traité n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués] »⁹¹.

Dans une mission d'assurance limitée, l'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre à l'objectif de la mission ; toutefois, les procédures sont limitées par rapport à ce qui est nécessaire pour une mission d'assurance raisonnable.

⁹¹ ISSAI 4000.195

7.3 Rapports des ISC disposant de pouvoirs juridictionnels

L'ISSAI 4000.221 stipule que, dans les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels, l'auditeur doit tenir compte le rôle du procureur ou des personnes chargées de traiter les questions de jugement au sein de l'ISC, et doit également inclure, le cas échéant, les éléments suivants dans les missions de rapport direct et d'attestation :

Structure du rapport : Les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels

1. Identification des parties responsables et de l'entité auditée
2. La ou les personnes responsables impliquées et leurs responsabilités
3. Identification des normes d'audit appliquées pour la réalisation des travaux
4. Les responsabilités de l'auditeur
5. Un résumé des travaux effectués
6. Les opérations et procédures, etc. qui sont affectées par les actes de non-conformité et les éventuels actes illicites. Ceci doit inclure, le cas échéant
 - o Une description de la constatation et de sa cause ;
 - o L'acte juridique qui a été enfreint (les critères d'audit) ;
 - o Les conséquences des actes de non-conformité et des éventuels actes illégaux.
7. Les personnes responsables et leurs explications concernant leurs actes de non-conformité et leurs éventuels actes illégaux, le cas échéant
8. Le jugement professionnel de l'auditeur qui détermine s'il existe une responsabilité personnelle concernant les actes de non-conformité
9. La valeur de la perte/du mauvais usage/dommage créés et le montant à payer en raison de la responsabilité personnelle
10. Toute mesure prise par les personnes responsables pendant l'audit pour réparer la perte/le mauvais usage/le dommage créés
11. Les arguments de la direction sur la non-conformité/les actes illégaux

Lors des contrôles effectués par les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels, les utilisateurs des rapports d'audit de conformité comprennent le procureur ou les personnes chargées de traiter les questions de jugement au sein de l'ISC.

Les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels peuvent déterminer la responsabilité personnelle pour les actes de non-conformité. Il s'agit généralement des propositions et des décisions finales - sur la responsabilité personnelle et les sanctions - prises dans le cadre d'une procédure juridictionnelle. La responsabilité personnelle peut être mesurée par l'étendue de la participation de la personne à une transaction non conforme (illégal, inutile, excessive, extravagante, déraisonnable) comme indiqué dans les documents de transaction qu'elle a signés.

Dans son rapport, l'auditeur doit expliquer les méthodes utilisées pour déterminer si chaque personne responsable impliquée dans l'administration, la gestion, l'utilisation ou le contrôle de fonds ou de biens publics est responsable ou non des actes de non-conformité.

7.4 Signalement des fraudes et des actes illégaux présumés

La norme ISSAI 4000.225 stipule que, lors de la réalisation d'audits de conformité, si l'auditeur rencontre des cas de non-conformité qui peuvent être révélateurs d'actes illégaux ou de fraudes, il doit faire preuve de prudence professionnelle et communiquer ces cas à l'organisme responsable. L'auditeur doit veiller à ne pas interférer avec d'éventuelles procédures judiciaires ou enquêtes futures.

Signalement d'actes illicites présumés

Bien que la détection d'actes illicites potentiels et de fraude, ne soit pas l'objectif principal de la réalisation d'un audit de conformité, l'auditeur inclut les facteurs de risque de fraude dans son évaluation des risques. L'auditeur reste attentif aux indices d'actes illégaux, y compris de fraude, dans l'exercice de ses fonctions.

Les auditeurs peuvent envisager de consulter un conseiller juridique ou les autorités réglementaires compétentes. En outre, ils peuvent communiquer leurs soupçons aux responsables appropriés de la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, puis assurer un suivi pour vérifier que les mesures appropriées ont été prises. En raison des différents mandats et structures organisationnelles qui existent au niveau international, il appartient à l'ISC de déterminer les mesures appropriées concernant les cas de non-conformité liés à une fraude ou à de graves irrégularités.

Un tribunal peut déterminer si une transaction particulière est illégale et constitue une infraction pénale. Mais les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels peuvent également conclure qu'une transaction spécifique est illégale. L'ISC peut justifier l'imposition de sanctions à la personne responsable et déterminer les remboursements de fonds, les actifs détournés et les paiements indus ou abusifs.

Bien que les auditeurs ne déterminent pas si un acte illégal constitue une infraction pénale ou si une responsabilité civile a été engagée, ils ont la responsabilité d'évaluer si les transactions concernées sont conformes aux lois et règlements applicables. Ils doivent également déterminer si elles constituent des infractions qui conduiront le tribunal à imposer des sanctions ou le remboursement de paiements indus ou impropres ou d'actifs détournés.

Les actes frauduleux sont, par nature, non conformes à la réglementation en vigueur. L'auditeur peut également établir que les transactions pour lesquelles une fraude est suspectée, mais pas encore prouvée, ne sont pas conformes aux autorisations. La fraude entraîne généralement la formulation d'une réserve sur l'opinion de conformité dans le rapport de l'auditeur.

Les ISC disposant de pouvoirs juridictionnels

Si des soupçons d'actes illégaux apparaissent au cours de l'audit, l'auditeur peut les communiquer aux responsables appropriés de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont probablement des organes administratifs situés plus haut dans la hiérarchie. Lorsque cela est approprié et raisonnable, l'auditeur peut assurer un suivi et vérifier que la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont pris les mesures appropriées en réponse à la suspicion, par exemple en signalant l'incident aux autorités compétentes chargées de l'application de la loi. L'auditeur peut également signaler de tels incidents directement aux autorités compétentes chargées de l'application de la loi.

7.5 Assurer la qualité du rapport d'audit

Il est essentiel pour l'auditeur de s'assurer de la qualité du rapport d'audit en tenant compte des principes d'établissement des rapports. Toutes les constatations et conclusions doivent être appuyées par des éléments probants adéquats et fiables dans les documents de travail de l'audit. Les questions d'audit signalées doivent être analysées et conclues de manière adéquate. Les points de vue sur les questions importantes exprimés par les auditeurs au cours de l'audit doivent être mentionnés et discutés dans le rapport. L'auditeur doit reconnaître les preuves contradictoires importantes et expliquer pourquoi elles ont été rejetées ou n'ont pas été prises en compte dans les conclusions du rapport. Les normes relatives à l'importance relative et à la signification dépendront de la nature de l'audit et du type de rapport ou autre produit.

Le projet de rapport préparé par l'équipe doit être soigneusement revu par le chef d'équipe/superviseur et par un auditeur expérimenté et indépendant de l'équipe d'audit. L'équipe doit répondre de manière appropriée à tout commentaire de cet examinateur. Lors de cet examen, les commentaires de l'examineur et les mesures qui y ont été prises doivent être documentés et conservés dans les documents de travail de l'audit.

Après avoir été révisé en interne, le projet de rapport doit être transmis à l'entité auditée, pour examen et commentaires dans un délai déterminé. Les commentaires reçus de l'entité auditée doivent être soigneusement examinés par l'auditeur. Les désaccords factuels doivent être résolus, ce qui peut nécessiter des travaux d'audit supplémentaires. Le rapport d'audit doit être ajusté, si nécessaire, en réponse aux commentaires de l'entité auditée.

L'examineur peut utiliser la liste de contrôle fournie à l'[Annexe 7-A](#) pour procéder à un examen de qualité du rapport d'audit.

7.6 Communiquer le rapport aux parties prenantes

C'est une bonne pratique pour l'ISC de développer une stratégie ou une politique de communication afin de fournir des conseils sur la manière de collaborer avec l'entité auditée et les parties prenantes concernées pendant le processus de rapport. La communication avec les principales parties prenantes est expliquée ci-dessous.

L'entité auditée	<p>Le processus de communication entre l'auditeur et l'entité auditée commence dès la phase de planification de l'audit et se poursuit tout au long du processus d'audit. L'ISC doit toujours donner aux entités contrôlées la possibilité de commenter les résultats, les conclusions et les recommandations du contrôle. Après avoir publié le projet de rapport, l'ISC doit demander à la direction de l'entité de fournir, dans un délai précis, des commentaires sur l'accord ou le désaccord avec la validité et l'exhaustivité du contenu du projet de rapport.</p> <p>L'équipe d'audit peut rencontrer les responsables de l'entité pour discuter des commentaires de l'entité, pour en avoir une compréhension approfondie et pour obtenir toute information supplémentaire importante liée aux commentaires. En cas de conflit, il faut s'efforcer de résoudre les opinions contradictoires pour que l'image finale soit aussi fidèle et juste que possible. Ces réunions sont généralement limitées en nombre et doivent être programmées dans une période qui respecte le calendrier de production du rapport de l'ISC.</p>
L'organe législatif	<p>La communication avec l'organe législatif, comme le parlement, est tout aussi importante car c'est le parlement qui utilisera les rapports de l'ISC pour améliorer la gestion et la responsabilité du gouvernement. Si les rapports sont ignorés ou si les informations sont mal comprises, les ressources de contrôle peuvent être gaspillées et la crédibilité de l'ISC peut être remise en question.</p> <p>Les ISC aident les organes législatifs, tels que les comités des comptes publics (PAC), en informant les membres du parlement et en leur fournissant des informations pertinentes sur les conclusions des audits. Outre la communication préalable, il est essentiel que le ou les représentants des ISC assistent aux audiences du PAC au cours desquelles les rapports d'audit sont discutés.</p>
Les médias	<p>Lorsque le rapport est déposé au Parlement, il devient un document public. Le rapport et les communiqués de presse sont publiés dans les médias. L'ISC doit s'assurer que les informations fournies aux médias sont opportunes, précises et claires. En fournissant ces informations, l'ISC doit être réceptive, utile et informative, sans compromettre son indépendance ou sa neutralité politique ni porter atteinte au</p>

	<p>privilège parlementaire. La communication avec les médias est facilitée par les moyens suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Répondre aux demandes de renseignements des médias • Elaborer des communiqués de presse en collaboration avec les équipes d'audit • Organiser et gérer les événements médiatiques tels que les conférences de presse et les interviews. • Aider le personnel à élaborer des questions et des réponses dans les lignes médiatiques • Fournir au personnel une formation aux médias • Suivre l'actualité et les débats publics concernant l'ISC • Informer la haute direction des questions émergentes dans les médias. • Réaliser des analyses de médias pour aider à améliorer le développement des messages
<p>Les citoyens et autres parties prenantes</p>	<p>Les citoyens sont une source d'idées pour l'audit du secteur public, une source de demande d'audit et des utilisateurs des rapports d'audit. Ils peuvent être contactés directement ou par le biais d'organisations non gouvernementales qui les représentent. Selon les circonstances dans le pays de l'ISC, cette communication peut inclure un mélange d'entretiens télévisés, d'articles, de brochures et une utilisation du site Internet de l'ISC.</p> <p>D'autres parties prenantes pertinentes sont les représentants de la communauté universitaire. Ils possèdent des connaissances spécialisées dans des domaines d'audit spécifiques et peuvent fournir un point de vue plus objectif, moins limité par des intérêts personnels. Les organisations non gouvernementales peuvent constituer une source d'idées utile. Elles peuvent avoir mené leurs recherches par le biais d'enquêtes et d'études de cas et disposer d'un éventail de contacts pertinents. La société civile peut être amenée à faire pression sur le corps législatif pour qu'il agisse, en particulier si l'ISC fournit des informations sur un sujet qui l'intéresse.</p>

7.7 Suivi de l'audit

Quelque temps après la publication d'un rapport d'audit, l'ISC doit prendre les dispositions appropriées pour déterminer les mesures éventuelles prises par l'entité auditée pour corriger les problèmes révélés dans le rapport d'audit et l'effet que ces mesures ont pu avoir. La norme ISSAI 4000.232 stipule que l'auditeur doit décider de donner suite aux opinions/conclusions/recommandations relatives aux cas de non-conformité figurant dans le rapport d'audit, le cas échéant.

Il convient de noter que le processus de suivi peut ne pas être applicable dans tous les cas et à toutes les ISC. Le mandat de l'ISC, ainsi que la nature de l'audit, détermineront si un suivi est pertinent. Par exemple, si l'ISC a pour mandat de réaliser un audit de conformité des entreprises publiques (SOE) ou des entreprises du secteur public (PSU), l'ISC peut réaliser des audits de suivi de ces entités.

Pourquoi le suivi ?

L'ISC a pour rôle de contrôler les dispositions prises par la partie responsable en réponse aux questions soulevées dans un rapport d'audit. La nécessité d'effectuer un suivi des cas de non-conformité signalés précédemment varie en fonction de la nature du sujet, de la non-conformité identifiée et des circonstances particulières de l'audit. Le processus de suivi facilite la mise en œuvre efficace des mesures correctives. Il fournit un retour d'information utile à l'entité auditée, aux utilisateurs du rapport et aux auditeurs pour la planification des audits futurs. Le suivi a des objectifs différents pour les trois parties :

Pour la partie responsable:	Démontrer l'efficacité de l'entité auditée à traiter les problèmes. L'un des objectifs est d'encourager une réponse appropriée aux conclusions de l'audit de la part de l'entité auditée ou d'autres entités responsables. Si l'entité auditée a pris des mesures pour surmonter les problèmes constatés au cours d'un contrôle, il convient que l'ISC reconnaisse ce fait. Si, par contre, l'entité auditée n'a pas agi en réponse à l'audit, il est également judicieux que l'ISC indique que le ou les problèmes persistent.
Pour l'utilisateur prévu :	Fournir une mise à jour sur ce qui a été réalisé par la partie responsable et les lacunes existantes, le cas échéant.
Pour l'auditeur :	Evaluer l'efficacité de son audit. Un autre objectif du suivi de l'audit est de jeter les bases des futurs travaux d'audit. Si l'on pense que les problèmes précédemment divulgués ont été résolus, les travaux d'audit ultérieurs dans ce domaine peuvent ne nécessiter que des tests minimaux pour confirmer que le problème ne persiste plus. Si le problème n'a pas été résolu, des travaux d'audit supplémentaires peuvent être justifiés pour établir la nature et l'importance du problème, afin de susciter une réponse plus appropriée de la part de l'entité auditée.

Ce qu'il faut suivre

Le suivi vise à déterminer si l'entité auditée a répondu de manière adéquate aux questions soulevées dans un rapport d'audit spécifique.

Les auditeurs assurent généralement le suivi des :

- Recommandations du rapport d'audit
- Questions soulevées par les utilisateurs prévus, par exemple, le corps législatif, le comité des comptes publics ou le public.

Il est important de noter que l'auditeur peut élargir son champ d'application pour inclure d'autres aspects pertinents en dehors de ses recommandations. L'essentiel ici est de déterminer si l'entité s'est conformée à toutes les directives nécessaires.

Quand effectuer le suivi

La décision de savoir quand effectuer un suivi dépend de plusieurs facteurs. Si l'audit était une mission d'attestation ponctuelle, le suivi peut ne pas être nécessaire. Toutefois, si les auditeurs constatent des écarts importants ayant des implications pour les citoyens, même si la mission d'audit est ponctuelle, ses résultats doivent faire l'objet d'un suivi. Si la mission est une mission directe et qu'elle est menée à des périodes spécifiques, alors un suivi peut être nécessaire.

L'auditeur doit laisser à la partie responsable suffisamment de temps pour mettre en œuvre les recommandations tout en veillant à ce que le suivi soit pertinent pour les utilisateurs prévus. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel à cet égard. Certaines ISC peuvent, en fonction de la fréquence d'une mission d'audit, mener des procédures de suivi lors de la réalisation des audits en cours.

Comment assurer le suivi

Les ISC peuvent établir des politiques et des procédures pour effectuer le suivi. L'auditeur peut préparer un plan d'audit identifiant les ressources à utiliser, les recommandations et les conclusions d'audit à examiner, ainsi que le délai d'exécution.

Certaines procédures d'audit qui ont été utilisées lors de la mission d'audit initiale peuvent être applicables lors du suivi. L'auditeur doit se renseigner pour déterminer si ces procédures sont adéquates. D'autres processus de suivi peuvent inclure des examens et des évaluations internes préparés par l'entité auditée ou par d'autres.

Quelle que soit la forme, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier ses constatations et ses conclusions. Le rapport de suivi peut suivre les mêmes lignes hiérarchiques que la mission d'audit, y compris la soumission aux utilisateurs prévus.

L'ISC peut décider, sur la base des résultats du suivi, de continuer à contrôler les mesures de mise en œuvre de l'entité auditée ou prendre la décision d'entreprendre une toute nouvelle mission d'audit. Dans le cas de contrôles effectués régulièrement, les procédures de suivi peuvent faire partie de l'évaluation des risques de l'année suivante.



PARTIE D Documentation de l'audit de conformité

Chapitre 8 : Documentation de l'audit



Chapitre 8

Documentation de l'audit

- 8.1 Exigences des ISSAI en matière de documentation
- 8.2 Objectif de la documentation
- 8.3 Éléments de la documentation
- 8.4 Composants des documents de travail
- 8.5 Organisation de la documentation des documents de travail
- 8.6 Conservation des documents
- 8.7 Questions de confidentialité et de transparence

Le présent chapitre explique la documentation et les documents de travail d'un audit de conformité, tels qu'ils sont requis par les normes ISSAI et les bonnes pratiques pertinentes. Une documentation appropriée tout au long d'un audit - de la planification au rapport - constitue la base d'un audit de grande qualité, qui aura la crédibilité souhaitée auprès des utilisateurs.

Au cours du processus d'audit, les auditeurs recueillent des éléments probants et les organisent dans les dossiers, soit sur papier, soit sous forme électronique. Toutefois, il arrive souvent qu'un auditeur se demande : « *Que dois-je documenter exactement?* » Les ISSAI répondent à cette question pour aider l'auditeur à documenter avec les documents de travail requis. La Partie C du présent manuel identifie la documentation et les mesures de contrôle de la qualité nécessaires aux différentes phases de l'audit à l'aide de modèles de documents de travail suggestifs. Ce chapitre décrit en outre comment l'auditeur peut prendre des dispositions pour disposer d'une documentation adéquate afin de garantir la qualité globale de l'audit.

Les normes ISSAI fournissent des orientations concernant le contenu, la séquence et le format de la documentation d'audit. Les ISSAI laissent la forme de la documentation à l'appréciation professionnelle des auditeurs et de l'ISC. Souvent, les auditeurs doivent faire preuve d'innovation dans la documentation pour appuyer leurs conclusions d'audit. Le présent chapitre traite de l'objectif et des éléments de la documentation, ainsi que des composants des documents de travail.

8.1 Exigences des ISSAI en matière de documentation

L'ISSAI 4000.89 stipule que l'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisamment détaillée pour permettre une bonne compréhension des travaux effectués, des éléments probants recueillis et des conclusions tirées. L'auditeur doit établir la documentation d'audit en temps voulu, la tenir à jour tout au long de l'audit et compléter la documentation des éléments probants à l'appui des conclusions de l'audit avant la publication du rapport d'audit.

La documentation d'audit comprend, le cas échéant (ISSAI 4000.90):	Une explication du sujet de l'audit.
	Une évaluation des risques, une stratégie et un plan d'audit, ainsi que des documents connexes.
	Les méthodes appliquées ainsi que l'étendue et la période couverte par l'audit.
	La nature, le moment et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre.
	Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les preuves obtenues.
	L'évaluation des éléments probants formant des constatations, des conclusions et des recommandations.
	Les jugements portés dans le cadre du processus d'audit et le raisonnement qui les sous-tend.
	La communication avec l'entité auditée et le retour d'information de sa part
Des examens de supervision et autres mesures de contrôle de la qualité.	

La documentation doit être suffisante pour démontrer comment l'auditeur a défini l'objectif d'audit, le sujet, les critères et l'étendue, ainsi que les raisons pour lesquelles une méthode d'analyse spécifique a été choisie. À ce titre, la documentation doit être organisée de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants qui les étayent (ISSAI 4000.91).

En ce qui concerne spécifiquement la phase de planification de l'audit, la documentation conservée par l'auditeur doit contenir (ISSAI 4000.92) :

- a) Les informations nécessaires à la compréhension de l'entité auditée et de son environnement, qui permettent l'évaluation du risque.
- b) L'évaluation de l'importance relative du sujet.
- c) L'identification des sources possibles d'éléments probants.
- d) Le calendrier, le registre de l'examen sur dossier et des entretiens, le procès-verbal de la réunion et la matrice de planification de l'audit.

L'auditeur doit adopter des procédures appropriées pour préserver la confidentialité et la sécurité de la documentation d'audit. Il la conserve pour une période suffisante afin de répondre aux besoins des exigences légales, réglementaires, administratives et professionnelles en matière de conservation de documents et de permettre la conduite des activités de suivi de l'audit (ISSAI 4000.93).

La documentation des décisions critiques qui ont été prises est essentielle pour démontrer l'indépendance et l'impartialité de l'auditeur dans son analyse. L'existence de questions sensibles exige la documentation des faits pertinents pris en compte par l'auditeur pour choisir une ligne d'action ou prendre une décision spécifique. De cette façon, les actions et les décisions sont expliquées et transparentes (ISSAI 4000.94).

Dans le cas des ISC disposant des pouvoirs juridictionnels, la documentation nécessaire pour fournir des propositions de responsabilité personnelle ne relève pas de la présente norme professionnelle (ISSAI 4000.95).

Selon les normes, les aspects essentiels de la documentation et des documents de travail sont :



Ces aspects sont décrits ci-dessous.

8.2 Objectif de la documentation

La norme ISSAI 4000.90 stipule que l'objectif de la documentation est:

- D'améliorer la transparence des travaux réalisés, et
- De permettre à un auditeur expérimenté n'ayant aucun lien préalable avec l'audit de comprendre les questions soulevées par l'audit.

Elle rend les tâches d'audit importantes plus faciles à gérer et aide le superviseur de l'audit et le réviseur à formuler leurs commentaires. Le processus de préparation et de révision de la documentation d'audit contribue à la qualité d'un audit. La documentation d'audit sert à:

- Fournir un support pour le rapport des auditeurs.
- Aider les auditeurs à mener et à superviser l'audit.
- Aider le contrôleur de la qualité dans la revue de la qualité de l'audit.

Revue de la qualité de l'audit

L'équipe d'audit, les superviseurs de l'équipe, les gestionnaires, les examinateurs de la qualité de l'audit et les pairs examinateurs sont les principaux utilisateurs des documents de travail de l'audit. Du point de vue de l'utilisateur, l'auditeur doit réfléchir à ce que les examinateurs voudraient voir et aux exigences auxquelles ils voudraient que l'équipe d'audit se conforme. Pour un audit de conformité, le point de référence est constitué par les exigences de la norme ISSAI 4000.

Les ISSAI exigent des auditeurs qu'ils conservent la documentation d'audit de manière à ce qu'un *auditeur expérimenté* soit en mesure de la suivre et de la comprendre. Un auditeur qualifié est une personne (interne ou externe à l'ISC) qui possède les compétences et les aptitudes qui lui auraient permis de réaliser l'audit. Ces compétences et aptitudes comprennent la compréhension:



Les auditeurs doivent bien documenter chaque étape du processus d'audit. Une documentation adéquate aide les examinateurs à comprendre ce qui a été fait, comment cela a été fait et pourquoi cela a été fait.

En général, l'ISC prépare un ensemble standardisé de documents de travail (dans le cadre de la documentation d'audit) et détermine ce qui les rend conformes et satisfaisants pour le superviseur ou l'examineur. Le fait de définir des attentes claires en matière de documentation et de les communiquer à son personnel facilitera considérablement le processus d'examen de la qualité, tant pour les auditeurs que pour les réviseurs.

8.3 Éléments de la documentation

La documentation de l'auditeur concernant les éléments probants relatifs au non-respect identifié ou suspecté des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple, des copies de registres ou de documents, des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou d'autres parties à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité.

Les auditeurs sont tenus de consigner par écrit les procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées concernant les critères d'audit de conformité utilisés dans l'audit. Les auditeurs élaborent et conservent des documents qui montrent clairement que le travail a effectivement été effectué.

Pour déterminer la nature et l'étendue de la documentation d'un audit de conformité, les auditeurs peuvent prendre en compte les éléments suivants :

Nature	des procédures d'audit mises en œuvre ;
Risques	des cas de non-conformité importants et de la réponse des auditeurs aux risques évalués ;
Mesure	des éléments sur lesquels le jugement professionnel a été appliqué (lors de la prise de décisions) ;
Importance relative	des preuves obtenues par rapport aux critères.

Comme mentionné ci-dessus, la documentation doit être suffisamment détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, sans connaissance préalable de l'audit, de comprendre:

La relation entre le sujet, les critères et l'étendue de l'audit ;

L'évaluation des risques ;

La stratégie et le plan d'audit ;

La nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures effectuées ;

Les éléments probants obtenus à des fins de soutien de la conclusion ou de l'opinion de l'auditeur ;

Le raisonnement qui sous-tend les questions pour lesquelles l'auditeur a exercé son jugement professionnel ;

Les conclusions connexes.

Sur la base des normes et des meilleures pratiques, voici quelques éléments communs des documents de travail que la plupart des documents d'audit suivent :

Le document de travail comporte:

- Nom de l'audit, titre, initiales de l'auditeur
- Date d'achèvement, numéro de page et référence
- Source, objectif, procédures, résultats, conclusions
- Références croisées dans les deux sens

Le document de travail est:

- Soigné et lisible
- lié au programme d'audit.
- Compréhensible sans explications supplémentaires

Dans les documents de travail:

- Les calculs sont vérifiés
- Les documents sources sont inclus si nécessaire
- Si un document a été produit par l'entité, il est inscrit sur le document de travail
- Une revue a été effectuée et tous les points ont été vérifiés.

Source, objectif, procédures, résultats et conclusions du document de travail.

La source, l'objectif, la procédures, les résultats et les conclusions doivent être inclus sur la première page de chaque document de travail unique. Chaque élément doit répondre à ce qui suit:

Source	Objectif	Procédures	Résultats	Conclusion
<ul style="list-style-type: none"> • Où l'auditeur a-t-il obtenu les éléments probants figurant dans le document de travail ? • Qui les a remis à l'auditeur ? • Quels éléments probants l'auditeur a-t-il examinés ? • Où se trouvent les éléments probants et comment l'auditeur peut-il les retrouver ? 	<ul style="list-style-type: none"> • À quelle question ce document de travail cherche-t-il à répondre ? • Pourquoi ce document de travail a-t-il été créé et pourquoi ce travail a-t-il été effectué ? • Quelle étape satisfait-il ? 	<ul style="list-style-type: none"> • Qu'a fait l'auditeur sur ce document de travail ? • Quelle procédure l'auditeur a-t-il utilisée ? • Quelles ont été les étapes et les procédures détaillées que l'auditeur a effectuées ? 	<ul style="list-style-type: none"> • Quels ont été les résultats des procédures ? • Quels ont été les résultats de l'application de la procédure ? 	<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la réponse aux questions posées dans l'objectif ? • L'étape a-t-elle été satisfaite ? • Qu'est-ce que l'auditeur a fait des questions soulevées ? • L'auditeur a-t-il transformé les problèmes en constatation ?

Ces informations sont utiles au superviseur ou à l'examineur de l'audit, car sans ces éléments, le superviseur ou l'examineur devra émettre des hypothèses lors de l'examen des documents de travail. L'auditeur doit faciliter la tâche de l'examineur pour qu'il parvienne à ses conclusions et le guider pour qu'il suive le processus sans heurts.

Le lien entre les éléments est également essentiel. Lorsque le lien est correctement établi, l'objectif et les conclusions correspondent, de même que les procédures et les résultats. Cela démontre la clarté de la pensée et soutient les conclusions logiques de l'auditeur. Dans la plupart des cas, les matrices de constatations d'audit (expliquées au chapitre 7) couvrent ces éléments dans le cadre d'un audit de conformité.

8.5 Organisation de la documentation des documents de travail

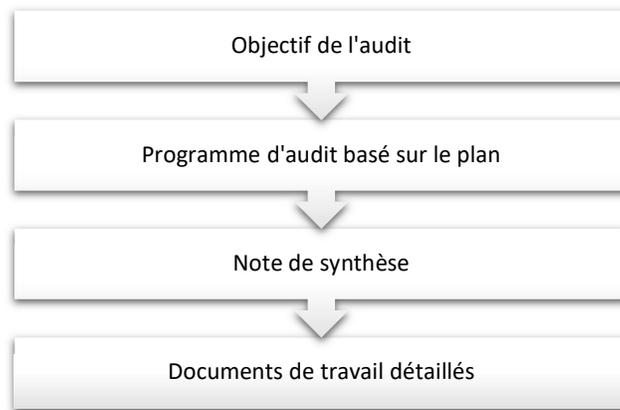
Selon les normes ISSAI, la documentation doit être organisée de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants qui les appuient. C'est l'auditeur qui détermine comment procéder, en suivant le système ou les pratiques en vigueur dans l'ISC. L'auditeur peut avoir préparé de nombreux documents de travail à l'appui de l'audit, mais pour que l'examineur/superviseur puisse les comprendre et les analyser, il doit les expliquer et les organiser systématiquement. L'utilisation d'une note de synthèse peut faciliter ce processus.

Note de synthèse

La note de synthèse peut également être appelé feuille d'introduction, formulaire de conclusions ou mémo de tête, en fonction des pratiques et des normes de l'ISC. Le mémo résume un groupe de documents de travail. Notez que l'ISC peut également avoir des composants dans la note de synthèse qui diffèrent de ceux décrits ici.

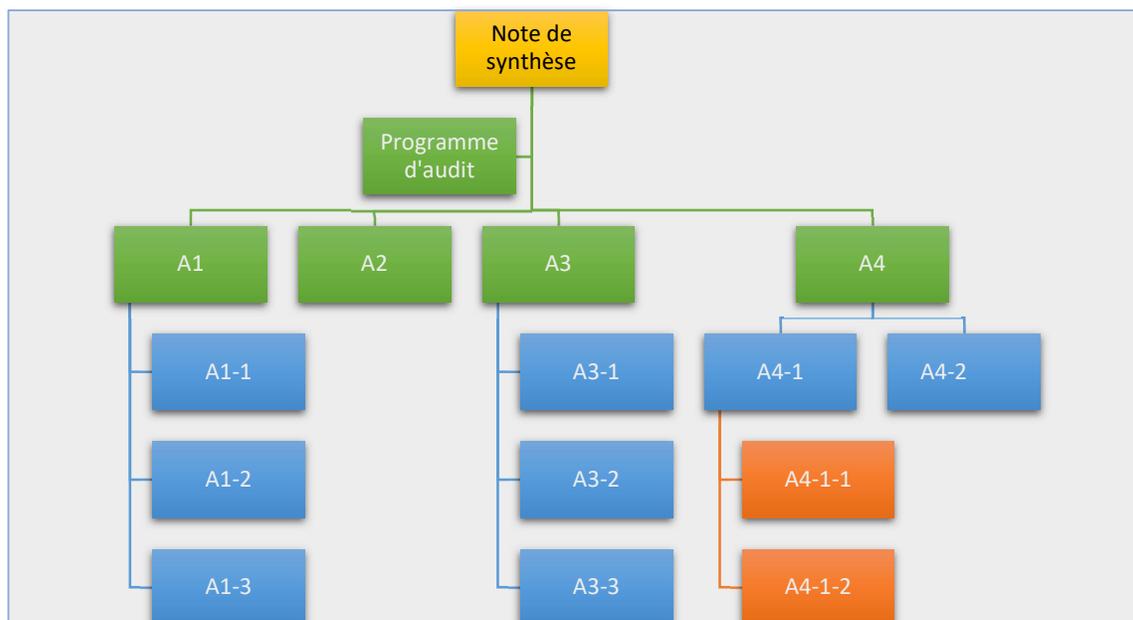
Les notes de synthèse aideront le superviseur ou l'examineur à mener à bien le processus d'examen de manière efficace et effective. En outre, la préparation de ces mémos oblige les auditeurs à exprimer clairement leurs jugements et à documenter les décisions prises lors de la réalisation de l'audit, ce qui facilite la reconnaissance du lien logique entre les documents de travail.

Dans la hiérarchie des documents de travail, la note de synthèse vient généralement en troisième position, même si elle peut être rédigée en dernier. La hiérarchie est la suivante:



Exemple: Note de synthèse	
Objectif de l'audit	Lors de l'audit d'un service d'achat, après avoir recueilli les informations et évalué les risques, l'auditeur décide que l'objectif est de déterminer - si le service d'achat respecte les politiques d'achat requises.
Sous-objectifs	<p>Sous cet objectif, il y a trois sous-objectifs à déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les achats d'équipement dépassant 9000 \$ sont-ils effectués conformément à la politique ? • Les procédures d'achat établies par l'entité sont-elles conformes à la politique ? • Les contrats professionnels sont-ils attribués conformément à la politique ?
Documents de travail	<p>L'auditeur préparera un ensemble de documents de travail pour soutenir chaque sous-objectif et utilisera des lettres pour désigner les groupes de documents de travail, par exemple :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. L'ensemble de documents de travail <i>A</i> répond au sous-objectif 1 : si les achats d'équipement dépassant 9000 \$ ont été effectués conformément à la politique. 2. L'ensemble de documents de travail <i>B</i> répond au sous-objectif 2 : les procédures d'achat sont-elles rédigées conformément à la politique ? 3. L'ensemble de documents de travail <i>C</i> répond au sous-objectif 3 : les contrats professionnels sont-ils conformes à la politique ? <p>La note de synthèse pour le sous-objectif 1 résume ce que la série de documents de travail <i>A</i> a accompli et comment l'auditeur a répondu à l'objectif d'audit, avec tous les éléments probants correspondants. Ensuite, les notes A-1, A-2, A-3, etc. expliquent l'exécution et les résultats de chaque procédure d'audit.</p>

La note de synthèse est une sorte de version narrative du programme d'audit et, dans la hiérarchie, elle peut se situer au-dessus ou au-dessous du programme. La hiérarchie des documents de travail pourrait ressembler à ceci :



Il peut y avoir une note de synthèse « méta » ou principale qui résume les séries de documents de travail A, B et C et qui traite de l'objectif général de l'audit : « Le service des achats respecte-t-il les politiques importantes? » L'auditeur peut préparer une note de synthèse pour chaque procédure d'audit. La série A-4 de document de travail ci-dessus contient de nombreux documents de travail et peut justifier un résumé pour aider l'examineur à trier le groupe et à discerner ce que l'auditeur a fait.

Éléments d'une note de synthèse : La note de synthèse comprend les composants du document de travail - source, objet, procédure, résultats et conclusion - avec une description narrative de ces cinq composants dans chaque document de travail. Vous trouverez ci-dessous un exemple de note de synthèse pour la série A.

Exemple : format de document de travail	
Source	Entretiens, observations et contrôles décrits dans la série A de documents de travail.
Objectif	Répondre au sous-objectif « Les achats d'équipement dépassant 9000 \$ sont-ils effectués conformément à la loi de l'État? »
Procédure	Nous avons rempli les étapes du programme dans le domaine décidé, qui nous invitait à : <ul style="list-style-type: none"> • Réitérer l'étape 1 • Réitérer l'étape 2 • Réitérer l'étape 3
Résultats	Nous avons relevé plusieurs éléments significatifs de non-conformité : <ul style="list-style-type: none"> • Résumer les résultats de l'étape 1 • Résumer les résultats de l'étape 2 • Résumer les résultats de l'étape 3

Conclusion	Le service des achats ne s'est pas conformé à la section XX (II) de la politique d'achat concernant les achats d'équipement dépassant 9000 \$. En particulier, le service a permis à la même personne d'initier, d'approuver et de recevoir des achats d'équipement supérieurs à 9 000 \$. Cette question a été développée en une constatation pour le rapport.
------------	---

La note de synthèse peut:

Etre la source d'une première version du rapport

- Au lieu de faire référence à une constatation dans un document de travail en dehors de la note de synthèse, l'auditeur peut l'inclure dans la note de synthèse, ou encore
- peut formaliser la section où l'auditeur traite de l'objectif et de la conclusion et l'ajouter ultérieurement au rapport.

Etre détaillée ou résumée

- Une note de synthèse peut être une reformulation de chaque document de travail qui la sous-tend, plus une conclusion générale qui résume l'ensemble, ou
- Il peut s'agir d'une conclusion globale qui résume l'ensemble. Un bon moyen de déterminer le niveau de détail que a note de synthèse doit contenir est de se référer aux pratiques définies au sein de l'ISC.

Couvrir le contenu requis des documents de travail

- La norme exige que l'auditeur documente les éléments suivants dans les documents de travail:
 - Objectif, étendue et méthodologie
 - Nature, calendrier et étendue des procédures
 - Les éléments probants obtenus et leur source, ainsi que les conclusions tirées.
- La justification des jugements, constatations, conclusions et recommandations importants
- Preuve de la surveillance prudentielle

Bien que les normes n'exigent pas la tenue d'une note de synthèse, celle-ci peut être considérée comme une bonne pratique pour l'auditeur qui facilitera le travail de l'examineur. Les auditeurs pourraient envisager que les matrices de constatations d'audit couvrent la partie des exigences en matière de documentation dans les documents de travail détaillés et justificatifs.

8.6 Conservation des documents

Certaines ISC peuvent disposer de politiques et de procédures conformes à leur législation et aux normes d'audit pour conserver la documentation de leur travail. Les politiques de conservation de la documentation garantissent que les documents pertinents sont disponibles pour être utilisés pendant un certain nombre d'années après un audit. Ces politiques et procédures décrivent généralement:

- Les documents couverts dans leur champ d'application
- La forme sous laquelle les documents seraient conservés/archivés
- La période pendant laquelle les documents sont conservés
- Comment accéder à ces documents en cas de besoin

L'auditeur doit vérifier si l'ISC dispose de politiques et de procédures de conservation des documents et si elles sont adéquates ou non. En cas de manquements, l'ISC peut envisager de renforcer ses politiques et procédures par des exigences suffisantes en matière de conservation des documents d'audit.

Ces exigences peuvent être dues à l'importance historique de certains types de documents qui, par exemple, peuvent nécessiter une conservation indéfinie dans les archives nationales du pays. Il peut également y avoir des exigences supplémentaires liées aux classifications de sécurité nationale, notamment en ce qui concerne le mode de conservation de la documentation. Les auditeurs doivent se familiariser avec la législation applicable en matière de conservation de la documentation.

8.7 Questions de confidentialité et de transparence

Les ISC doivent s'assurer que les auditeurs se conforment aux exigences éthiques visant à préserver la confidentialité des informations recueillies au cours de la documentation d'audit. L'auditeur doit maintenir cette confidentialité à moins que l'entité ne l'autorise expressément à divulguer ces informations ou qu'il y ait une obligation légale ou professionnelle de le faire. Il existe un besoin permanent dans le secteur public d'équilibrer la confidentialité avec le besoin de transparence et de responsabilité. L'équilibre entre la confidentialité et la transparence requiert un jugement professionnel afin de s'assurer que les documents de nature confidentielle sont identifiés et traités comme tels, tout en permettant un accès approprié. Il est donc essentiel pour l'auditeur de se familiariser avec les politiques et les procédures de l'ISC en matière de confidentialité. Les procédures de l'ISC peuvent inclure les types de documents d'audit à considérer comme confidentiels et les types de documents d'audit à mettre à la disposition du public.

L'ISC doit définir clairement les responsabilités en matière d'autorisation de divulgation de la documentation d'audit et les procédures de mise à disposition de ces informations si nécessaire. En outre, les auditeurs peuvent avoir des obligations légales supplémentaires en matière de confidentialité. Ces responsabilités peuvent être fondées sur le mandat de l'ISC ou sur la législation relative aux secrets officiels ou à la vie privée. Une telle législation peut, par exemple, concerner les audits des organismes de défense, de santé, de services sociaux ou fiscaux.

Les auditeurs se familiarisent avec les exigences locales particulières liées à la confidentialité auxquelles ils sont soumis. Ils se familiarisent également avec toute législation qui autorise l'accès du public à la correspondance d'audit. Ce type de communication peut inclure des lettres à destination et en provenance de l'entité auditée, ou d'autres parties, liées à la collecte d'éléments probants, ainsi que des considérations et des jugements relatifs à des questions d'audit. Dans le secteur public, les entités peuvent être tenues par la loi de répondre aux demandes d'accès à la documentation d'audit reçues de tiers. Les tentatives de tiers peuvent être particulièrement délicates, car ils essaient d'obtenir indirectement des informations de l'ISC lorsque celle-ci n'est pas en mesure de les obtenir directement de l'entité auditée.

En principe, lorsque l'entité auditée a l'obligation légale de recueillir et de conserver certaines informations, les demandes d'informations émanant de tiers sont généralement transmises à l'entité auditée. Dans les situations où les auditeurs envisagent d'accorder l'accès à la documentation d'audit, ils consultent généralement les parties concernées (telles que l'entité auditée à laquelle la demande se rapporte) avant de divulguer les informations en question.

Dans certains environnements, l'ISC sous-traite une partie de ses responsabilités d'audit à des auditeurs du secteur privé. L'acceptation de telles nominations exige généralement que l'auditeur sous contrat qui effectue le travail reconnaisse que la documentation d'audit peut être soumise à une

inspection par l'ISC. La documentation de l'audit peut également faire l'objet d'une enquête par les agences qui ont le droit légal d'accéder aux informations liées aux fonctions de l'auditeur.



Pièces et annexes

REMARQUE : Cette section comprend les modèles de documents de travail, sous forme de Pièces et Annexes, tels que mentionnés dans les chapitres respectifs du manuel. Les modèles sont conçus pour faciliter l'application pratique des exigences des ISSAI en matière d'audit de conformité. Veuillez noter que les modèles de documents de travail sont suggestifs, et non prescriptifs, pour une documentation appropriée de l'audit. Les ISC peuvent être amenées à modifier les modèles de documents de travail pour les rendre conformes à leur mandat et à leurs pratiques d'audit, et à les aligner sur leurs documents de travail actuels.

Pièces du Chapitre 4 : Plan de travail annuel de l'ISC concernant la couverture de l'audit de conformité

Pièce 4.1 : Documentation d'une tâche d'audit potentielle

Pièce 4.2 : Élaboration du plan de travail annuel ou multi-annuel

Annexe 4-A : Catégorisation des entités en fonction de la valeur du risque

Annexe 4-B : Différentes tâches de l'auditeur dans différents types d'audit de conformité

Pièce 4.1 : Documentation d'une tâche d'audit potentielle

Exigence en matière d'ISSAI : ISSAI 4000.64

Tâche d'audit évaluée par		Signature	Examinée et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

Tâches d'audit potentielles		
Unité d'organisation	Titre de la tâche	Référence :
Lien avec la priorité stratégique de l'ISC :		
I - Domaine/champ d'audit		
Activités principales:		
Cadre légal :		
Informations financières et autres:		
Rôles et responsabilités:		
II - Motifs de l'audit		
Risques		
Intérêt du public et des parties prenantes	Pertinence:	
	Importance relative:	
Valeur ajoutée potentielle (y compris l'impact, l'opportunité et la couverture)	Audits précédents:	
	Opportunité:	
III - Organisation de l'audit		
Question d'audit (question principale et sous-questions éventuelles) ou ce qui pourrait être évalué par l'audit:		
Critères d'audit (ou les sources des critères) :		
Principales sources d'éléments probants:		
Organismes contrôlés :		
IV – Remarques		
Faisabilité (difficultés éventuelles de l'audit/problèmes de contrôlabilité...):		
Estimation des ressources d'audit:		
Utilisation des résultats d'audits déjà réalisés :		
<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No		
V - Membres de l'équipe		

Guide de processus pour compléter le modèle de documentation de la tâche d'audit

L'objectif du modèle	Documenter le processus d'identification des tâches d'audit potentielles. Il peut y avoir différentes tâches d'audit identifiées par différentes équipes de l'ISC. Ce processus doit être répété pour chaque tâche d'audit identifiée afin de permettre à la direction de se mettre d'accord sur une liste de tâches d'audit. Le superviseur ou la direction abordera les tâches définies dans le cadre de la planification générale d'un audit de conformité au niveau de l'ISC.
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.64
Guide	<p>Considérez l'explication fournie dans la section 4.2 du chapitre 4 ainsi que ce guide de processus. Sur la ligne supérieure, indiquez le lien avec les priorités stratégiques de l'ISC. Ce lien peut provenir du plan stratégique de l'ISC, qui a identifié les principaux domaines prioritaires sur lesquels l'ISC se concentrera au cours de sa période de planification stratégique. S'il n'y a pas de lien apparent avec le plan stratégique, mais que l'équipe estime que le sujet doit être considéré, écrivez-en la raison.</p> <p>Ligne I Fait référence aux principales activités du domaine d'audit, aux informations juridiques, financières et autres informations pertinentes, ainsi qu'à la personne responsable du domaine. Cela donnera une vue d'ensemble du domaine à examiner.</p> <p>Ligne II Les risques critiques perçus à ce stade sur le terrain. Également l'intérêt du public et des parties prenantes, ou toute valeur ajoutée potentielle, notamment l'impact, l'opportunité et la couverture. L'importance relative par nature est également couverte à ce stade de la planification au niveau de l'ISC.</p> <p>Ligne III Fait référence à la manière dont l'audit serait organisé. À ce stade, il n'est pas nécessaire d'être précis, les questions d'audit provisoires pourraient être évaluées, ainsi que les critères d'audit possibles, les sources potentielles d'éléments probants et les entités contrôlées dans le cadre de l'audit.</p> <p>Ligne IV Les difficultés concevables de l'audit. La contrôlabilité, les ressources d'audit et l'utilisation possible des résultats d'audit existants. Cela aidera la direction à décider si elle doivent être incluses dans le plan.</p> <p>Ligne V Inclure les informations sur les membres de l'équipe qui ont proposé les tâches à auditer.</p>
Revue	Une personne de grade supérieur à celui de l'auditeur peut examiner la proposition en gardant à l'esprit le contexte de l'ISC et en faisant preuve de pragmatisme. Cela peut être documenté dans le modèle. Il sera basé sur la structure de l'ISC et la composition des équipes d'audit. L'examineur signe la proposition et l'envoie à la direction ou au superviseur.
Conclusion	Le superviseur de l'audit et la direction doivent déterminer si la tâche proposée est susceptible d'être audité. Ce processus aidera la direction à aligner les priorités stratégiques fixées par le plan stratégique et à atteindre les objectifs prévus.

Pièce 4.2 : Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel

Exigence en matière d'ISSAI : ISSAI 4000.64

Plan élaboré par Évalué par	Signature	Examinée et approuvée par	Signature
Nom:			
Désignation:			
Date:			

Période du plan annuel: (.....)							
Tâches planifiées et ressources							
	Description	Nombre total de personnes- semaines pour l'ensemble de la mission.	Nombre total de personnes- semaines pour la phase de planification	Coûts (voyag es, experts , etc.)	Date de début prévue	Date de fin prévue	Commenta ires
Tâches non liées à l'audit	Exemple: Planification annuelle						
	Tâche 2 etc.						
	Total des tâches non liées à l'audit						
Tâches d'audit obligatoires	Tâche 1						
	Tâche 2 etc.						
	Total des tâches obligatoires						
Tâches d'audit sélectionnées	Tâche 1						
	Tâches 2 etc.						
	Total des tâches sélectionnées						
Fonctions de soutien	Exemple: Services juridiques						
	Services informatiques etc.						
	Soutien Total						
Total des ressources							

Conclusion

Les tâches d'audit annuelles et pluriannuelles et les ressources correspondantes ont été préparées en tenant compte de ce qui précède.

(Signature)

Nom:

Date:

(Signature)

Examineur:

Date:

Guide de processus pour compléter le plan de travail annuel ou pluriannuel

L'objectif du modèle	L'objectif est de préparer un plan de travail qui inclut toutes les tâches de l'ISC et de guider la manière dont l'ISC peut identifier les ressources pour les tâches d'audit sélectionnées dans les audits de conformité.
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.64
Guide	<p>La période du plan d'audit est mentionnée plus haut. Les tâches programmées sont consignées dans les lignes, et les ressources nécessaires dans les colonnes. Les lignes sont expliquées ci-dessous. Les colonnes relatives aux ressources comprennent la personne-semaine, le coût et le calendrier. Celles-ci sont couvertes avec les tâches dans les lignes ci-dessous:</p> <p>Ligne 1 Indiquez toutes les tâches non liées à l'audit que l'ISC effectue. Il peut s'agir du plan annuel de l'ISC, de travaux administratifs, de formations, d'autres travaux de consultation, de tâches spécifiques attribuées par les parties prenantes sans rapport avec l'audit, etc. Pour chaque tâche non liée à l'audit, complétez la ligne correspondante en tenant compte des colonnes de ressources, par exemple les personnes-semaines requises, les coûts et le calendrier. Une fois que toutes les tâches sont enregistrées avec les ressources, additionnez les colonnes dans la ligne « total » pour toutes les tâches non liées à l'audit.</p> <p>Ligne 2 De même, écrivez toutes les tâches d'audit obligatoires que l'ISC est tenue de réaliser chaque année en vertu de son mandat légal. Il peut s'agir d'un audit financier, d'un audit de performance, d'un audit de conformité et d'autres exigences d'audit mandatées par la législation. Remplissez la colonne des ressources pour chaque tâche et calculez le total des ressources de toutes les tâches obligatoires.</p> <p>Ligne 3 La ligne des tâches d'audit sélectionnées doit être remplie de manière similaire. Pour chaque tâche choisie, remplissez les colonnes avec les personnes-semaines, les coûts et les délais. Calculez le total des ressources requises pour les tâches sélectionnées.</p> <p>Ligne 4 Complétez les ressources requises pour toutes les fonctions de soutien de l'ISC. Celles-ci comprennent les services informatiques, juridiques, de conseil, de formation externe, etc. Additionnez les lignes pour chaque service afin d'obtenir une vision complète des ressources requises pour assurer les fonctions de soutien.</p> <p>Ligne 5 Déterminez les ressources totales requises par l'ISC pour mener à bien toutes les activités ou tâches. À partir de là, il sera évident de savoir de quelles ressources dispose l'ISC et ce dont elle aura besoin pour accomplir les tâches obligatoires, les tâches non liées à l'audit et les fonctions de soutien. Déduisez tout cela des ressources totales, et les ressources restantes peuvent être affectées aux tâches d'audit sélectionnées.</p>
Conclusion générale par le membre de l'équipe d'audit	Sur la base des informations recueillies dans le tableau, et de l'analyse des ressources, les ressources disponibles pour les tâches sélectionnées sont déterminées et soumises à approbation.

Revu par le superviseur	Le superviseur l'examine et l'envoie à la direction de l'ISC pour qu'elle en tienne compte dans les futures tâches d'audit des équipes.

Annexe 4-A :

Catégorisation des entités en fonction de la valeur du risque⁹²

Les entités auditées sont classées en entité contrôlable principale, unités d'audit et unités de mise en œuvre. Les unités d'audit sont basées sur la délégation de pouvoirs, l'autonomie fonctionnelle et l'importance opérationnelle. Les entités contrôlées sont classées en entités à haut, moyen et faible risque, en se basant traditionnellement sur les niveaux de budget et de dépenses. La base de données gouvernementale sur les dépenses des entités facilite l'application du cadre d'analyse des risques.

Évaluation du risque inhérent : Les dépenses sont réparties dans les comptes de toutes les entités sous 70 postes principaux de dépenses différents pour toutes les entités auditées. Ces 70 postes de dépenses principaux dans les comptes sont regroupés en sept grandes catégories de dépenses:

- Grandes catégories de dépenses:
- I. Services et avantages du personnel
 - II. Dépenses administratives
 - III. Services et fournitures contractuels
 - IV. Subventions
 - V. Autres dépenses
 - VI. Acquisitions d'actifs et de dépenses en capital.
 - VII. Ajustements comptables

Les dépenses de chaque entité auditée sont identifiées et évaluées en fonction de sept paramètres de risque inhérent sur une échelle de 1 à 5.

No.	Facteur de risque inhérent	Remarques	Evaluation de risque (1 à 5)
1	Estimation	Les transactions et les décisions impliquant une estimation présentent un risque inhérent plus élevé.	
2	Discrétion	Les transactions impliquant des pouvoirs discrétionnaires comportent un risque inhérent de mauvaise utilisation de tels pouvoirs.	
3	Complexité de la transaction	Les transactions telles que l'acquisition de capital, l'exécution de projets sont complexes et présentent donc un niveau de risque inhérent plus élevé.	
4	Transfert de fonds	Certaines entités ne font que transférer des fonds aux agences de mise en œuvre et ne mettent pas en œuvre de projets/programmes et présentent un risque faible.	
5	Implication d'agences privées	Les agences privées engagées dans l'exécution de programmes peuvent avoir des intérêts qui entraînent un risque inhérent plus élevé.	
6	Ressources humaines	Les entités confrontées à une grave pénurie de main-d'œuvre peuvent manquer de diligence raisonnable, ce qui entraîne un risque inhérent plus élevé.	
7	Relations publiques directes	Les entités ayant des relations publiques directes présentent un risque inhérent relativement plus élevé en raison de l'influence extérieure, etc.	
		Le risque inhérent aux dépenses principales	Evaluation de risque/35

Sur la base du score de risque inhérent de chaque catégorie de dépenses primaires de l'entité, la valeur totale du risque inhérent de l'entité est calculée en additionnant la valeur du risque inhérent de toutes les catégories de dépenses primaires de cette entité et en la multipliant par les dépenses réelles.

⁹² Sur la base de la présentation faite par l'ISC de l'Inde lors de la XVe réunion du Sous-comité d'audit de conformité, les 9 et 10 octobre 2018, au Luxembourg

Catégorie de dépenses	Nom de la catégorie du premier poste de dépenses	Evaluation du risque inhérent	Dépenses réelles	Dépenses pondérées en fonction des risques
I	Services et avantages du personnel	R1	E1	R1*E1
II	Dépenses administratives	R2	E2	R2*E2
III	Services et fournitures contractuels	R3	E3	R3*E3
IV	Subventions	R4	E4	R4*E4
V	Autres dépenses	R5	E5	R5*E5
VI	Acquisition de biens d'équipement	R6	E6	R6*E6
VII	Ajustements comptables	R7	E7	R7*E7
Valeur du risque inhérent =				Grand Total

Évaluation du risque de contrôle : Les entités dont l'environnement de contrôle est faible présentent un risque de contrôle plus élevé. Le risque de contrôle est évalué à travers quatre paramètres :

- Dépenses et contrôles associés
- Contrôles liés à la technologie
- Produits des audits internes et externes
- Autres facteurs

Chaque paramètre comporte des sous-paramètres, dont le nombre total est de 100.

Contrôle du facteur de risque	Evaluation du risque	Contrôle du facteur de risque	Note de risque
Dépenses et contrôles associés	(1 à 5)	Audit interne/externe	(1 à 5)
Procédure et contrôle budgétaire		Audit interne / inspection	
Augmentation des dépenses		Qualité de la tenue des dossiers	
Cas de fraude signalés, etc.		Observations d'audit	
Blocage des fonds / Certificats d'utilisation en attente		Évaluation à partir des rapports d'audit de performance et des évaluations	
Contrôles relatifs à la technologie	(1 à 5)	Autres facteurs	(1 à 5)
Transfert direct des prestations aux bénéficiaires		Évaluation basée sur l'analyse des données	
Liaison des bénéficiaires à un identifiant unique		Mécanisme de contrôle de la qualité	
Utilisation de l'appel d'offres électronique pour les achats		Pénurie de ressources humaines	
Suivi en ligne du programme		Rapports des médias	
Prestation de services en ligne			
Système de gestion des finances publiques			
Utilisation de la télédétection/du SIG			
Contrôles informatiques- évaluation sur la base d'un audit informatique			

Risque de contrôle = Note totale de risque de contrôle / 100

Valeur du risque et classement des entités

Après le calcul des risques inhérents et des risques de contrôle, la note de risque de l'entité auditée peut être faite comme suit :

La note de risque de l'entité =
(Note totale de risque inhérent de l'entité en
valeur monétaire) X (Note du risque de contrôle de
l'entité)

No.	Classement	Plafond de risque en US\$
1.	Haut risque	3.5 million
2.	Moyen risqué	70,000 à 3.5 million
3.	Faible risque	En-dessous de 70,000

Classement de l'entité auditée par catégorie de risque

Les entités auditées sont classées en risque élevé, moyen et faible sur la base de la note de risque. La périodicité de l'audit et la composition de l'équipe d'audit sont décidées en fonction du niveau de catégorisation des risques.



Annexe 4-B : Différentes tâches de l'auditeur dans les différents types d'audit de conformité

Étapes de l'audit	Assurance raisonnable (RA)		Assurance limitée (LA)	
	Rapport direct - RA	Mission d'attestation - RA	Rapport direct - LA	Mission d'attestation - LA
Planification	L'auditeur sélectionne le sujet et fournit des informations sur le sujet.	La partie concernée présente des renseignements sur le sujet, sur lesquels l'auditeur recueille ensuite des éléments probants suffisants et appropriés.	L'auditeur choisit le sujet et fournit des informations sur le sujet.	La partie concernée présente des informations sur le sujet sur lequel l'auditeur recueille ensuite des éléments probants suffisants et appropriés.
	Procédures plus étendues dans l'évaluation des risques, la connaissance de l'entité et de son environnement, l'évaluation du contrôle interne.	Procédures plus étendues dans l'évaluation des risques, la connaissance de l'entité et de son environnement, l'évaluation du contrôle interne.	Procédures moins approfondies dans l'évaluation des risques, la connaissance de l'environnement de l'entité et l'évaluation du contrôle interne.	Procédures moins approfondies dans l'évaluation des risques, la connaissance de l'environnement de l'entité, l'évaluation du contrôle interne.
	Le modèle des trois composantes des risques d'audit (risques inhérents, de contrôle et de détection) peut être utilisé.	L'auditeur doit couvrir les trois composantes du modèle de risque.	Le modèle des trois composantes des risques d'audit (risques inhérents, de contrôle et de détection) peut être utilisé.	L'auditeur doit aborder les trois composantes du risque.
Collecte des éléments probants	La combinaison de différentes techniques d'audit est importante	La combinaison de différentes techniques d'audit est importante.	Il est possible de conclure sur la base des procédures analytiques et de l'inspection	Il est possible de conclure sur la base des procédures analytiques, des tests de corroboration et d'inspection.
		Les tests de corroboration doivent toujours être inclus.	Les procédures analytiques et les inspections sont suffisantes.	Les tests de corroboration, les procédures analytiques et les inspections sont suffisants
	L'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que le sujet est conforme, à tous égards importants, aux critères appropriés définis.	L'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que le sujet est conforme, à tous égards importants, aux critères appropriés identifiés.	Les procédures sont limitées par rapport à ce qui est requis pour une mission d'assurance raisonnable.	Les procédures sont limitées par rapport à ce qui est requis pour une mission d'assurance raisonnable.
Évaluer les éléments probants et formuler les conclusions	La conclusion est exprimée sous la forme de constatations, de réponses à des questions d'audit spécifiques, de recommandations ou d'une opinion..	L'auditeur fournit une garantie soit par des opinions normalisées, soit par des conclusions. Une opinion est normalement utilisée.	La conclusion est exprimée sous la forme de constatations, de réponses à des questions d'audit spécifiques, de recommandations ou d'une opinion.	L'auditeur fournit une garantie soit par des opinions normalisées, soit par des conclusions. Une opinion est normalement utilisée.
	La conclusion de l'audit exprime l'opinion de l'auditeur selon laquelle le sujet traité est ou n'est pas conforme, à tous égards importants, aux critères applicables.	La conclusion/opinion de l'auditeur exprime l'opinion selon laquelle les informations sur le sujet considéré sont/ne sont pas conformes aux critères applicables.	La conclusion indique que rien qui ne soit pas conforme aux critères d'audit n'a été porté à l'attention de l'auditeur.	La conclusion/opinion indique que rien n'a été porté à la connaissance de l'auditeur qui ne soit pas conforme aux critères d'audit.
Rapport et suivi	Structure du rapport dans l'ISSAI 4000.210	Structure du rapport dans l'ISSAI 4000.218	Structure du rapport dans l'ISSAI 4000.210	Structure du rapport dans l'ISSAI 4000.218
	L'auditeur doit indiquer de manière implicite si la conclusion est donnée avec une garantie limitée ou raisonnable.	L'auditeur fournit une garantie en faisant une déclaration claire sur le niveau d'assurance.	L'auditeur doit indiquer explicitement si la conclusion est donnée avec une garantie limitée ou raisonnable.	L'auditeur fournit une garantie en faisant une déclaration claire sur le niveau d'assurance.
	L'auditeur peut fournir une assurance soit : a. en formulant		L'auditeur peut fournir une assurance soit par	

	<p>des conclusions qui indiquent explicitement le niveau d'assurance, ou</p> <p>b. en expliquant comment les constatations, les critères et les conclusions ont été élaborés.</p>		<p>a. des conclusions qui transmettent explicitement le niveau d'assurance, ou</p> <p>b. en expliquant comment les constatations, les critères et les conclusions ont été élaborés.</p>	
			<p>Un rapport d'assurance limitée exprime la nature limitée de l'assurance fournie.</p>	<p>Un rapport d'assurance raisonnable exprime la nature limitée de l'assurance fournie.</p>

Pièces justificatives du Chapitre 5 : Planification d'un audit de conformité

Pièce 5.1 : Stratégie d'audit

Pièce 5.2 : Compréhension de l'entité et de son environnement

Pièce 5.3 : Comprendre les contrôles internes et l'environnement de contrôle

Pièce 5.4 : Évaluation des risques de fraude

Pièce 5.5 : Définition de l'importance relative au stade de la planification

Pièce 5.6 : Registre des risques

Pièce 5.7 : Plan d'audit

Annexe 5-A : Examen de la qualité de la planification de l'audit

Pièce 5.1 : Stratégie d'audit

Exigence en matière d'ISSAI : ISSAI 4000.137

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Matrice de stratégie d'audit préparée par		Signature	Revue et approuvée par		Signature
Nom:					
Désignation:					
Date:					

N°	1	2	3
	Éléments de la stratégie de l'audit	Description	Commentaires
1	Caractéristiques de l'audit		
2	Objectif de l'audit		
3	Le sujet, la portée et les critères de l'audit		
4	Les entités couvertes par l'audit		
5	Le type de mission		
6	Le niveau d'assurance à fournir		
7	Composition de l'équipe d'audit		
8	Mécanismes de contrôle de la qualité de l'audit		
9	Communication avec l'entité auditée et les responsables de la gouvernance		
10	Responsabilités en matière de rapports		
	Autres questions importantes, le cas échéant		

Guide de processus permettant de compléter le modèle de stratégie d'audit:

L'objectif du remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de préparer une stratégie d'audit globale détaillant les éléments de la stratégie et de déterminer la manière dont chaque élément aura un impact sur la planification et la réalisation de l'audit, ainsi que sur la phase d'établissement du rapport de l'audit.
Exigence de l'ISSAI	ISSAI 4000.137
Guide	<p>Colonne 2 Décrire en fonction des décisions prises sur chaque élément de la stratégie mentionnée dans la colonne 1.</p> <p>Colonne 3 Fournir des commentaires au cas où l'auditeur pense que les éléments stratégiques auront un impact sur la phase de planification et de réalisation de l'audit.</p>
Conclusion	Le chef de l'équipe d'audit et le superviseur doivent conclure qu'une attention suffisante a été accordée à tous les domaines importants ayant une incidence sur l'audit, et qu'une stratégie appropriée a été mise en place pour traiter les questions susceptibles d'influencer la planification et la réalisation de l'audit. Le document de travail sur la stratégie d'audit doit être mis à jour en permanence.
Éléments probants du préparateur et l'examineur	Le tableau indiquant le nom de la personne qui a préparé et documenté le matériel et le nom du réviseur doivent être complétés à la fin.

Pièce 5.2 : Connaître l'entité et son environnement

Exigence de la norme ISSAI : ISSAI 4000.131

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparée par	Signature	Revue et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

Questions	Description
Le cadre juridique de l'entité	
1. La législation qui autorise l'entité et les activités autorisées par la législation.	
2. Les règlements émis en vertu de la législation d'autorisation et leur incidence sur les activités de l'entité.	
3. Comment l'entité se conforme-t-elle au cadre juridique?	
4. Existe-t-il une disposition dans le règlement concernant les règles de gestion financière ?	
Les objectifs et stratégies de l'entité	
5. Les objectifs de l'entité.	
6. Les politiques et stratégies clés permettant d'atteindre les objectifs	
L'organisation et la gouvernance de l'entité	
7. Les structures de gouvernance de l'entité.	
8. La structure opérationnelle, l'organigramme et les modalités de gestion	
9. Les ressources financières, humaines et autres	
Les processus opérationnels et opérations de l'entité	
10. Quelle est la nature des activités de l'entité? Les fonctions de base de l'entité.	
11. Comment les domaines d'audit importants sont liés aux activités de l'entité.	
12. Les types de programmes, de fonctions, ou de projets gérés par l'entité.	
13. Les descriptions de processus permettant d'avoir une vue d'ensemble des fonctions/opérations de l'entité ou du sujet.	

Guide de processus permettant de compléter le modèle de connaissance de l'entité et de son environnement:

L'objectif général de remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail d'audit est d'établir et de documenter une connaissance de l'entité et de son environnement pertinent dans le cadre d'un audit. La norme ISSAI 4000.131 exige de l'auditeur qu'il évalue le risque de non-conformité à travers la connaissance de l'entité et de son environnement. [Remarque : Le modèle peut être adapté en fonction des sujets, par exemple pour un programme, une opération particulière d'une entité, un contrat, pour la passation de marchés.]
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.131
Ligne directrice	L'auditeur doit connaître l'entité et son environnement pour évaluer le risque de non-conformité de ses opérations et de ses activités financières, Sur la base de la liste fournie dans le modèle ci-dessus, l'auditeur peut acquérir une connaissance générale de l'entité, en tenant compte des facteurs internes et externes. L'auditeur doit comprendre l'activité principale de l'entité. En documentant sa compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur doit garder à l'esprit les risques liés à l'entité (risques opérationnels ou risques liés à l'entité) qui peuvent survenir au cours de ses opérations et qui peuvent entraîner une -conformité significative de l'entité. Considérer la liste des documents sources fournie dans le tableau ci-dessous comme étant une source possible de recherche et de documentation des informations requises.
Conclusion	L'équipe doit s'assurer que cette documentation est liée à l'évaluation du risque de non-conformité significative (risques inhérents) et à l'évaluation de l'environnement de contrôle.
Éléments probants du préparateur et du réviseur	Le tableau indiquant le nom de la personne qui a préparé et documenté le matériel et le nom du réviseur doivent être remplis à la fin.

Sources potentielles de documents pour comprendre l'entité :

No.	Documents
1	Mandat, rôles et responsabilités de l'organisation
2	Projet d'états financiers
3	Budget approuvé du gouvernement, des projets et des ONG
4	Les documents du plan
5	Liste des principales activités réalisées au cours de la période à auditer
6	Organisation du projet
7	Comptes des subventions et des emprunts
8	Les documents du projet
9	Liste des lois, règles et règlements pertinents et applicables
10	Accords de prêts et de subventions
11	Comptes du fonds du budget consolidé
12	Autres sources de financement de l'entité
13	Liste des principales agences encourageant des dépenses

14	Procès-verbal de la réunion d'examen
15	Dossiers de correspondance importants
16	L'exigence standard en matière de rapports financiers
17	Procédures de transfert de fonds, y compris le remboursement et les reversements.
18	Rapports d'audit antérieurs et rapports d'audit interne
19	Liste des comptes et relevés bancaires
20	Règles et règlements financiers
21	Règles de passation des marchés

Pièce 5.3 : Connaissance des contrôles internes et de l'environnement de contrôle

Référence aux ISSAI : ISSAI 4000.134

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparée par		Signature	Examinée et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

[Remarque : les concepts fondamentaux du cadre de contrôle interne sont formulés sous la forme de 17 principes associés aux cinq composantes du cadre⁹³. Les questions ci-dessous sont basées sur ces principes qui sont pertinents pour toutes les entités et doivent être présents, fonctionner et opérer ensemble de manière intégrée pour avoir un système de contrôle interne efficace].

Questions sur les composantes du contrôle interne	Description
L'environnement de contrôle :	
1. Comment l'entité assure-t-elle son engagement envers l'Probité et les valeurs éthiques?	
2. Quels sont les mécanismes/organisme qui assument les responsabilités de surveillance de la conception, de la mise en œuvre et de la conduite du contrôle interne par la direction de l'entité?	
3. Comment la structure organisationnelle de l'entité et l'attribution des pouvoirs et des responsabilités contribuent-elles à maintenir un environnement de contrôle approprié ?	
4. Comment les politiques et les procédures de l'entité en matière de ressources humaines démontrent-elles l'engagement à avoir la compétence et le niveau requis d'aptitudes et d'expertise ?	
5. Comment l'organisation fait-elle respecter l'obligation de rendre des comptes sur la conduite générale, et tient-elle les individus responsables de leurs responsabilités en matière de contrôle interne?	

⁹³ <https://www.coso.org/Documents/COSO-CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>

Questions sur les composantes du contrôle interne	Description
Evaluation des risques:	
6. L'entité dispose-t-elle d'un processus d'évaluation des risques et prend-elle en compte les risques importants pouvant compromettre la réalisation de ses objectifs?	
7. Comment la direction utilise-t-elle le processus d'évaluation des risques pour identifier, analyser et répondre efficacement aux risques de non-conformité?	
8. Comment la direction de l'entité prend-elle en compte les fraudes potentielles dans l'évaluation des risques pouvant compromettre la réalisation de ses objectifs?	
9. Comment la direction identifie et analyse-t-elle les changements susceptibles d'avoir un impact significatif et le contournement des contrôles internes?	
Activités de contrôle:	
10. Comment l'entité sélectionne-t-elle et développe-t-elle les activités de contrôle qui contribuent à l'atténuation des risques pouvant compromettre la réalisation de ses objectifs?	
11. L'entité s'assure-t-elle que les activités de contrôle général sont conçues efficacement et fonctionnent comme prévu afin de traiter les risques liés à l'utilisation de la technologie?	
12. Comment l'entité, à travers ses politiques qui définissent ce qui est attendu et ses procédures qui mettent en œuvre ces politiques, assure-t-elle la sélection, le développement et le déploiement d'activités de contrôle appropriées dans les domaines de risques significatifs?	
Information and communication:	
13. Comment l'entité obtient-elle ou génère et utilise-t-elle des informations pertinentes et de qualité permettant de soutenir le fonctionnement du contrôle interne ?	
14. Comment l'entité communique-t-elle en interne les informations, y compris les objectifs et les responsabilités en matière de contrôle interne, nécessaires pour soutenir le fonctionnement du contrôle interne?	
15. Comment l'entité communique-t-elle avec les parties externes sur les questions affectant le fonctionnement du contrôle interne?	
Suivi:	
16. Comment l'entité choisit-elle, développe-t-elle et effectue-t-elle des évaluations continues et distinctes	

Questions sur les composantes du contrôle interne	Description
permettant de vérifier si les composantes du contrôle interne sont présentes et fonctionnent?	
17. Comment l'entité évalue-t-elle les déficiences du contrôle interne et les communique-t-elle à temps aux parties chargées de prendre des mesures correctives, y compris la direction générale et l'organe directeur, le cas échéant?	

Guide du processus pour compléter le modèle de compréhension du contrôle interne:

L'objectif du remplissage du modèle	Ce modèle permet de comprendre les cinq composantes interdépendantes du système de contrôle interne d'une entité. Le rôle de l'auditeur dans ce système se concentre sur les contrôles internes des opérations de l'entité, sur l'information financière et sur les processus en place.
Référence aux ISSAI	ISSAI 4000.134
Guide	<p>Environnement de contrôle L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, processus et structures qui constituent la base de la mise en œuvre du contrôle interne dans l'organisation. La haute direction donne le ton au sommet en ce qui concerne l'importance du contrôle interne et les normes de conduite attendues.</p> <p>Evaluation des risques L'évaluation des risques est un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques pouvant compromettre la réalisation des objectifs de l'entité, qui sert de base à la détermination de la manière dont ces risques doivent être gérés.</p> <p>Activités de contrôle Les activités de contrôle sont les actions établies par les politiques et les procédures visant à garantir que les directives de la direction destinées à atténuer les risques liés à la réalisation des objectifs sont appliquées. Les activités de contrôle sont réalisées à tous les niveaux de l'entité et à différentes étapes des processus d'affaires, ainsi que dans l'environnement technologique.</p> <p>Information et communication L'information est nécessaire à l'entité pour assumer ses responsabilités en matière de contrôle interne en vue de la réalisation de ses objectifs. La communication a lieu aussi bien en interne qu'en externe et permet à l'organisation de disposer des informations nécessaires à la réalisation des contrôles quotidiens. La communication permet au personnel de comprendre les responsabilités du contrôle interne et leur importance dans la réalisation des objectifs.</p> <p>Activités de suivi Des évaluations continues, des évaluations séparées ou une combinaison des deux sont utilisées pour vérifier si chacune des cinq composantes du contrôle interne, y compris les contrôles visant à affecter les principes au sein de chaque segment, est présente et fonctionne. Les constatations sont évaluées et les déficiences sont communiquées à temps, les questions sérieuses étant signalées à la direction générale et au conseil d'administration.</p>
Conclusion	L'équipe d'audit conclut sur les domaines importants de l'environnement de contrôle en cours d'évaluation.
Éléments probants du préparateur et du réviseur	L'équipe, le réviseur - généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer que le travail effectué par l'équipe a été revu et documenté.

Pièce 5.4: Evaluation des risques de fraude

Exigence en matière d'ISSAI: ISSAI 4000.58

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparée par	Signature	Revue et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

[La liste de contrôle ci-dessous n'inclut pas toutes les questions nécessaires pour évaluer les risques de fraude dans une organisation. Cela pourrait nécessiter des questions de suivi qui dépendent des réponses aux questions précédentes. Par conséquent, les auditeurs peuvent s'en servir comme point de départ pour créer leurs outils et réfléchir à l'identification des risques de fraude qui peuvent s'appliquer à l'entité ou au sujet]

Questions	Description
1. L'entité a-t-elle mis en place une structure de gouvernance en matière de fraude qui attribue les responsabilités relatives aux enquêtes sur les fraudes?	
2. L'entité a-t-elle mis en place une politique en matière de fraude?	
3. L'entité a-t-elle identifié les lois et règlements relatifs à la fraude dans les juridictions où elle opère?	
4. Le programme de gestion de la fraude de l'entité inclut-il une coordination avec, le cas échéant, sa fonction d'audit interne?	
5. L'entité dispose-t-elle d'une ligne d'assistance téléphonique en cas de fraude?	
6. La responsabilité en matière de détection, de prévention, de réponse et de sensibilisation antifraude a-t-elle été attribuée au sein de l'entité?	
7. La direction de l'entité encourage-t-elle la sensibilisation et la formation antifraude au sein de l'organisation?	
8. Quels processus ont été mis en place pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité?	
9. Des programmes périodiques de sensibilisation et de formation antifraude sont-ils proposés à tous les employés?	
10. Les responsables de la prévention, de la détection et de l'investigation des fraudes disposent-ils d'outils automatisés?	
11. La direction de l'entité a-t-elle identifié les types de risques de fraude potentiels dans ses domaines de responsabilité?	
12. La direction de l'entité a-t-elle mis en place des contrôles appropriés afin de prévenir, détecter et enquêter sur les fraudes?	

Questions	Description
13. La direction de l'entité dispose-t-elle des compétences appropriées pour mener des enquêtes sur les fraudes?	
14. La direction de l'entité évalue-t-elle périodiquement l'efficacité et l'efficience des contrôles de fraude?	
15. Les documents de travail et les documents justificatifs relatifs aux enquêtes sur les fraudes sont-ils sécurisés et conservés de manière appropriée?	

Guide de processus pour remplir le modèle d'évaluation des risques de fraude au stade de la planification de l'audit:

L'objectif du remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle est de disposer d'informations sur le risque de fraude dans le cadre de la connaissance globale de l'entité et de l'environnement de contrôle.
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.58
Guide	<p>L'équipe d'évaluation du risque de fraude identifie les stratagèmes frauduleux potentiels en utilisant le brainstorming, les entretiens avec la direction, les procédures analytiques et l'examen des fraudes antérieures. Au cours de ce processus, l'équipe d'évaluation des risques de fraude examine les activités de l'organisation, les stratagèmes pertinents pour le secteur, la géographie et les programmes, en tenant toujours compte des caractéristiques essentielles de fraude (pression/incitation, opportunité et rationalisation), en posant des questions telles que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dans quels domaines existe-t-il des possibilités de fraude ? • Quel est le niveau de pression auquel la direction est soumise qui la conduirait à passer outre les contrôles internes ? • Y a-t-il des conséquences en cas d'échec de la direction à atteindre les objectifs? <p>Les domaines de fraude spécifiques doivent être identifiés sans tenir compte des contrôles internes existants ou de leur efficacité. L'évaluation examine si la fraude peut être commise par un individu seul ou si elle nécessite une collusion entre employés ou personnes externes.</p> <p>L'auditeur peut prendre en compte les facteurs suivants dans la définition des priorités en matière de risques de fraude, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impact financier. • Impact sur la réputation de l'organisation. • Actions criminelles/civiles potentielles, y compris les actions potentielles • Non-conformité réglementaire • Probité et sécurité des données. • Perte d'actifs • Emplacement et taille des opérations/unités. • Culture de l'entité.

	<ul style="list-style-type: none"> • Rotation de la direction/des employés. • Liquidité des actifs de l'entité. • Volume et taille des transactions. • Externalisation.
Conclusion	L'équipe d'audit conclut sur les risques de fraude potentiels à documenter dans le registre des risques.
Éléments probants du préparateur et du réviseur	L'équipe et le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, signent ce document afin de s'assurer que le travail effectué par l'équipe a été revu et documenté.

Pièce 5.5: Définition de l'importance relative au stade de la planification

Exigence des ISSAI: ISSAI 4000.92

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparée par		Signature	Revue et approuvée par		Signature
Nom:					
Désignation:					
Date:					

1	2	3	4	5	6
Point de référence	Seuil	% de l'importance relative utilisée	Nombre de la population	Montant de l'importance relative	Montant révisé de l'importance relative
Montant du versement	1 à 5%	x%	Xxxx	xxxx	xxxx
Révision	1 à x%	x%	Xxxx	xxxx	xxxx

Définition de l'importance relative quantitative (lorsque le sujet comprend des transactions, des informations financières)

Justification du point de référence utilisé (comment le montant total est calculé)

Justification du pourcentage utilisé

Raison de la révision de l'importance relative

Définition de l'importance relative qualitative

Importance relative par nature

Importance relative par contexte



Guide de processus permettant de remplir le modèle de définition de l'importance relative au stade de la planification :

L'objectif du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de déterminer l'importance relative en vue de la planification et de la réalisation de l'audit, et ce, dans le cadre de la stratégie globale d'audit. L'importance relative déterminée au stade de la planification peut être révisée au fur et à mesure que l'audit progresse.
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.92
Guide	<p>L'objectif de l'importance relative est d'identifier les questions d'audit, sur la base de l'évaluation des risques, et de garantir que toute non-conformité inférieure au niveau d'importance relative n'affectera pas la conclusion et n'affectera pas l'objectif pour lequel les rapports sont utilisés par les utilisateurs.</p> <p>Colonne 1 Choisir un point de référence approprié dans la détermination de l'importance relative de la planification du sujet considéré. En choisissant ce point de référence, l'auditeur doit déterminer si cet élément est essentiel pour les utilisateurs.</p> <p>Colonne 2 Déterminer le seuil de l'importance relative. La limite dépendra de la politique de l'ISC, et elle peut être, par exemple, comprise entre 0,5 % et 2 % ou entre 1 % et 5 %. Cela peut également dépendre du type de point de référence choisi dans l'ensemble du sujet de l'audit.</p> <p>Colonne 3 A partir du seuil donné, choisir un pourcentage à appliquer à la valeur totale de la population afin d'obtenir le montant de l'importance relative. L'auditeur applique un pourcentage du seuil de l'importance relative en tenant compte de la sensibilité des éléments. Le pourcentage à appliquer peut être décidé comme suit : Très sensible : 1%, Sensible : 2,5%, Non sensible : 5%.</p> <p>Colonne 4 Enregistrer le nombre total de la population du point de référence choisi en fonction du sujet.</p> <p>Colonne 5 Déterminer le montant de l'importance relative en appliquant le pourcentage choisi (de la colonne 3) au nombre total de la population (colonne 4). Il s'agit du montant de l'importance relative de la planification du sujet dans le cas d'une transaction ou d'une information financière.</p> <p>Colonne 6 Pour obtenir une valeur révisée, répéter le même processus que ci-dessus. En faisant preuve de jugement professionnel, l'auditeur peut également se contenter d'indiquer le montant révisé du seuil de l'importance relative sans avoir à appliquer le pourcentage révisé à la population totale.</p> <p>Enregistrement des descriptions relatives à la détermination de l'importance relative:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dans la ligne 1, enregistrer la description de l'utilisation du point de référence choisie, la manière dont le montant total est calculé et utilisé comme point de référence. 2. Dans la ligne 2, enregistrer la justification, qui dépend principalement de la sensibilité. Elle peut également dépendre de la nature de l'entité et aussi de la discipline financière. 3. Dans la ligne 3, enregistrer la raison de la révision de l'importance relative, afin de garder une trace de la raison pour laquelle le montant de l'importance relative a été révisé, et la raison pour laquelle il était nécessaire de réviser l'importance relative. <p>Dans le cadre de l'importance relative qualitative:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. être prise en compte tout au long de l'audit. Cet aspect particulier est essentiel dans les audits du secteur public.

	<p>2. Dans la deuxième ligne, noter la prise en compte de l'importance relative en fonction du contexte, qui doit être prise en considération tout au long de l'audit. Il s'agit parfois d'une non-conformité mineure, mais qui peut avoir un effet important.</p>
Éléments probants du préparateur et du réviseur	<p>Le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document afin de s'assurer qu'il a été revu.</p>

Pièce 5.6: Registre des risques

Exigence en matière d'ISSAI: ISSAI 4000.52

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparée	Signature	Revue et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

	1	2	3
No.	Risque identifié (risques inhérents/de contrôle/de fraude)	Lien vers le domaine concerné par le sujet	Évaluation (Élevé, faible, moyen)
1.	..		
2.	..		

Guide de processus permettant de remplir le modèle de registre des risques

L'objectif du remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de consigner les risques de non-conformité identifiés lors de la réalisation du processus d'évaluation des risques. La norme ISSAI exige de l'auditeur qu'il évalue les risques de non-conformité significative en comprenant l'entité et son environnement.
Exigence en matière d'ISSAI	ISSAI 4000.52
Guide	<p>Globalement L'enregistrement des risques dans le registre des risques peut se faire simultanément à la détermination des risques inhérents, de contrôle et de fraude. Au cours de l'audit, ce registre des risques peut être mis à jour en fonction des nouveaux risques identifiés, sans avoir à reprendre l'ensemble du processus. Les risques du registre sont élaborés dans la matrice de planification avec les procédures d'audit à effectuer</p> <p>Colonne 1 Dans cette colonne, l'auditeur enregistre les risques identifiés dans différents domaines. En enregistrant ces risques, l'auditeur tient compte des risques inhérents, des risques de contrôle et des risques de fraude identifiés</p> <p>Colonne 2 L'auditeur enregistre les domaines pertinents du sujet où les risques sont liés.</p> <p>Colonne 3 Les risques identifiés et enregistrés dans le registre des risques sont évalués en fonction de leur impact et de leur probabilité, et la conclusion de l'auditeur sur le risque est enregistrée.</p>
Éléments probants du préparateur et du réviseur	<p>Les noms d'une personne qui a préparé ce registre des risques et du réviseur à la fin. Le préparateur, qui peut être un chef d'équipe ou l'un des membres de l'équipe, doit signer le document en conséquence.</p> <p>Le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer que le travail effectué par l'équipe a été examiné en conséquence.</p>

Pièce 5.7: Plan d'audit

Référence en matière d'ISSAI: ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparé par	Signature	Revue et approuvée par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

[Remarque : Le plan d'audit comporte les parties suivantes : Partie A : Évaluation des risques et du contrôle interne ; Partie B : Matrice de planification de l'audit couvrant les risques ; Partie C : Calendrier d'audit couvrant les personnes chargées d'exécuter les procédures d'audit et le moment où elles le feront. L'équipe de l'ISC peut combiner la stratégie d'audit et le plan d'audit en un seul document continu pour approbation par la direction de l'ISC]

PARTIE A: Évaluation des risques et contrôle interne
1. Évaluation des risques
2. Évaluation du contrôle interne
3. Résultat de l'évaluation des risques - registre des risques
4. Évaluation de de l'importance relative

PARTIE B: Matrice de planification des audits

No.	1 Risques identifiés (du registre des risques)	2 Critères	3 Éléments probants/informations requis	4 Sources d'éléments probants/d'informations	5 Procédures d'audit à mettre en œuvre
1					
2					
3					
4					
5					
6					
..					
..					

Partie C: Calendrier d'audit

Étapes d'audit	Date prévue	Date d'achèvement	Commentaires
Plan d'audit			
Préparé			
Revu			
Approuvé par la direction			
Exécution d'audit : Travail sur le terrain			
Début			
Achèvement			
Rapports d'audit			
Projet de rapport préparé			
Revu			
Approuvé par la direction			
Rapport d'audit publié			

Guide de processus permettant de remplir le modèle de plan d'audit:

L'objectif du modèle	Ce document de travail constitue la base de la stratégie d'audit et du plan d'audit que l'équipe d'audit soumettra à la direction pour approbation.
Références aux ISSAI	ISSAI 4000.137, ISSAI 4000.140, ISSAI 4000.149
Guide	<p>Partie A: Évaluation des risques et contrôle interne</p> <p>Évaluation des risques Suivre le processus d'évaluation des risques. Mentionner les informations générales tirées de la compréhension de l'entité et du risque de fraude identifié. Ces informations doivent provenir des modèles de documents de travail complétés.</p> <p>Évaluation du contrôle interne. Rédiger l'évaluation du risque global de contrôle, sur la base des résultats de la compréhension du sujet et de l'évaluation initiale des risques de contrôle.</p> <p>Résultat de l'évaluation des risques Documenter les résultats de l'évaluation des risques et l'assurance requise pour donner une assurance raisonnable sur le sujet. Les risques sont répertoriés dans le registre des risques.</p> <p>Importance relative Décrire les aspects aussi bien quantitatifs que qualitatifs de l'importance relative, le cas échéant, en tenant compte de la pièce sur l'importance relative.</p>
	<p>Partie B: Matrice de planification des audits</p> <p>Risques identifiés Rapporter tous les risques de non-conformité importante dans cette colonne comme les questions d'audit de la pièce 5.6 sur la liste du registre des risques.</p> <p>Critères Dans la stratégie d'audit, tous les critères applicables sont identifiés dans le cadre du sujet. Il s'agit ici de mentionner les critères spécifiques auxquels l'entité doit se conformer par rapport au risque de la colonne 1.</p> <p>Éléments probants requis De quelles éléments probants ou informations l'auditeur a-t-il besoin pour répondre à la question d'audit concernant le risque de non-conformité aux critères ?</p> <p>Sources d'éléments probants À quel niveau les éléments probants ou les informations sont-elles disponibles ? Dresser une liste des sources possibles d'éléments probants dans le cadre de l'audit.</p> <p>Procédures d'audit à mettre en œuvre Indiquer les procédures d'audit que l'équipe prévoit de mettre en œuvre afin de confirmer que la situation est conforme aux critères permettant de répondre à la question. Par exemple : se renseigner auprès du personnel et documenter les discussions, examiner les politiques et noter les cas de non-conformité, pour d'autres discussions avec l'entité.</p>
	<p>Partie C: Calendrier de l'audit</p> <p>Détailler les dates prévues pour l'audit. Lorsque l'audit est en cours, il peut y avoir des changements ; la partie « date de réalisation » sera donc remplie ultérieurement et des commentaires seront ajoutés en fonction de l'avancement de l'audit.</p>

Annexe 5-A:

Objectif Examen de la qualité de la planification des audits

Référence Section 5.3

[La liste de contrôle d'examen fournie ci-dessous est suggestive. Il se peut que l'ISC dispose déjà d'un mécanisme d'examen de la qualité assorti d'une liste convenue. L'équipe de l'ISC peut comparer les deux et finaliser la liste de contrôle pour l'examen de la qualité lors de la phase de planification.]

En examinant le caractère adéquat de la planification de l'audit, le réviseur peut prendre en compte les éléments suivants:

	Liste de contrôle	Commentaire de revue
1	S'assurer que la planification est effectuée conformément aux politiques, normes, manuels, lignes directrices et pratiques d'audit de l'ISC.	
2	Obtenir des informations pertinentes concernant les lois et les règlements qui pourraient avoir un impact significatif sur les objectifs de l'audit.	
3	Audit d'enquête préliminaire (un audit qui vise à effectuer une étude initiale de questions spécifiques afin d'aider à préparer le plan d'audit)	
4	Détermination des objectifs et de la portée de l'audit	
5	Identification des sources (par exemple, les médias, les constatations de l'audit interne de l'entité auditée, les inspections et autres organismes de contrôle) comme contexte pour les audits.	
6	Détermination de la liste des activités à auditer	
7	Mise en évidence des problèmes particuliers prévus lors de la planification de l'audit	
8	S'assurer que les membres de l'équipe d'audit ont une compréhension claire et cohérente du plan d'audit.	
9	Un suivi des questions soulevées lors des audits précédents est effectué	
10	Compréhension de la finance, de la comptabilité et d'autres fonctions pertinentes de l'entité/du sujet.	
11	Identification des éléments critiques du système de contrôle interne de l'entité auditée	
12	Utilisation de procédures analytiques appropriées	
13	Identification et analyse des ratios et des chiffres comparatifs pertinents	
14	Identification des tendances ou des écarts par rapport aux montants prévus	
16	Choix d'indicateurs de performance pertinents	
17	Évaluation des risques inhérents et de contrôle	
18	Établissement de critères et de seuils de l'importance relative	
19	Préparation de la matrice de planification de l'audit en fonction des risques identifiés.	
21	Choix d'experts appropriés, si nécessaire	

22	Préparation du budget et du calendrier, évaluation des ressources nécessaires, des besoins en personnel et de l'équipe affectée à l'audit	
23	Examen et réponse aux interrogations soulevées au cours de la phase de révision.	
24	Élaboration, approbation, révision du plan d'audit par les superviseurs, le cas échéant	
25	Autres procédures et pratiques utilisées dans la phase de planification d'un audit	
26	Pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle de la qualité dans la phase de planification de l'audit	

Draft

Pièces du Chapitre 6: Collecte et évaluation des éléments probants

Pièce 6.1: Tests de l'efficacité opérationnelle des contrôles

Pièce 6.2: Exécution de tests de corroboration

Pièce 6.3: Matrice des constatations de l'audit

Annexe 6-A: Examen de la qualité des travaux d'audit sur le terrain

Pièce 6.1: Tests de l'efficacité opérationnelle des contrôles

Références aux ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparé par	Signature	Revue et approuvé par	Signature
Nom			
Désignation:			
Date:			

Etape 1: Lien entre la planification, les risques, les activités de contrôle et les procédures de test

1	2	3	4	5	6
Numéro de référence de contrôle	Risque	Référence du risque	Activité de contrôle du risque	Procédures de test de contrôle effectuées	Commentaires
Link to...	Link to...			Link to...	

Etape 2: Test des procédures de contrôle effectuées

1	2	3					4
		Eléments testés dans l'échantillon					
Échantillon	n° de référence d'échantillon	Elément 1	Elément 2	Elément 3	Elément 4	Elément 5	Conclusion
1							
2							
3							
4							

Conclusion générale sur les tests de contrôle

Guide de processus permettant de remplir le modèle de test de l'efficacité opérationnelle des contrôles:

Objectif du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de documenter les procédures de test de contrôle mises en œuvre par l'auditeur. L'objectif du test est lié aux risques identifiés ; la procédure d'audit est réalisée sur les échantillons sélectionnés.																		
ISSAI	ISSAI 4000.144-149																		
Guide	<p>Etape 1 : Lier les risques du document de planification qui ont été pris en compte pour les tests et les enregistrer dans le champ prévu ci-dessus. Par rapport à cela, retracer les risques, les activités de contrôle, les procédures de test de contrôle identifiés dans le document de planification.</p> <p>Etape 2: Sélectionner les échantillons à tester pour une activité de contrôle à la fois. Enregistrer d'abord le numéro de référence du contrôle et le numéro de référence du risque, afin de confirmer le contrôle qui a été testé. Enregistrer ces informations dans le champ prévu à cet effet dans le modèle, puis enregistrer les détails des échantillons dans le tableau indiqué.</p> <p>Etape 1: Lien de la planification avec les risques, activités de contrôle, procédures de test</p> <table border="1"> <tr> <td>Colonne 1</td> <td>Dans cette colonne, repérer le numéro de référence de l'activité de contrôle dans le journal des activités de contrôle ou du tableau RMNC (risque de non-conformité significatif) /registre des risques rempli au stade de la planification de l'audit. La colonne 1 enregistre le numéro de référence du contrôle et fournit ainsi un état des contrôles testés.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 2</td> <td>Retracer les risques identifiés dans le tableau du RMNC/registre des risques et les inscrire dans cette colonne. Tout d'abord, retracer les risques évalués comme étant significatifs.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 3</td> <td>Il est facultatif de retrouver le nom du risque ou la référence du risque dans cette documentation. Le numéro de référence du risque peut être retracer dans le tableau RMNC/registre des risques et enregistré dans cette colonne.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 4</td> <td>Repérer le nom de l'activité de contrôle dans le tableau RMNC/registre des risques et l'enregistrer dans cette colonne. Il doit correspondre au numéro de référence de l'activité de contrôle enregistré dans la colonne 1 et aux risques identifiés dans le tableau RMNC/registre des risques.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 5</td> <td>Dans cette colonne, ajouter un commentaire sur les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification à partir du tableau RMNC/registre des risques. Il s'agit du travail qui doit être effectué par l'auditeur.</td> </tr> </table> <p>Etape 2: Test des procédures de contrôle effectué</p> <table border="1"> <tr> <td>Colonne 1</td> <td>Dans cette colonne, enregistrer les numéros des échantillons. Cela indique le nombre d'échantillons testés.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 2</td> <td>Documenter le numéro de référence de l'échantillon dans cette colonne. Généralement, il peut s'agir d'un numéro de bon de paiement ou de bon de réception, d'une date ou d'un élément similaire.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 3</td> <td>Dans cette colonne, enregistrer les détails des éléments testés dans cet échantillon particulier par rapport au contrôle. Les éléments à tester dans un échantillon particulier seront déterminés par les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification, et par l'objectif du test.</td> </tr> <tr> <td>Colonne 4</td> <td>Tirer une conclusion sur chaque échantillon testé et la noter dans cette colonne. Cela constituera la base permettant d'arriver à une conclusion générale.</td> </tr> </table>	Colonne 1	Dans cette colonne, repérer le numéro de référence de l'activité de contrôle dans le journal des activités de contrôle ou du tableau RMNC (risque de non-conformité significatif) /registre des risques rempli au stade de la planification de l'audit. La colonne 1 enregistre le numéro de référence du contrôle et fournit ainsi un état des contrôles testés.	Colonne 2	Retracer les risques identifiés dans le tableau du RMNC/registre des risques et les inscrire dans cette colonne. Tout d'abord, retracer les risques évalués comme étant significatifs.	Colonne 3	Il est facultatif de retrouver le nom du risque ou la référence du risque dans cette documentation. Le numéro de référence du risque peut être retracer dans le tableau RMNC/registre des risques et enregistré dans cette colonne.	Colonne 4	Repérer le nom de l'activité de contrôle dans le tableau RMNC/registre des risques et l'enregistrer dans cette colonne. Il doit correspondre au numéro de référence de l'activité de contrôle enregistré dans la colonne 1 et aux risques identifiés dans le tableau RMNC/registre des risques.	Colonne 5	Dans cette colonne, ajouter un commentaire sur les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification à partir du tableau RMNC/registre des risques. Il s'agit du travail qui doit être effectué par l'auditeur.	Colonne 1	Dans cette colonne, enregistrer les numéros des échantillons. Cela indique le nombre d'échantillons testés.	Colonne 2	Documenter le numéro de référence de l'échantillon dans cette colonne. Généralement, il peut s'agir d'un numéro de bon de paiement ou de bon de réception, d'une date ou d'un élément similaire.	Colonne 3	Dans cette colonne, enregistrer les détails des éléments testés dans cet échantillon particulier par rapport au contrôle. Les éléments à tester dans un échantillon particulier seront déterminés par les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification, et par l'objectif du test.	Colonne 4	Tirer une conclusion sur chaque échantillon testé et la noter dans cette colonne. Cela constituera la base permettant d'arriver à une conclusion générale.
Colonne 1	Dans cette colonne, repérer le numéro de référence de l'activité de contrôle dans le journal des activités de contrôle ou du tableau RMNC (risque de non-conformité significatif) /registre des risques rempli au stade de la planification de l'audit. La colonne 1 enregistre le numéro de référence du contrôle et fournit ainsi un état des contrôles testés.																		
Colonne 2	Retracer les risques identifiés dans le tableau du RMNC/registre des risques et les inscrire dans cette colonne. Tout d'abord, retracer les risques évalués comme étant significatifs.																		
Colonne 3	Il est facultatif de retrouver le nom du risque ou la référence du risque dans cette documentation. Le numéro de référence du risque peut être retracer dans le tableau RMNC/registre des risques et enregistré dans cette colonne.																		
Colonne 4	Repérer le nom de l'activité de contrôle dans le tableau RMNC/registre des risques et l'enregistrer dans cette colonne. Il doit correspondre au numéro de référence de l'activité de contrôle enregistré dans la colonne 1 et aux risques identifiés dans le tableau RMNC/registre des risques.																		
Colonne 5	Dans cette colonne, ajouter un commentaire sur les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification à partir du tableau RMNC/registre des risques. Il s'agit du travail qui doit être effectué par l'auditeur.																		
Colonne 1	Dans cette colonne, enregistrer les numéros des échantillons. Cela indique le nombre d'échantillons testés.																		
Colonne 2	Documenter le numéro de référence de l'échantillon dans cette colonne. Généralement, il peut s'agir d'un numéro de bon de paiement ou de bon de réception, d'une date ou d'un élément similaire.																		
Colonne 3	Dans cette colonne, enregistrer les détails des éléments testés dans cet échantillon particulier par rapport au contrôle. Les éléments à tester dans un échantillon particulier seront déterminés par les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification, et par l'objectif du test.																		
Colonne 4	Tirer une conclusion sur chaque échantillon testé et la noter dans cette colonne. Cela constituera la base permettant d'arriver à une conclusion générale.																		
Conclusion sur les tests de contrôle	<p>Sur la base des contrôles identifiés pour chaque risque testé, conclure si les contrôles mis en place fonctionnent efficacement. Pour ce faire, enregistrer d'abord la base de la conclusion, puis conclure avec l'aide de l'une des déclarations suivantes.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les contrôles ont fonctionné efficacement. 2. Les contrôles n'ont pas fonctionné efficacement. 																		

	Cette conclusion doit ensuite être reportée dans le tableau RMNC/registre des risques dans la colonne « Conclusion de la procédure de test de contrôle » et enregistrée comme « efficace » ou « non efficace » pour chaque procédure de test de contrôle.
Éléments probants du préparateur et du réviseur	Le tableau indiquant les noms de la personne qui a préparé et complété ce document de travail et du réviseur doit être rempli à la fin. Le préparateur peut être un chef d'équipe ou l'un des membres de l'équipe, qui peut alors apposer sa signature. Le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document afin de s'assurer que le travail effectué par l'équipe a bien été revu en conséquence.

Pièce 6.2: Exécution des tests de corroboration

Références aux ISSAI: ISSAI 4000.144-149

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparé par	Signature	Revu et approuvé par	Signature
Nom:				
Désignation:				
Date:				

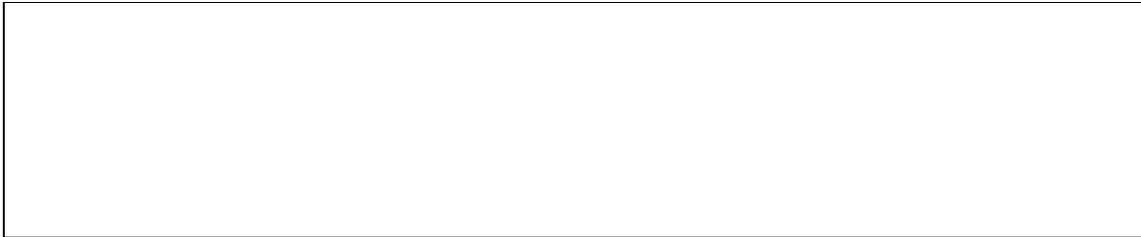
Etape 1: Lien entre la planification, les risques et les tests de corroboration

1	2	3	4
Risque	Référence du risque	Tests de corroboration réalisés	Commentaires
Lien avec...		Lien avec...	

Etape 2: Procédures de corroboration réalisées

1	2	3					4
Echantillon	n° de référence d'échantillon	Elément testés dans l'échantillon					Conclusion
		Elément 1	Elément 2	Elément 3	Elément 4	Elément 5	
1							
2							
3							
4							

Conclusion générale sur les tests de corroboration



Remplissage du modèle de tests de corroboration : Guide de processus suggéré

L'objectif du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail d'audit est de documenter les tests de corroboration réalisés par l'auditeur dans la phase d'exécution de l'audit afin de s'assurer que le travail réalisé par l'auditeur est documenté en conséquence. L'objectif du test est lié au risque identifié ; la procédure d'audit est réalisée en se basant sur les échantillons sélectionnés.
ISSAI	ISSAI 4000.144-149
Guide	<p>Etape 1: Lier les risques du document de planification qui ont été considérés pour le test, et les enregistrer dans le champ prévu ci-dessus. Par rapport à cela, Lier les risques et les tests de corroboration identifiés dans le document de planification.</p> <p>Etape 2: Sélectionner les échantillons pour les tests. En général, les échantillons sélectionnés pour les tests de corroboration sont plus importants que pour les tests de contrôle. Par conséquent, l'auditeur doit d'abord enregistrer le numéro de référence du risque, afin de savoir clairement le risque qui sera traité par les tests de corroboration. Les détails ou les éléments à tester dans l'échantillon donné dépendent de l'objectif du test, et ce qui doit être testé doit être tiré des tests de corroboration.</p> <p>Etape 1: Lien au risque et aux tests de corroboration à partir de la planification</p> <p>Après avoir enregistré les risques à tester, compléter le tableau comportant quatre éléments. L'auditeur doit d'abord se concentrer sur les risques importants, puis concevoir et exécuter des tests de corroboration adaptés à de tels risques.</p> <p>Colonne 1 Lier les risques identifiés du tableau RMNC/registre des risques et les enregistrer dans cette colonne. Lier d'abord les risques évalués comme étant importants.</p> <p>Colonne 2 Le numéro de référence du risque peut être lié du tableau RMNC/registre des risques et enregistré dans cette colonne pour faciliter la référence lors de la documentation des tests de corroboration réalisés.</p> <p>Colonne 3 Dans cette colonne, lier les procédures de corroboration conçues au stade de la planification à partir du tableau RMNC/registre des risques. Il s'agit du travail qui doit être effectué par l'auditeur.</p> <p>Colonne 4 Ajouter ici un commentaire sur le processus et le résultat. Le but est de s'assurer que l'objectif du test est maintenu de manière cohérente pour parvenir à une conclusion appropriée sur la base des tests de corroboration réalisés.</p> <p>Etape 2: Tests de corroboration réalisés</p> <p>Documenter les tests de corroboration mis en œuvre pour répondre aux risques évalués de non-conformité significative. Lier la référence du risque et l'enregistrer dans le champ prévu à cet effet.</p> <p>Colonne 1 Dans cette colonne, noter les numéros des échantillons. Cela indique combien d'échantillons ont été testés.</p> <p>Colonne 2 Documenter le numéro de référence de l'échantillon dans cette colonne. En général, il peut s'agir du numéro et de la date d'un bon de paiement ou d'un bon de réception.</p> <p>Colonne 3 Dans cette colonne, enregistrer le ou les éléments testés dans cet échantillon. Les éléments à tester dans un échantillon seront déterminés</p>

	<p>par les tests de corroboration conçus et les objectifs du test déterminés lors de la phase de planification.</p> <p>Colonne 4 Dans cette colonne, enregistrer la conclusion à laquelle on est arrivé pour chaque échantillon testé. Cela servira de base pour arriver à une conclusion générale.</p>
Conclusion sur les tests de corroboration	<p>Pour arriver à une conclusion générale, il faut d'abord établir la base de la conclusion. Cela peut se faire en résumant la conclusion pour chaque échantillon dans la colonne 4. La conclusion générale doit ensuite être reliée aux risques spécifiques du registre des risques, afin que les auditeurs sachent quels risques ont réellement entraîné des non-conformités. À partir de là, des recommandations constructives peuvent être suggérées</p> <p>Toute exception observée lors de la réalisation des tests de corroboration sur chaque échantillon sélectionné pour les tests doit être liée à la liste d'observations lors de la phase d'achèvement et de révision de l'audit afin de traiter de manière appropriée avec la direction et d'évaluer l'impact sur l'objectif et le sujet.</p>
Éléments probants du préparateur et du réviseur	<p>Le tableau indiquant les noms de la personne qui a préparé et complété ce document de travail et du réviseur doit être rempli à la fin. Le préparateur peut être un chef d'équipe ou l'un des membres de l'équipe qui peut donc signer le document.</p> <p>L'examineur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer que le travail effectué par l'équipe a été revu en conséquence.</p>

Draft

Pièce 6.3: Matrice des constatations d'audit

Exigence en matière d'ISSAI : ISSAI 4000.179

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparé par		Signature	Revu et approuvé par		Signature
Nom:					
Désignation:					
Date:					

1. Question de risque/d'audit :			
2. Constatation			
i. Critères d'audit	ii. Condition/ Elément probant	iii. Cause	i. Effet
3. Conclusion:			
4. Recommandation (Si applicable):			

Remplissage du modèle de matrice de constatation d'audit : Guide de processus: suggéré

L'objectif du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de faciliter la préparation systématique des constatations d'audit. L'auditeur doit remplir ce modèle pour chaque risque. Sur la base des informations recueillies dans le modèle, il préparera la constatation narrative individuelle (l'équipe peut suivre le format de constatation de l'ISC). Concernant les affirmations faites par l'auditeur dans les narratifs du modèle, elles doivent être soutenues par la documentation requise avec des références (éléments probants). Cela facilitera le processus d'examen de la qualité pendant l'audit et l'assurance qualité après l'audit.
ISSAI	ISSAI 4000.179
Guide	<p>Ligne 1 Question d'audit ou risques identifiés lors de la phase de planification, qui fait référence au registre des risques. Pour chaque risque/question d'audit figurant dans le registre, un tableau de planification de l'audit est complété sur la base des procédures d'audit mises en œuvre pour les risques ; ce tableau est complété séparément en fonction de chaque risque.</p> <p>Ligne 2 Constatations, qui comportent quatre éléments :</p> <p><i>i. Critères d'audit:</i> Autorités, règles ou règlements régissant l'entité/les événements/la situation particulière, utilisés pour déterminer la réponse au risque, c'est-à-dire s'il est conforme ou non.</p> <p><i>ii. Condition / éléments probants :</i> La condition fait référence à la situation existante, identifiée et documentée pendant l'audit, ce que l'auditeur a constaté lors de l'audit, la situation existante dans l'entité, si elle s'écarte des critères fixés, les résultats de la collecte d'éléments probants à l'aide de différentes méthodes/techniques/procédures. Les éléments probants sont liés aux critères. L'auditeur analyse la différence entre les critères (ce qui doit être) et la condition (ce qui est là), en évaluant les éléments probants de la condition trouvée par rapport aux critères. Souvent, plusieurs éléments de preuve constituent une constatation.</p> <p><i>iii. Cause:</i> La cause est le motif de la différence entre la condition et le critère. S'il y a non-conformité, quelle en est la cause ? Il peut s'agir de l'ignorance des règles en vigueur ou de l'annulation d'une décision de la direction. La cause (ou la cause profonde) servira de base aux recommandations. Afin d'identifier de manière fiable les causes de la situation existante, l'auditeur peut être amené à utiliser des méthodologies d'analyse de données appropriées.</p> <p><i>iv. Effet</i> L'effet est la conséquence de la différence entre la condition et le critère, c'est-à-dire la non-conformité. L'effet indique la gravité de la situation rencontrée et détermine l'intensité de l'action corrective. Quel est l'effet ou la conséquence de la non-conformité ou de l'écart en ce qui concerne les pertes ou autres dommages subis par l'entité ?</p> <p>Ligne 3 Conclusion : Conclusion : Sur la base de l'analyse, le risque faisant l'objet de l'audit est ou n'est pas conforme aux critères respectifs.</p> <p>Ligne 4 Les recommandations doivent provenir de la cause profonde de la non-conformité déterminée. Il se peut que toutes les constatations ne donnent pas lieu à des recommandations. En proposant une recommandation, il est de bonne pratique de discuter avec l'entité de la logique et de la probabilité de sa mise en œuvre. Cela améliorera les perspectives de mise en œuvre de la recommandation.</p>
	<p>Documentation:</p> <p>Toutes les colonnes contiennent des déclarations fondées sur le jugement professionnel de l'auditeur. Toutes ces déclarations doivent être étayées par des éléments probants suffisantes et appropriées et par la documentation requise. Les décisions prises par l'auditeur, l'application de son jugement professionnel et le processus de prise de décision doivent être documentés. Les</p>

	travaux effectués et l'analyse des données ou des informations recueillies en vue de formuler une conclusion doivent également être documentés de manière appropriée.
Éléments probants du préparateur et du réviseur	Le tableau indiquant les noms des personnes qui ont rempli le modèle et qui l'ont révisé est complété à la fin. C'est généralement le chef d'équipe qui le signe dans le cadre du contrôle de la qualité. Le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer qu'il a été revu.

Draft

Annexe 6-A:

Objectif	Examen de la qualité du travail d'audit sur le terrain
Reference	Section 6.6

[La liste de contrôle d'examen fournie ci-dessous est suggestive. Il se peut que l'ISC dispose déjà d'un mécanisme d'examen de la qualité avec une liste convenue. L'équipe de l'ISC peut comparer les deux et finaliser la liste de contrôle pour l'examen de la qualité au moment du dépôt du dossier d'audit.]

En examinant le caractère adéquat des travaux sur le terrain, le réviseur peut prendre en compte les éléments suivants:

	Liste de contrôle	Commentaire de revue
1	L'audit est réalisé conformément aux normes, manuels, directives et pratiques d'audit de l'ISC.	
2	Les auditeurs ont une bonne connaissance des techniques et des procédures telles que l'inspection, l'observation, l'enquête, l'entretien, permettant de recueillir des éléments probants d'audit.	
3	Toutes les phases de l'audit ont été réalisées comme prévu et approuvé.	
4	Des explications sont disponibles pour la non-exécution de tout domaine important du plan d'audit.	
5	Il existe une approbation appropriée concernant les écarts importants qui ont eu lieu par rapport à l'audit approuvé.	
6	Les ressources en personnel utilisées pour l'audit sont conformes à celles prévues en termes de temps, de catégorie de personnel et de frais encourus.	
7	Des techniques et des procédures d'audit appropriées ont été utilisées pour atteindre chaque objectif d'audit afin de fournir des éléments probants d'audit efficaces.	
8	Des techniques d'audit assistées par ordinateur (CAATS) ont été utilisées selon les besoins.	
9	Des tests appropriés ont été utilisés pour évaluer la fiabilité des contrôles internes.	
10	Des procédures analytiques appropriées ont été utilisées, et la fiabilité, l'indépendance et la qualité des données justificatives pertinentes ont été évaluées.	
11	Les méthodes d'échantillonnage ont été utilisées conformément aux manuels de l'ISC et aux bonnes méthodes statistiques	
12	Tous les tests d'opérations sont liés aux objectifs de l'audit, expliquent de manière adéquate la nature et l'étendue des travaux d'audit et fournissent une conclusion générale sur les résultats des travaux d'audit.	
13	Les étapes et les procédures d'audit ont été conçues pour obtenir des éléments probants suffisantes et appropriées.	
14	Toutes les interrogations soulevées au cours de l'audit ont fait l'objet d'un examen approfondi.	
15	Il existe des documents de travail adéquats en ce qui concerne : <ul style="list-style-type: none"> - Il existe des documents de travail adéquats en ce qui concerne - l'évaluation des systèmes de contrôle interne - l'audit des procédures de routine - les tests des contrôles ; - la revue analytique - les tests de corroboration ; et - l'audit des applications informatiques. 	
16	Les documents de travail font l'objet de renvois et références appropriés.	

17	Les listes de contrôle de l'achèvement de l'audit sont exhaustives et ont été complétées, approuvées et dûment prouvées.
----	--

Pièces du Chapitre 7: Rapports et suivi de l'audit de conformité

Annexe 7-A: Examen de la qualité des rapports d'audit

Annexe 7-A:

Objectif	Examen de la qualité de l'établissement des rapports d'audit
Référence	Section 7.5

[La liste de contrôle de l'examen fournie ci-dessous est suggestive. Il se peut que l'ISC dispose déjà d'un mécanisme d'examen de la qualité et d'une liste de contrôle convenue. L'équipe de l'ISC peut comparer les deux et finaliser la liste de contrôle de l'examen de la qualité au stade de l'établissement de rapports.]

En révisant le caractère adéquat de l'établissement des rapports d'audit, le réviseur peut prendre en compte les éléments suivants:

	Liste de contrôle	Commentaire de revue
1	l'établissement des rapports est conforme aux politiques, normes, manuels, directives et pratiques d'audit de l'ISC.	
2	La forme et le contenu des rapports sont conformes aux procédures établies (par exemple, titre, signature et date, objectifs et portée, destinataire, base juridique, respect des délais, etc.).	
3	La terminologie utilisée dans le rapport peut être facilement comprise par les personnes à qui le rapport est présenté, et les termes techniques sont pleinement expliqués.	
4	Toutes les constatations d'audit ont été évaluées en termes d'importance relative, d'erreurs et d'autres irrégularités.	
5	Toutes les non-conformités, lacunes et questions inhabituelles ont été correctement identifiées, documentées et résolues de manière satisfaisante ou portées à l'attention d'un cadre supérieur de l'ISC, le cas échéant.	
6	Le rapport d'audit final couvre tous les domaines correspondant aux objectifs de l'audit, ou des explications sont fournies sur les omissions.	
7	Les observations et les conclusions du rapport sont étayées et bien documentées afin de garantir l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des documents de travail.	
8	Toutes les évaluations et conclusions sont solidement fondées et étayées par des éléments probants compétents, pertinents et raisonnables.	
9	Seules les constatations d'audit suffisamment importantes sont incluses dans le rapport d'audit principal.	
10	Le rapport est établi en temps opportun, il est complet, réalisé par un personnel dûment qualifié, documenté de manière appropriée et incorpore de manière adéquate l'opinion d'audit.	
11	Les lettres de faiblesse, d'interrogations et de recommandations sont soumises à l'entité auditée en temps voulu.	
12	La réception des réponses pertinentes et opportunes aux rapports de l'ISC et autres correspondances est assurée.	
13	Les réponses sont étudiées avec soin.	
14	Toutes les constatations, conclusions et recommandations contestées par l'entité auditée sont dûment évaluées.	
15	Les commentaires pertinents de l'entité auditée sont mentionnés dans le rapport d'audit, le cas échéant.	
16	Les événements significatifs pertinents survenus après l'achèvement de l'audit sont pris en compte dans le rapport d'audit final.	
17	Toutes les fraudes ou autres irrégularités significatives sont notifiées aux autorités compétentes.	

18	Les dossiers d'audit permanents ont été mis à jour en vue de prendre en compte les résultats de l'audit.	
19	Les éléments importants nécessitant un suivi ultérieur par l'ISC ont été dûment identifiés, enregistrés et pris en compte.	
20	Autres procédures et pratiques utilisées dans la phase d'établissement des rapports d'un audit.	
21	Pratiques visant à améliorer de manière continue les procédures dans la phase d'établissement des rapports de l'audit	

Draft

Draft