



Initiative de mise en œuvre des ISSAI (Programme 3i)

Audit de conformité Manuel de mise en œuvre

VERSION PROVISoire 0: 01.08.2018



Initiative de Développement de l'INTOSAI (IDI) | www.idi.no

Manuel de mise en œuvre des normes ISSAI en matière d'audit de conformité

Version provisoire 0

Table des matières

A propos du Manuel

Chapitre 1: Introduction à l'audit de conformité

- 1.1 Introduction
- 1.2 L'audit du secteur public et ses objectifs
- 1.3 L'audit de conformité et son contexte
- 1.4 Adoption des ISSAI en matière d'audit de conformité
- 1.5 Faire référence aux ISSAI d'audit de conformité dans le rapport
- 1.6 Concepts d'audit de conformité
- 1.7 L'audit de conformité en tant que mission de certification
- 1.8 Différentes façons d'effectuer un audit de conformité
- 1.9 Conclusion

Chapitre 2: Considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC

- 2.1 Introduction
 - 2.2 Considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC
 - 2.3 Processus d'audit de conformité
 - 2.4 Conclusion
- Annexe: Modèle de document de travail relatif au chapitre 2

Chapitre 3: Planification en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC

- 3.1 Introduction
- 3.2 Vue d'ensemble du processus de planification annuel et pluriannuel
- 3.3 Examen des politiques et des risques et priorités stratégiques
- 3.4 Identification des tâches d'audit potentielles et de leur classement
- 3.5 Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC
- 3.6 Planification de l'audit de conformité - considérations au niveau de l'ISC
- 3.7 Conclusion

Annexes: Annexe: Modèles de documents de travail relatifs au chapitre 3

Chapitre 4: Planification d'un audit de conformité

- 4.1 Introduction
- 4.2 Stratégie d'audit
- 4.3 Définition du sujet, de la portée et des critères
- 4.4 Fixer un objectif d'audit
- 4.5 Processus de planification de l'audit
- 4.6 Elaboration du plan d'audit
- 4.7 Conclusion

Annexes: Modèles de documents de travail relatif au chapitre 4

Annexes

Chapitre 5: Collecte et évaluation des éléments probants

- 5.1 Introduction
- 5.2 Éléments probants
- 5.3 Collecte des éléments probants
- 5.4 Évaluation des éléments probants
- 5.5 Communication des constatations d'audit
- 5.6 Conduite d'une mission d'assurance limitée
- 5.7 Conclusion

Annexes: Modèles de documents de travail relatifs au chapitre 5

Chapitre 6: Etablissement de rapport en matière d'audit de conformité

- 6.1 Introduction
- 6.2 Principes de rapportage
- 6.3 Etablissement de rapports sur les missions de compte-rendu direct
- 6.4 Etablissement de rapports sur les missions d'attestation
- 6.5 Etablissement de rapports par les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels
- 6.6 Rapportage de présomption de fraude et d'actes illégaux
- 6.7 Intégration des réponses de l'entité dans le rapport
- 6.8 Communication du rapport aux parties prenantes
- 6.9 Suivi de l'audit
- 6.10 Conclusion

Chapitre 7 – Documentation: Documents de travail et Communication

- 7.1 Introduction
- 7.2 Exigences des ISSAI en termes de documentation
- 7.3 But de la documentation et des documents de travail
- 7.4 Eléments de documentation
- 7.5 Comment documenter: Composants des documents de travail
- 7.6 Organisation de la documentation de travail
- 7.7 Comment examiner les documents de travail
- 7.8 Conservation des documents
- 7.9 Confidentialité and transparence
- 7.10 Communication
- 7.11 Conclusion

Liste des acronymes

AC	Audit de conformité
CAS	Sous –comité d’audit de conformité
COSO	Comité des organismes de parrainage
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
PSC	Comité des normes professionnelles
QA	Assurance Qualité
RMNC	Risque de non-conformité importante
ISC	Institution Supérieure de Contrôle

A propos du Manuel

Dans son initiative de mise en œuvre des ISSAI (Programme 3i), l'IDI a élaboré en 2014 le premier Manuel de mise en œuvre des ISSAI sur l'Audit de conformité. À cette époque, il était basé sur les normes d'ancienne ISSAI de niveau 4 sur l'audit de conformité, celles de la série 4000 des ISSAI (maintenant remplacée par la nouvelle ISSAI sur l'AC) et celles des ISSAI de niveau 3 de l'ISSAI 100 et de l'ISSAI 4000. Ces normes constituaient alors la base de la méthodologie d'audit décrite dans le premier Manuel d'audit de conformité (AC).

Lors de l'INCOSAI 2016, l'INTOSAI a approuvé la nouvelle série 4000 des ISSAI sur l'audit de conformité. En tant que norme faisant autorité concernant l'audit de conformité, la nouvelle série 4000 des ISSAI contient des modifications majeures par rapport aux précédentes. Par la suite, dans son soutien à la mise en œuvre des ISSAI sur l'AC dans les ISC, l'IDI a entamé la révision du Manuel de mise en œuvre des ISSAI sur l'AC afin de tenir compte des modifications apportées aux ISSAI. Le présent manuel est le résultat de ce processus, car il intègre la méthodologie d'audit actuelle basée sur la série 4000 des ISSAI applicables aux audits de conformité réalisés par les ISC.

Une équipe de personnes-ressources de différentes ISC a travaillé avec l'IDI pour élaborer la première version de ce manuel. Dans le processus d'élaboration, le projet a été partagé avec les experts du sous-comité de l'audit sur la conformité (CAS) et des facilitateurs en matière d'ISSAI sur l'AC engagés dans le processus de mise en œuvre dans les ISC. Parallèlement, le projet de Manuel a été utilisé dans le cadre du programme d'audit de conformité coopératif de l'IDI, dans lequel une dizaine d'ISC ont appliqué la méthodologie. Les enseignements recueillis de ces audits pratiques ont contribué à améliorer la méthodologie.

Le but du présent Manuel est d'aider les auditeurs ou les utilisateurs à comprendre le processus d'audit de conformité basé sur les ISSAI de la série 4000 en se référant à des explications et des exemples. Les interprétations fournies représentent l'audit de conformité basé sur les normes ISSAI 4000 et les normes ISSAI 100 et 400. Selon leur mandat et leurs exigences en matière de rapports, les ISC peuvent adapter les directives fournies dans ce Manuel à leur contexte et à leur environnement nationaux spécifiques et les adapter à leurs audits.

Le manuel comporte sept chapitres. Le chapitre 1 couvre les ISSAI sur l'audit de conformité et explique les concepts d'audit de conformité à partir des ISSAI. Le chapitre 2 fournit des indications sur les considérations relatives au niveau de l'ISC concernant un audit de conformité. Le chapitre 3 décrit la planification de l'audit de conformité au niveau de l'ISC. Les chapitres 4 à 6 suivent le processus d'audit individuel, la planification au niveau de la mission, la collecte et l'évaluation des éléments probants et l'établissement de rapports. Le chapitre 7 décrit la documentation d'audit et les documents de travail.

Toutes les exigences des ISSAI 4000 sont expliquées dans les chapitres respectifs, avec des modèles de document de travail et des conseils pour les appliquer. Ils peuvent aider les auditeurs à préparer des documents de travail adéquats pour documenter leur travail et se conformer aux exigences.

Chapitre 1

Introduction à l'audit de conformité

Sommaire

- 1.1 Introduction
- 1.2 L'audit du secteur public et ses objectifs
- 1.3 L'audit de conformité et son contexte
- 1.4 Adoption des ISSAI en matière d'audit de conformité
- 1.5 Faire référence aux ISSAI d'audit de conformité dans le rapport
- 1.6 Concepts d'audit de conformité
- 1.7 Audit de conformité en tant que mission de certification
- 1.8 Différentes manières d'effectuer un audit de conformité
- 1.9 Conclusion

1.1 Introduction

Le présent chapitre explique l'audit de conformité et certains concepts essentiels à ce sujet. Il traite l'intention et le but des ISSAI sur l'audit de conformité dans la conduite d'audits de qualité. Il décrit la façon dont les ISC peuvent envisager d'adopter les ISSAI sur l'audit de conformité; et le moment où l'ISC peut se référer aux ISSAI sur l'audit de conformité dans ses rapports. Il présente les différentes approches permettant d'effectuer des audits de conformité - le type de mission, raisonnable ou limitée, la communication directe ou la mission de certification – et guide l'auditeur pour qu'il décide du type de mission appropriée pour l'ISC.

1.2 L'audit du secteur public et ses objectifs

L'audit du secteur public est décrit comme un processus systématique de collecte et d'évaluation objectives de données probantes permettant de déterminer si les informations ou les conditions actuelles sont conformes aux critères établis¹. L'audit du secteur public est essentiel dans la mesure où il fournit – aux organes législatifs et de contrôle, aux responsables de la gouvernance et au grand public – des informations et des évaluations indépendantes et objectives sur la gestion et la performance des politiques, programmes ou opérations du gouvernement.

Les ISC poursuivent cet objectif en tant que piliers importants de leurs systèmes démocratiques nationaux et de leurs mécanismes de gouvernance et jouent un rôle important dans le renforcement de l'administration publique en mettant l'accent sur les principes de transparence, de responsabilité, de gouvernance et de performance. Tous les audits du secteur public partent de ces objectifs, qui peuvent différer selon le type d'audit effectué.

Selon l'ISSAI 100, les ISC effectuent généralement trois types d'audit; à savoir, audit financier, audit de conformité et audit de performance. L'auditeur doit comprendre comment les trois audits sont différents et ce qu'il faut rechercher dans chaque type d'audit.

L'audit financier a pour but de déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au cadre de d'information financière et réglementaire applicable².

Lors d'un audit financier, les auditeurs recherchent des anomalies et des erreurs pouvant avoir un impact significatif sur les informations présentées dans les états financiers. Une anomalie ou une erreur significative en est une qui amènerait les personnes ayant une compréhension moyenne du sujet à changer d'avis sur les affirmations faites dans les états financiers.

L'audit de performance est un examen indépendant, objectif et fiable visant à déterminer si les entreprises, systèmes, opérations, programmes, activités ou organismes du gouvernement fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités et si des améliorations sont possibles.³

Les auditeurs examinent ici tout sujet du point de vue de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités. Le gouvernement utilise-t-il les ressources économiquement tout en traitant un sujet? Le rapport entre les intrants et la production est-il optimal dans les opérations gouvernementales couvertes par l'audit? L'entité gouvernementale est-elle en mesure d'atteindre le résultat et l'impact escomptés?

L'audit de conformité est une évaluation indépendante visant à déterminer si un sujet donné est conforme aux autorisations applicables identifiées comme critères. Cela se fait en évaluant si les

¹ ISSAI 100.18

² ISSAI 100.22

³ ISSAI 300.9

activités, les transactions financières et les informations sont conformes, à tous égards importants, aux autorités qui régissent l'entité faisant l'objet de vérification⁴.

1.3 L'audit de conformité et son contexte

La définition de l'audit de conformité mentionnée ci-dessus est basée sur la définition de l'audit du secteur public, avec un accent particulier sur l'évaluation de la conformité aux critères basés sur les autorisations. Dans le cadre de l'audit de conformité, l'auditeur recherche les cas de non-conformité ou d'écart importants par rapport aux critères établis, qui peuvent être basés sur des lois et des règlements, des principes de bonne gestion financière ou de meilleures pratiques.

Contexte de l'audit de conformité

Les concepts et l'établissement de l'audit sont inhérents à la gestion des finances publiques, dans la mesure où la gestion des fonds publics représente une confiance. L'audit n'est pas une fin en soi, mais un élément indispensable d'un système de réglementation visant à révéler le non-respect des normes acceptées et les violations des principes de légalité, d'efficacité, d'efficacités et d'économie de la gestion financière, suffisamment tôt pour permettre de prendre des mesures correctives dans chaque cas. Cela permet aux responsables d'accepter la responsabilité et offre la possibilité d'obtenir une compensation ou de prendre des mesures pour empêcher de telles violations, ou du moins de les rendre plus difficiles.

L'audit du secteur public est essentiel pour l'administration du secteur public, car la gestion des fonds publics rares est confiée à des fonctionnaires du secteur public. L'utilisation de ces fonds est régie par des lois et règlements, des principes, des règles et des normes qui, ensemble, constituent les autorisations applicables. Il est attendu des fonctionnaires qu'ils agissent dans le meilleur intérêt du public en dépensant les fonds aux fins prévues et conformément aux autorisations.

Il incombe aux organismes du secteur public et à leurs représentants désignés d'être transparents quant à leurs actions et *responsables* devant les citoyens concernant les fonds qui leur sont confiés, et d'exercer une *bonne gouvernance* à l'égard de ces fonds.⁵ La question de savoir si et comment les gestionnaires du secteur public s'acquittent de leurs responsabilités ne relève pas de la confiance absolue. L'audit de conformité joue un rôle important pour garantir que les principes de transparence, de responsabilité et de bonne gouvernance sont effectivement respectés.

L'audit de conformité favorise la transparence en fournissant des rapports fiables indiquant si les fonds publics ont été utilisés conformément aux autorisations applicables. Il encourage la redevabilité en signalant les cas de non-conformité et les violations des autorisations. Ces informations permettent de prendre des mesures correctives et de tenir les fonctionnaires responsables de leurs activités. L'audit de conformité favorise la bonne gouvernance en identifiant les faiblesses et le non-respect des lois et règlements et également en évaluant la propriété des fonctionnaires.

1.4 Adoption des ISSAI en matière d'audit de conformité

Le cadre actuel des ISSAI comporte deux ISSAI concernant l'audit de conformité: au niveau 3, l'ISSAI 400 - Principes fondamentaux de l'audit de conformité et au niveau 4, l'ISSAI 4000 - Norme d'audit de conformité. Ces ISSAI⁶ sont des principes généraux, des normes et des lignes directrices qui fournissent un cadre de référence commun aux ISC et facilitent la convergence vers des normes et des pratiques professionnelles communes d'audit de conformité. Celles-ci sont également basées sur les pratiques historiques des ISC. De nombreuses ISC ont pris des mesures importantes pour adopter ces ISSAI. Si les ISC effectuent leurs audits conformément aux ISSAI, elles assureront la qualité de leurs

⁴ ISSAI 400.12

⁵ ISSAI 400.16

⁶ ISSAI 400.4

audits aux utilisateurs. L'ISSAI 400 fournit aux ISC une base pour l'adoption ou le développement de normes et de lignes directrices en matière d'audit de conformité. Les ISC peuvent adopter les ISSAI de différentes manières, ce qui peut contribuer à améliorer la qualité de leur audit:

Comme base d'élaboration de normes

Certaines ISC peuvent effectuer des audits de conformité conformément à leur mandat, mais peuvent ne pas disposer d'un cadre d'audit régissant leur travail. Ces ISC peuvent examiner les ISSAI et élaborer des normes et des directives en conséquence en matière d'audits de conformité. Lors de la réalisation de ce travail, les ISC doivent prendre en considération l'ISSAI 400: Principes fondamentaux de l'audit de conformité.

Il est important pour les ISC de noter que, dans les rapports d'audit, il convient de faire référence aux principes fondamentaux de l'audit de conformité seulement si les normes qu'elles élaborent respectent pleinement tous les principes pertinents de l'audit de conformité. Les ISSAI insistent sur la nécessité pour les ISC de prendre en compte leurs mandats, lois et réglementations respectifs lors de l'adoption des ISSAI. Ainsi, ces principes ne prévalent pas sur les mandats, lois et réglementations existants qui régissent les pratiques d'audit des ISC.

Comme base d'adoption de normes nationales cohérentes

Certaines ISC peuvent déjà avoir leurs normes nationales concernant les audits de conformité. L'ISSAI 400 fournit un cadre de référence en tant que principes fondamentaux pour ces ISC. Elles peuvent analyser leurs pratiques existantes vis-à-vis des ISSAI, identifier les lacunes et modifier leurs normes d'audit afin de garantir qu'elles couvrent tous les principes de l'ISSAI 400. L'ISC peut alors mener son audit sur la base de ses normes nationales conformes à l'ISSAI. 400.

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

Une autre option pour les ISC peut être d'envisager d'adopter directement l'ISSAI 4000, les normes d'audit de conformité faisant autorité, en tant que normes d'audit de conformité. Dans certains environnements d'ISC, cela peut ne pas être possible en raison de structures administratives ou de lois ou de réglementations qui ne vont pas dans ce sens. Il est également important de noter que les ISC peuvent avoir des approches différentes pour réaliser ces principes, et ces approches peuvent être incluses dans les politiques, manuels, etc. de l'ISC.

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

Une fois que l'ISC a adopté les ISSAI pour son audit de conformité (en suivant l'une des voies mentionnées ci-dessus), elle peut se référer aux ISSAI dans son rapport d'audit comme la norme qu'elle a suivie pour mener l'audit. Cependant, la conformité aux ISSAI et la référence aux ISSAI nécessitent une assurance qualité interne rigoureuse et le fait d'avoir un tel mécanisme dans l'ISC. Si l'ISC choisit la troisième option ci-dessus, c'est-à-dire qu'elle a adopté l'ISSAI 4000 comme norme, l'ISC peut alors faire référence à l'ISSAI 4000. A ce niveau, il est important de noter que la conformité à l'ISSAI 4000 fait référence à ce qu'une ISC se conforme à toutes les exigences pertinentes⁷ de l'ISSAI

⁷ Dans l'application pratique d'une telle assurance qualité, un examinateur trouvera des exemples de non-conformité à la fois dans un audit et dans une pratique d'audit, mais il formera un jugement global sur la conformité aux ISSAI basé sur l'importance relative et le jugement professionnel.

4000 dans un audit [mission] ou se conforme à la pratique d'audit⁸ générale, tel que vérifié par une fonction indépendante d'assurance de la qualité (AQ) fondée sur des preuves dans l'ISC.

Cela implique que, pour se référer aux ISSAI dans son rapport d'audit, l'ISC doit avoir une pratique d'audit conforme aux ISSAI ou qu'un audit spécifique doit être évalué comme étant conforme aux ISSAI. Les deux nécessitent une AQ indépendante⁹. Ainsi, pour faire référence à la conformité avec les ISSAI dans son rapport d'audit, l'ISC doit disposer d'un solide mécanisme d'assurance qualité.

Lorsque SAI se conforme aux ISSAI et établit des ISSAI de référence lors de son audit de conformité, une ISC a deux options:

- 1) Une ISC peut se conformer pleinement à ses propres normes nationales, ce qui est conforme aux principes d'audit fondamentaux: ISSAI 400 concernant l'audit de conformité.

Dans ce cas, une référence dans le rapport d'audit de conformité peut être faite (se référer au paragraphe 9 de l'ISSAI 100) en indiquant:

«Nous avons effectué notre audit conformément aux [normes nationales du pays], qui reposent sur [ou sont compatibles avec] les principes d'audit fondamentaux en matière d'audit de conformité de l'ISSAI 400 des Normes internationales des institutions supérieures de contrôle».

Cette référence ne peut être faite que si l'auditeur s'est conformé à toutes les exigences des normes nationales pertinentes pour l'audit.

- 2) Concernant l'audit de conformité, une ISC peut se conformer entièrement à l'ISSAI 4000, qui est au niveau 4 du cadre actuel des ISSAI. Dans ce cas, une référence peut être faite (se référer au paragraphe 10 de la norme ISSAI 100) en indiquant:

«Nous avons effectué notre/nos audit(s) conformément aux Normes internationales des institutions supérieures de contrôle».

Cette référence ne peut être faite que si l'auditeur s'est conformé à toutes les exigences pertinentes des ISSAI pertinentes pour l'audit.¹⁰

Une ISC peut affirmer la conformité aux ISSAI concernant des missions d'audit individuelles ainsi que pour ses pratiques d'audit. Une ISC peut être en mesure de se conformer à toutes les exigences pertinentes des ISSAI dans une mission d'audit individuelle ou une sélection de missions d'audit distinctes. Dans ce cas, l'ISC peut se référer aux ISSAI dans ces missions d'audit spécifiques, mais ne peut prétendre avoir une pratique d'audit conforme aux ISSAI. Afin d'affirmer que sa pratique d'audit est totalement conforme aux ISSAI, comme mentionné ci-dessus, l'ISC doit disposer d'une fonction d'assurance qualité confirmant que l'ISC satisfait à toutes les exigences des ISSAI pertinentes au niveau organisationnel et individuel de la mission d'audit sur une base régulière et cohérente.

[La façon dont ce manuel aide](#)

⁸ Selon la compréhension de l'IDI, la pratique de l'audit fait référence à un ensemble d'audits conduits selon les mêmes dispositions organisationnelles, qui respectent les mêmes normes, méthodologie, exigences de compétence concernant les équipes d'audit, contrôle de la qualité et dispositifs d'assurance qualité.

⁹ Pour plus d'orientations sur l'assurance qualité indépendante, veuillez vous reporter aux aspects du CMP d'ISC sur la force des fonctions d'assurance qualité.

¹⁰ Ces références changeront une fois la migration vers le référentiel des normes professionnelles de l'INTOSAI terminée en 2019.

Ce manuel fournit des orientations - à l'ISC qui a adopté l'ISSAI 4000 comme norme faisant autorité - sur la manière d'effectuer un audit de conformité conformément à l'ISSAI 4000. Cela permettra à l'ISC de faire référence aux normes dans son rapport d'audit mentionné dans l'option 2 ci-dessus.

Les prochaines sections de ce chapitre couvrent certains concepts clés de l'audit de conformité que l'auditeur doit comprendre avant de se lancer dans l'audit. Le chapitre deux explique les exigences de l'ISSAI 4000 au niveau de l'ISC. Il s'agit des dispositions au niveau institutionnel dont l'ISC doit se prévaloir pour mener un audit conforme aux ISSAI. Le chapitre trois décrit comment l'ISC peut sélectionner des thèmes d'audit, établir son plan annuel et décider des problèmes au niveau de l'ISC pour un audit de conformité. À partir du chapitre quatre, le manuel décrit le processus au niveau de la mission, de la planification à l'établissement de rapports.

1.6 Concepts d'audit de conformité

Les audits de conformité sont basés sur les risques et réalisés en évaluant si les activités, les opérations et les informations sont conformes, à tous égards importants, aux autorisations qui régissent l'entité auditée¹¹. Les normes définissent également les parties liées lors de l'audit de conformité et les relations entre elles. L'audit de conformité est basé sur une relation tripartite dans laquelle *l'auditeur* cherche à obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés pour tirer une conclusion visant à améliorer le degré de confiance des *utilisateurs prévus*, autres que la *partie responsable*, vis-à-vis de la mesure ou de l'évaluation d'un sujet par rapport aux critères.¹²

1.6.1 Les trois parties

Les audits du secteur public impliquent trois parties distinctes: la partie responsable, l'auditeur et le ou les utilisateurs prévus:

- *La partie responsable* désigne les fonctionnaires (et donc l'entité gouvernementale faisant l'objet de l'audit) qui sont responsables du sujet.
- *L'auditeur* fait référence à l'ISC.
- Les *utilisateurs prévus* sont les individus, organisations ou classes pour lesquels l'auditeur prépare le rapport d'audit. Dans de nombreux pays, le législateur ou l'organisme qui établit la législation peuvent être considérés comme le principal utilisateur prévu. Cependant, selon les normes, il peut aussi s'agir d'organismes de surveillance, de responsables de la gouvernance ou du grand public.¹³

¹¹ Ces références changeront une fois la migration vers le référentiel des normes professionnelles de l'INTOSAI terminée en 2019.

¹² ISSAI 400.35.

¹³ ISSAI 100.25.

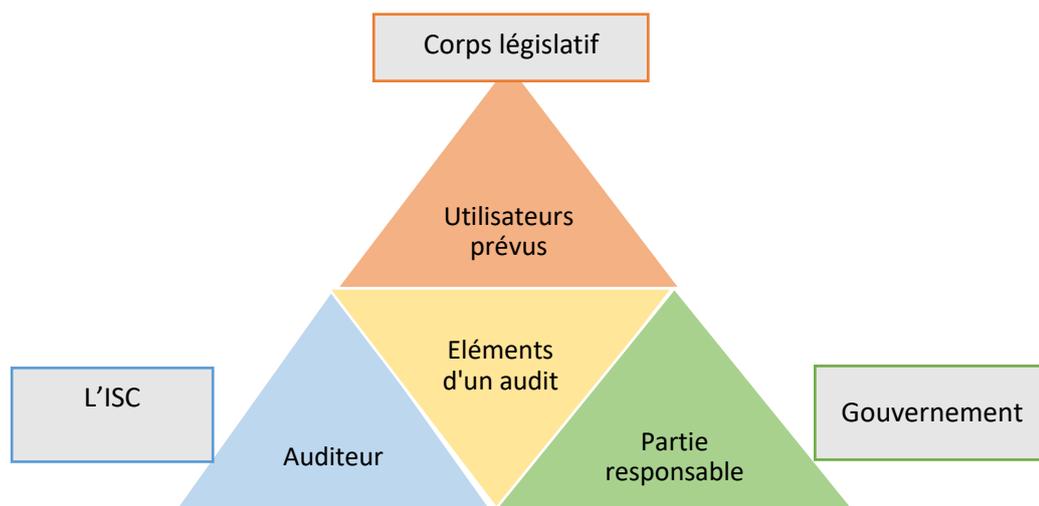


Figure 1.1: Les trois parties impliquées dans un audit

Pour comprendre les trois parties, il est important de prendre en compte la relation qui les unit, ce que chaque partie attend des autres et la façon dont ces attentes sont satisfaites.

Bien qu'il existe différents modèles, le pouvoir législatif habilite généralement le gouvernement à exécuter des tâches spécifiques en fournissant un budget et en établissant un cadre juridique régissant les dépenses de ces fonds. Le pouvoir exécutif (fonctionnaires) est responsable de la gestion des fonds publics. En théorie, l'exercice de l'autorité des agents publics est placé sous le contrôle du pouvoir législatif. Cependant, dans la pratique, l'établissement de ce contrôle dépend de la réception d'informations sur la manière dont les entités remplissent leur mandat. Le pouvoir législatif a besoin d'informations sur les entités et leurs activités aux fins de prise de décision. En tant qu'auditeur, l'ISC fournit ces informations aux utilisateurs.

En tant que parties prenantes clés, les ISC doivent bien comprendre les besoins et les attentes des utilisateurs prévus. Il s'agit des parties prenantes qui utilisent les rapports d'audit. L'ISC doit connaître les informations dont les utilisateurs ont besoin et la manière dont ils utilisent les informations qu'ils reçoivent. L'auditeur doit comprendre l'utilisateur prévu et ce qui (par exemple, le type d'informations, les résultats) peut modifier une décision prise par l'utilisateur prévu.

1.6.2 Sujet de l'audit de conformité

Selon l'ISSAI, «le principal objectif de l'audit de conformité est de fournir aux utilisateurs prévus des informations indiquant si les entités publiques auditées respectent les décisions parlementaires, les lois, les actes législatifs, les politiques, les codes établis et les conditions convenues. Celles-ci constituent les autorisations pertinentes régissant le sujet/l'entité à auditer ».¹⁴

Le *sujet* dépend du mandat de l'ISC, des autorisations compétentes et de la portée de l'audit. De ce fait, le contenu et la portée de l'audit de conformité peuvent varier considérablement. Il peut revêtir de nombreuses formes et présenter des caractéristiques différentes en fonction de l'objectif de l'audit et de la portée de l'audit.¹⁵ Par exemple, le sujet peut faire référence aux informations, à l'état ou à l'activité mesurés ou évalués en fonction de certains critères.

¹⁴ ISSAI 4000.23

¹⁵ ISSAI 100.28 and ISSAI 400.33

Les informations relatives au sujet concernent le résultat de l'évaluation ou de la mesure du sujet par rapport aux critères. L'audit de conformité consiste à évaluer le sujet ou les informations relatives au sujet ou à la matière par rapport à des critères pertinents.

Identification du sujet de l'audit de conformité

La définition du sujet dans les normes d'audit de conformité est flexible. Cette flexibilité répond aux divers besoins des ISC, qui peuvent considérer le concept différemment, et leur permettre de concentrer leurs ressources là où elles sont le plus important.

Certaines ISC sont tenues de respecter les exigences obligatoires ou doivent effectuer des audits à la demande du parlement, tandis que d'autres ISC ont le pouvoir discrétionnaire de choisir la couverture des audits de conformité. La manière dont le sujet est choisi a une incidence sur l'approche de l'audit en matière de vérification des éléments probants et des ressources¹⁶.

Par exemple, dans certaines ISC, le sujet d'un audit de conformité consiste en une entité (ou les informations relatives à un sujet sont considérées comme les «comptes» d'une entité), sans définir une portée plus spécifique. En considérant la définition, il est possible de prendre une «entité» comme sujet. Dans ce cas, la portée de l'audit couvrira toutes les activités de l'entité et toutes les autorisations qui les régissent. Néanmoins, il serait très difficile de tirer une conclusion sur un audit aussi vaste.

Pour cette raison, les normes reconnaissent la relation entre le sujet et la portée des audits de conformité pour limiter le problème de façon gérable pour l'audit. La définition donnée ci-dessus stipule que «le sujet dépend du mandat de l'ISC, des autorisations pertinentes et de la portée de l'audit». Cela signifie que lorsque les auditeurs planifient un audit de conformité, ils commencent généralement par l'entité, mais au fur et à mesure qu'ils se familiarisent avec le processus, ils peuvent modifier le sujet et définir la portée vers un audit plus ciblé, ce qui rendra les résultats plus significatifs pour les utilisateurs.

Le champ d'application définit le sujet et ce qui va être audité. La portée dépend des besoins du ou des utilisateurs prévus, du niveau d'assurance décidé, du risque évalué et des compétences et ressources disponibles dans l'ISC¹⁷.

Par exemple, les auditeurs peuvent commencer leur planification d'audit en considérant « le Ministère de la Santé » comme sujet et éventuellement limiter la portée de l'audit « la fourniture d'eau potable propre ».

Exemple: Définition de la portée de l'audit de conformité d'une initiative concernant l'eau potable

L'ISC X a inclus le secteur de la santé du pays dans son plan d'audit de 2017 parce que le secteur avait reçu un financement important du gouvernement et des donateurs au cours des dernières années. Ce qui a incité l'audit à se concentrer sur ce domaine, c'est la diminution des indicateurs clés de la santé malgré des investissements considérables. Parallèlement, des médias ont critiqué le traitement inadéquat des problèmes de santé publique par le gouvernement.

Les auditeurs ont d'abord pensé à couvrir les mécanismes de prestation de services dans le secteur de la santé, couvrant tous les établissements de soins de santé primaires et tertiaires. Le pays disposait d'un cadre juridique élaboré, comprenant des dispositions

¹⁶ ISSAI 4000.43

¹⁷ ISSAI 4000.44

constitutionnelles et d'autres politiques et procédures visant à fournir des services de santé à tous les citoyens. Toutefois, au cours de la phase de planification de l'audit, les auditeurs ont découvert que de nombreux indicateurs étaient liés à la consommation d'une eau insalubre. Il s'agissait d'indicateurs tels que le taux de mortalité infantile, la santé maternelle et la proportion d'enfants de moins de cinq ans souffrant de malnutrition, tous en déclin. En outre, les auditeurs ont noté qu'une grande partie du financement du gouvernement et des bailleurs de fonds qui a abouti dans le secteur de la santé a été utilisée pour créer des installations d'eau potable pour les populations pauvres et vulnérables du pays. Les auditeurs ont donc décidé de limiter la portée de l'audit à la seule fourniture d'eau potable.

L'examen des auditeurs concernant le processus de planification a également indiqué que des critères/repères appropriés étaient disponibles concernant cette mission.

Dans certains pays, le sujet des audits de conformité peut être indiqué dans les lois pertinentes et, dans d'autres, il peut être déterminé à l'aide d'une évaluation des risques et un jugement professionnel. Par exemple, dans certaines ISC, les entités vérifiables ont été classées dans des entités à haut, moyen ou faible risque. Les ISC réaliseront chaque année des audits de conformité des entités à haut risque, tandis que les entités à faible et moyen risque seront auditées tous les trois ans. Les ISC doivent trouver le moyen de définir le sujet de l'audit de conformité en fonction de leur situation particulière et de la flexibilité disponible dans le cadre des ISSAI. Le chapitre 3 du présent Manuel couvre le processus de définition du sujet possible dans le cadre de la planification au niveau de l'ISC.

1.6.3 Autorisations et critères d'audit de conformité

Les autorisations constituent l'élément le plus fondamental de l'audit de conformité, dans la mesure où la structure et le contenu des autorisations fournissent les critères d'audit et constituent donc la base sur laquelle l'audit doit se dérouler dans le cadre d'un arrangement constitutionnel spécifique. Les autorités peuvent inclure des règles, des lois et des règlements, des résolutions budgétaires, des politiques, des codes établis, des conditions convenues ou les principes généraux régissant la bonne gestion financière du secteur public et la conduite des fonctionnaires.¹⁸

L'étendue du travail de l'auditeur pour obtenir une compréhension suffisante du cadre juridique et réglementaire dépendra de la nature et de la complexité des lois et règlements. Cependant, l'auditeur doit comprendre uniquement les parties de la législation qui sont pertinentes pour la tâche d'audit particulière. Dans tous les cas, l'entité auditée conserve la responsabilité de veiller au respect des lois et règlements applicables.

Hiérarchie des autorisations

En raison de la diversité des autorisations possibles, elles peuvent avoir des dispositions mutuellement contradictoires et être sujettes à des interprétations différentes. De plus, les autorisations subordonnées peuvent ne pas être compatibles avec les exigences ou les limites de la législation habilitante, et il peut y avoir des lacunes législatives. Pour évaluer la conformité avec les autorisations du secteur public, il est nécessaire d'avoir une connaissance suffisante de la structure et du contenu des autorisations elles-mêmes.¹⁹

¹⁸ ISSAI 400.28 et 29.

¹⁹ ISSAI 400.30.

Si l'auditeur identifie des autorisations conflictuelles, il est important de prendre en compte la hiérarchie des autorisations; l'autorisation de plus haut niveau prévaudra sur les autorisations subordonnées. Par exemple, si quelque chose a été défini dans la loi sur un sujet, la réglementation interne d'une entité doit être conforme à cette loi. Si elle ne l'est pas, les auditeurs doivent signaler la contradiction et, si leur mandat le permet, recommander une modification de la réglementation subordonnée. Cela peut également constituer un élément probant si le respect de la réglementation interne a entraîné le non-respect de l'autorisation de plus haut niveau.

De même, lorsque les auditeurs doutent de l'interprétation correcte d'une autorisation, ils doivent examiner les informations de base pour comprendre l'intention et les prémisses de la loi 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 de suivre la marche à suivre lors de l'audit.

Critères

Les critères sont les repères dérivés des autorisations utilisées pour évaluer le sujet de manière cohérente et raisonnable. Les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux et peuvent provenir de diverses sources, notamment des lois, des règlements, des normes, de principes solides et des meilleures pratiques.

Lors des audits de conformité, les critères peuvent être très différents d'un audit à l'autre. Les critères peuvent être inclus dans le rapport lui-même ou le rapport peut faire référence aux critères s'ils sont contenus dans une affirmation de la direction ou sont autrement disponibles à partir d'une source facilement accessible et fiable. Quelle que soit l'option choisie, il est important d'identifier clairement 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 devraient être mis à la disposition des utilisateurs prévus pour leur permettre de comprendre comment le sujet a été évalué ou mesuré. Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, une conclusion peut donner lieu à une interprétation individuelle et à des malentendus. Les utilisateurs doivent être en mesure de commenter les critères d'audit avant le début de l'audit, pour s'assurer que l'audit aura l'effet souhaité. En particulier concernant les critères de propriété, la communication avec les utilisateurs prévus peut empêcher que les résultats de l'audit soient négligés lors d'une discussion sur les critères lorsque des informations sur les conclusions sont fournies.

Les ISSAI insistent souvent sur la nécessité d'appliquer des critères appropriés lors de l'évaluation des aspects de régularité et de propriété d'une entité. La raison en est que la qualité de l'opinion et de la conclusion de l'audit lors des audits de conformité dépend en grande partie de la manière dont les auditeurs établissent et appliquent les critères d'audit dans leur travail. Les auditeurs doivent effectuer une évaluation des risques appropriée pour déterminer les exigences de conformité susceptibles d'être violées et, sur la base de cette évaluation, concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant de détecter de tels cas. Les auditeurs font appel au jugement professionnel pour définir et appliquer les critères.

Deux types de critères sont requis dans les normes de conformité selon le cadre des ISSAI: ceux basés sur les autorisations établies en tant que principes de régularité, et ceux qui prennent en compte l'aspect de propriété.

La propriété est définie comme « le respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires »²⁰. L'utilisation de la propriété comme base de l'audit peut être courante dans certaines ISC, mais il y en a d'autres qui ne disposent pas des autorisations pertinentes et ne sont mandatées pour évaluer la propriété. Certaines ISC utilisent cette approche dans les « audits de gestion » menés à la demande d'un organe législatif.

Les critères fondés sur les autorisations établies sont relativement faciles à élaborer et à appliquer, car les auditeurs examinent ces autorisations tout en développant une compréhension de l'entité auditée. Ils connaissent les autorisations qui sont importantes et les utilisent en conséquence. Cependant, la mise en place de critères de propriété appropriés est difficile, car ces critères peuvent être moins formels et exiger que les auditeurs prennent en compte les attentes du public concernant les actions et le comportement des responsables gouvernementaux.

Si les critères n'ont pas été définis par les autorités, il est important d'identifier les critères qui présentent les qualités décrites dans les normes. Les critères doivent être pertinents, complets, fiables, neutres, compréhensibles, utiles, comparables, acceptables et disponibles.²¹

Les critères d'audit appropriés pour un audit de conformité seront soit des principes généralement acceptés, soit les meilleures pratiques nationales ou internationales. Dans certains cas, ils peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes fondamentaux de droit. Cela donnerait suffisamment de souplesse aux institutions supérieures de contrôle pour qu'elles adoptent des critères d'audit de propriété qui soient pertinents pour leur pays.

Les critères de propriété appropriés peuvent découler:

- D'attentes en matière de gestion des finances publiques, telles que le respect d'un système de contrôle interne efficace et efficient.
- D'attentes des bénéficiaires concernant l'utilité des produits ou la qualité des services et des travaux.
- D'exigences d'une répartition transparente et impartiale des fonds publics et des ressources humaines.

1.7 Audit de conformité en tant que mission de certification

Les fonctionnaires sont responsables de la gestion des entités publiques en conformité avec les autorisations régissant leurs activités et pour atteindre le niveau de performance attendu d'eux. Si, pour une raison quelconque, l'entité ne se conforme pas aux autorisations, les fonctionnaires responsables seront tenus responsables.

L'auditeur audite le problème ou le sujet pour fournir à l'utilisateur prévu des informations correctes. Si l'audit conclut que les informations fournies sont correctes à tous égards importants, l'auditeur doit disposer d'éléments probants suffisants pour étayer cette conclusion. Il peut également y avoir des cas où la partie responsable ne fournit pas aux utilisateurs les informations requises et les utilisateurs demandent une évaluation indépendante par l'ISC des conditions réelles. L'ISC effectue un audit et fournit aux utilisateurs l'« assurance » requise sur l'état.

En tant que tel, l'audit réalisé par l'ISC est une mission de certification. L'audit de conformité, en tant que mission de certification, améliore la crédibilité des informations fournies par l'auditeur. Cette

²⁰ ISSAI 400.13.

²¹ ISSAI 4000.118

assurance peut être fournie par le biais d'avis et de conclusions qui expriment explicitement le niveau d'assurance, ou peut être fournie sous d'autres formes.²² L'auditeur de conformité vérifiera si les informations fournies par les entités gouvernementales ou l'état réel dans ces entités sont conformes aux autorisations (lois et réglementations pertinentes, etc.). Après l'audit, l'ISC préparera un rapport à l'intention des utilisateurs, qui comprendra une conclusion sur le sujet. Ainsi, l'auditeur fournira une «assurance» qui réduit le risque pour les utilisateurs d'utiliser les informations spécifiques et les aidera à prendre des décisions en toute connaissance de cause.

Dans les normes, c'est ce qu'on entend par «renforcement du degré de confiance des utilisateurs prévus». Ainsi, l'assurance est liée à la manière dont l'auditeur peut rassembler des éléments probants et la somme de travail qu'il doit faire pour être sûr des conclusions. Pour fournir une conclusion avec une assurance raisonnable, l'auditeur doit décider des techniques d'audit à utiliser, de leur combinaison et pouvoir alors conclure que «les informations fournies sont correctes à tous égards importants».

Les ISSAI prévoient que les utilisateurs prévus souhaiteront avoir confiance dans la fiabilité et la pertinence des informations qu'ils utilisent pour prendre des décisions. Les audits fournissent donc des informations basées sur des preuves suffisantes et appropriées, et les auditeurs doivent effectuer des procédures pour réduire ou gérer le risque de parvenir à des conclusions inappropriées.²³

Un auditeur exécute des procédures pour réduire ou gérer le risque de fournir des conclusions incorrectes, en reconnaissant qu'en raison des limitations inhérentes à tous les audits, aucun audit ne peut jamais fournir une assurance absolue sur l'état du sujet. Cela doit être communiqué de manière transparente. Dans la plupart des cas, un audit de conformité ne couvrira pas tous les éléments du sujet, mais s'appuiera sur un degré d'échantillonnage qualitatif ou quantitatif.²⁴

Assurance raisonnable et assurance limitée

Les ISSAI prévoient que l'audit de conformité peut être effectué pour fournir une *assurance raisonnable* ou une *assurance limitée*. Ces deux types diffèrent par l'utilisation des types de critères, d'échantillonnage, de procédures de collecte de preuves et de formats de rapport. Encore une fois, chaque mission de certification est soit une mission de certification, soit une mission de compte-rendu direct. Ces deux types de mission diffèrent (elles sont expliquées dans la section suivante) en fonction de qui prépare et mesure le sujet.²⁵

Deux niveaux d'assurance de l'audit de conformité transmettent le message différemment aux utilisateurs. Dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, l'audit indique que, de l'avis de l'auditeur, l'objet est ou n'est pas conforme, à tous égards importants, aux critères énoncés. Dans les missions d'assurance limitée, cela signifie que rien n'a été porté à la connaissance de l'auditeur pour lui faire croire que l'objet n'est pas conforme aux critères. Une assurance raisonnable ou limitée peut être fournie tant pour les missions de compte-rendu directs que pour les missions d'attestation lors des audits de conformité.²⁶

La section suivante de ce chapitre décrit les différentes manières d'effectuer un audit de conformité. Elle analyse la situation en ce qui concerne le moment où il convient de fournir une assurance limitée ou raisonnable en matière de mission de compte-rendu direct et de certification et conçoit l'audit en conséquence.

²² ISSAI 100.32.

²³ ISSAI 100.31.

²⁴ ISSAI 400.40.

²⁵ ISSAI 4000.31.

²⁶ ISSAI 400.41.

1.8 Différentes façons de mener l'audit de conformité

L'ISSAI 4000 explique les considérations clés qui s'appliquent lorsque les ISC réalisent des audits de conformité en tant que missions autonomes. Ce Manuel couvre, le processus d'audit de conformité tel qu'expliqué dans l'ISSAI 4000, les différentes manières d'effectuer un audit de conformité.

Comme mentionné précédemment, l'audit de conformité peut être classé en deux types différents de missions d'audit: missions de certification et missions de compte-rendu direct:²⁷

- Dans les *missions de certification*, la partie responsable, c'est-à-dire l'entité, évalue l'objet par rapport aux critères et présente les informations sur lesquelles l'auditeur collecte des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une conclusion raisonnable. Les missions de certification peuvent être des missions d'assurance à la fois raisonnables et limitées.
- Dans les *missions de compte-rendu 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 des risques et de l'importance.

Le résultat de la mesure du sujet par rapport aux critères est présenté dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'un avis. L'audit du sujet peut également fournir de nouvelles informations, analyses ou idées.²⁸ La conclusion peut également être exprimée comme une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques.²⁹

Chaque mission de certification (raisonnable ou limitée) est soit une mission de certification, soit une mission de compte-rendu direct. Les missions de compte-rendu direct et les missions de certification diffèrent selon qui prépare et mesure / évalue le sujet. Le sujet pourrait être défini dans le mandat ou choisi par l'ISC.³⁰

La différence entre les deux types d'audit est liée au sujet et aux informations sur le sujet et renvoie à la définition de l'audit.

Le sujet d'un audit de conformité peut consister en des activités, des opérations financières ou des informations. Dans les missions de certification, l'auditeur certifie les informations sur le sujet, qui peuvent être une déclaration de conformité conformément à un cadre de présentation de rapports établi et normalisé.³¹ Ici, 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 tirer des conclusions sur l'exactitude des critères figurant implicitement dans les informations sur le sujet par la partie responsable.³²

Selon les ISSAI, les audits de conformité sont effectués en évaluant si les activités, les opérations financières et les informations sont conformes, à tous égards importants, aux autorisations qui

²⁷ ISSAI 100.24.

²⁸ ISSAI 100.29.

²⁹ ISSAI 400.59.

³⁰ ISSAI 4000.31

³¹ ISSAI 100.30.

³² ISSAI 4000.113

régissent l'entité auditée. Cela peut être montré avec un exemple qui repose sur le même sujet et la même portée, dans des environnements différents.

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

Voyons maintenant qui crée les informations sur le sujet et comment cela influence l'audit. Il existe deux scénarios possibles, qui conduisent soit à une mission de certification, soit à une mission de compte-rendu direct.

1.7.1 Mission de certification

Scénario 1: Pays X

L'Office national des impôts du pays X a présenté un rapport au parlement concernant la collecte des impôts. Des informations sur le sujet ont été produites par la partie responsable et présentées aux utilisateurs sous la forme d'un rapport (ces informations peuvent également prendre la forme d'une déclaration, de statistiques, etc.). Lorsqu'ils produisaient les informations sur le sujet, les responsables étaient dans l'obligation de respecter la législation pertinente et les autres lois et règlements régissant ces taxes.

Les normes font référence à la production d'informations sur le sujet comme «l'évaluation du sujet par rapport à des critères». Dans cette situation, l'Office national des impôts a déjà fourni au Parlement les informations sur le sujet (évaluation), sous la forme d'un rapport. Avec leur rapport, les fonctionnaires de la partie responsable font des affirmations (affirmations) explicites ou implicites selon lesquelles les informations (évaluation) sur les recettes générées par la TVA (objet) sont exactes et fidèles à la lumière des lois et règlements (critères).

Le rôle de l'auditeur dans ce scénario est de certifier l'affirmation - exprimée sous forme de conclusion ou d'opinion - sur la question de savoir si l'affirmation faite par la partie responsable à propos de l'évaluation fournie est correcte ou non; et si les fonctionnaires ont effectivement respecté les lois et règlements comme ils l'ont allégué (explicitement ou implicitement). Cette conclusion renforce la confiance du parlement à l'égard du rapport (informations sur le sujet) qu'il a reçu.

1.7.2 Missions de compte-rendu direct

Scénario 2: Pays Y

L'Office national des impôts du pays Y ne publie pas de rapports sur la perception des impôts. Certaines statistiques sont fournies sur son site Web, mais elles sont généralement obsolètes et non détaillées. Le NTO fait partie du système budgétaire général et, en raison du cadre de gestion financière, ne produit pas un ensemble distinct d'états financiers. En raison de la manière dont les comptes définitifs sont préparés, il est impossible d'isoler les recettes fiscales collectées par le NTO des recettes fiscales provenant d'autres sources. Récemment, le Parlement du pays Y a discuté d'une initiative de réforme visant à améliorer la perception de la TVA. La direction de l'ISC a décidé de préparer un rapport d'audit sur les recettes générées par la TVA et de le soumettre au Parlement.

Dans le scénario ci-dessus, aucune information sur le sujet (et donc aucune affirmation) n'a été mise à disposition par la partie responsable, malgré la nécessité 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 générées par la TVA (sujet) sur la base de critères et fournira 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 s'appelle « compte-rendu direct ». Dans une mission de compte-rendu direct, l'audit est réalisé directement sur le sujet, plutôt que sur les informations relatives au sujet.

1.7.3 Niveaux d'assurance et types d'audit

Pour comprendre l'étendue de l'audit de conformité, il est nécessaire de comprendre le lien entre les niveaux d'assurance et les types d'audit. Le tableau suivant aidera à comprendre comment ces concepts fonctionnent ensemble dans la pratique.

		Type de mission	
		compte-rendu Direct (DR)	Mission de certification (AE)
Niveau d'assurance	Assurance raisonnable (RA)	RA-DR	RA-AE
	Assurance Limitée (LA)	LA-DR	LA-AE

Table 1: Niveau d'assurance et types d'audit dans l'audit de conformité

Chaque audit effectué par l'ISC se situera dans l'une des quatre cellules figurant dans le tableau.

1.7.4 Régularité et intégrité dans l'audit de conformité

L'audit de conformité peut porter sur la régularité (respect de critères formels tels que lois, règlements et accords pertinents) ou sur la propriété (respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des agents publics). Bien que la vérification de la conformité soit principalement axée sur la régularité, la propriété peut également être pertinente compte tenu du

contexte du secteur public, qui comporte certaines attentes concernant la gestion financière et la conduite des fonctionnaires. Selon le mandat de l'ISC et la nature des lois et des règlements dans le contexte du secteur public de l'ISC, la portée de l'audit peut donc inclure des aspects de propriété.

Si l'ISC a le mandat, les auditeurs doivent également prendre en compte l'aspect de propriété dans les audits de conformité. Généralement, cela exige que les auditeurs s'assurent que l'entité auditée a respecté les principes de bonne gestion financière et que ses fonctionnaires ont agi de manière transparente et équitable en prenant des décisions essentielles pour l'entité. Les auditeurs établissent la portée de l'audit de conformité et les critères d'audit sur la base de cet examen.

Indépendamment de la source des critères, l'auditeur exécute l'audit et tire une conclusion au niveau d'assurance choisi (raisonnable ou limité), conformément aux exigences de la norme ISSAI 4000. En outre, indépendamment des caractéristiques de la mission (certification ou compte-rendu direct), les critères d'audit peuvent inclure à la fois la régularité et la propriété.

1.9 Conclusion

Ce chapitre présente les différentes manières de procéder à un audit de conformité selon l'ISSAI 4000. Il montre qu'il existe des options pour effectuer des missions d'assurance raisonnable ou limitée, de certification ou de compte-rendu direct et de régularité ou de propriété. Ce manuel décrit l'audit de conformité comme une mission de compte-rendu direct d'assurance raisonnable, qui est de régularité dans sa nature. Le chapitre suivant décrira l'exigence en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC en tant que principes généraux. Les chapitres suivants expliqueront les étapes de l'audit de conformité: planification et conception de l'audit, collecte d'éléments probants, évaluation des éléments probants et formulation de conclusions et établissement de rapports.

Chapitre 2

Considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC

Sommaire

- 2.1 Introduction
 - 2.2 Considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC
 - 2.3 Processus d'audit de conformité
 - 2.4 Conclusion
- Annexe: Modèle de document de travail relatif au chapitre 2

2.1 Introduction

Ce chapitre s'appuie sur les concepts de l'audit de conformité abordés dans le premier Chapitre. Il décrit les questions d'avant-mission que la direction de l'ISC doit d'abord résoudre au niveau de l'ISC avant de commencer un audit de conformité. Ces questions sont incluses dans les exigences générales en matière d'audit de conformité dans l'ISSAI 4000. Ce chapitre illustre également le processus d'audit de conformité présenté dans les chapitres ultérieurs de ce manuel.

2.1 Considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC

La prise en compte des considérations en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC doit avoir lieu avant le début de l'audit et tout au long du processus de l'audit. L'ISC doit s'assurer avoir établi à son niveau, avant le début de l'audit, les systèmes et mécanismes et préparé son personnel à effectuer l'audit en s'assurant que les exigences concernant ces éléments sont satisfaites. Voici les considérations au niveau de l'ISC qui sont fondamentales pour la réalisation d'un audit de conformité:

1. Choix du champ couvert par l'audit
2. Évaluation des risques
3. Objectivité et déontologie des auditeurs
4. Compétence de l'équipe de l'audit
5. Scepticisme et jugement professionnel de l'auditeur
6. Mécanisme de contrôle qualité
7. Documentation des travaux de l'audit
8. Communication

La nature de l'audit étant itérative et cumulative, l'ISC doit tenir compte de ces considérations avant d'entreprendre un audit et à plusieurs reprises au cours du processus de l'audit.

2.1.1 Sélection du champ couvert par l'audit

ISSAI 4000.64: Lorsque l'ISC a la latitude de choisir le champ couvert par les audits de conformité, elle doit identifier les domaines importants pour le ou les utilisateurs prévus.

Certaines ISC effectuent des audits à la demande du Parlement, tandis que d'autres ont la latitude de choisir le champ couvert par les audits de conformité. Cette exigence n'est pas pertinente pour les ISC qui ont des obligations prescrites en matière d'audit de conformité. Lorsque l'ISC a plein pouvoir pour choisir le champ couvert par les audits de conformité, elle doit exécuter les procédures nécessaires (expliquées dans le chapitre trois) pour identifier les domaines importants et/ou les domaines présentant un risque potentiel de non-conformité. Lors de l'exécution de ces procédures, l'auditeur peut prendre en considération l'un des éléments suivants:

- a. Les intérêts ou attentes publiques ou législatifs.
- b. L'impact sur les citoyens.
- c. Les Projets bénéficiant d'un important financement public.
- d. Les Bénéficiaires de fonds publics.
- e. L'importance de certaines dispositions législatives.
- f. Les principes de bonne gouvernance.
- g. Le rôle des différents organismes du secteur public.
- h. Les droits des citoyens et des organismes du secteur public.

- i. Les violations potentielles des lois applicables et autres réglementations régissant l'activité de l'entité publique, ou la dette publique, le déficit public et les obligations externes
- j. La non-conformité aux contrôles internes ou l'absence d'un système de contrôle interne adéquat.
- k. Les constatations identifiées lors des audits précédents.
- l. Les risques de non-conformité signalés par des tiers.

Lors du choix des domaines, l'équipe de l'ISC peut juger utile d'analyser les propositions budgétaires, les publications, les rapports d'évaluation, etc. La participation à des conférences et forums de discussion peut également fournir à l'équipe des informations précieuses pour servir de base au choix de l'ISC des sujets d'audit et réduire le risque d'audit des domaines à faible risque. L'auditeur peut souvent rencontrer des exemples de non-conformité en relation avec d'autres types de travaux d'audit effectués. Il peut être important de signaler les résultats relatifs au processus d'évaluation des risques au sein de l'ISC pour l'année à venir.

Après avoir choisi les domaines d'audit importants, l'auditeur doit déterminer leur importance relative. Un sujet peut être jugé important si sa connaissance est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs prévus. Par exemple, la non-conformité avec les conditions d'un projet financé par un bailleur de fonds devrait être considérée comme importante si cette non-conformité pouvait entraîner le bailleur de fonds à cesser de financer le projet ou à imposer des contrôles plus stricts comme condition préalable à la poursuite du financement.

L'importance relative peut être liée à des éléments différents ou à un groupe d'éléments pris ensemble. L'importance relative est souvent considérée en termes de valeur, mais elle comporte également d'autres aspects aussi bien quantitatifs que qualitatifs. Les caractéristiques intrinsèques d'un élément ou d'un groupe éléments peuvent rendre une question importante de par sa nature. Une question peut également être importante compte tenu du contexte dans lequel elle se produit. L'importance relative doit être définie afin de constituer la base de la conception de l'audit et la réévaluer tout au long du processus d'audit.

2.1.2 Evaluation des risques

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

ISSAI 4000.58: L'auditeur doit prendre en considération le risque de fraude tout au long du processus d'audit et documenter le résultat de l'évaluation.

Le risque d'audit est que le rapport, la conclusion ou l'opinion de l'auditeur puisse être inapproprié. Un audit de conformité doit être effectué afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable dans la situation de l'audit.

La réduction des risques de l'audit comprend l'anticipation des risques possibles ou connus liés aux travaux envisagés et à leurs conséquences, l'établissement des procédures permettant de faire face à ces risques pendant l'audit, et la documentation de ces risques et la manière dont ils seront traités. L'auditeur doit évaluer si la portée du travail effectué est suffisante ou non. En outre, lors de la conclusion, l'auditeur doit évaluer s'il/elle dispose d'éléments probants suffisants et appropriés lors de l'évaluation du sujet par rapport aux critères afin de tirer une/des conclusion(s), en fonction du niveau de risque couru.

Dans une mission de certification, le risque d'audit, qui comprend trois composants tels que les risques inhérents, le risque de contrôle et le risque de détection, est totalement pris en compte lors de l'évaluation du risque d'audit. Dans une mission de compte-rendu 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 traité.

2.1.3 Objectivité et déontologie des auditeurs

ISSAI 4000.45: L'auditeur doit se conformer aux procédures pertinentes relatives à l'objectivité et à la déontologie, lesquelles doivent elles-mêmes se conformer aux ISSAI relatives à l'objectivité et à la déontologie.

ISSAI 4000.48: L'auditeur doit s'assurer de rester objectif afin que les constatations et les conclusions soient impartiales et soient considérées comme tels par des tiers.

L'auditeur doit faire preuve de comportement professionnel et d'intégrité, être objectif, posséder les compétences professionnelles requises et faire preuve de diligence. Il/elle doit également garder son indépendance dans les faits et en apparence et la confidentialité concernant toutes les questions relatives à l'audit.

L'auditeur doit faire preuve d'objectivité dans le choix de ses objectifs d'audit et l'identification des critères. L'auditeur doit s'assurer que la communication avec les parties prenantes ne remet pas en question l'objectivité de l'ISC.

L'auditeur doit éviter toute influence indue de la part des parties prenantes en formulant un rapport équilibré et maintenir son objectivité afin que son travail et son rapport soient perçus comme impartiaux par des tiers raisonnables et informés.

L'ISC peut s'assurer que l'auditeur respecte les exigences et s'y conforme. L'ISC peut assister l'auditeur en fournissant des orientations concernant le code de déontologie. L'ISC peut se référer à la Déclaration de l'ISSAI 10 de Mexico sur l'indépendance des ISC, aux directives de l'ISSAI 11 de l'INTOSAI, aux bonnes pratiques relatives à l'indépendance de l'ISC et au code de déontologie de l'ISSAI 30. On trouvera à [L'Annexe 2.1](#) un modèle proposant aux équipes de l'ISC la possibilité de se conformer au code de déontologie. En ce qui concerne l'objectivité des membres de l'équipe d'audit, les ISC disposent de mécanismes (par exemple, des modèles) relatifs aux déclarations d'absence de conflit d'intérêts et/ou déclarations de conflit d'intérêts avant le commencement de l'audit. Tous ces modèles doivent être remplis une fois (ou si nécessaire pour les différents audits au cas par cas) par un avant le début de chaque cycle d'audit. Il n'est pas nécessaire de les remplir pour chaque mission.

2.1.4 Compétence de l'équipe de l'audit

ISSAI 4000.85: L'ISC doit s'assurer que l'équipe de l'audit possède en son sein les compétences professionnelles nécessaires pour effectuer l'audit.

L'équipe de l'audit est constituée afin d'avoir les compétences, les connaissances, les aptitudes et l'expertise nécessaires pour effectuer l'audit conformément aux normes professionnelles. Selon le sujet en question, cela peut inclure:

- a. Les connaissances et compétences en matière d'audit et en matière de collecte/d'analyse de données.
- b. La compétence juridique
- c. La compréhension et l'expérience pratique du type d'audit entrepris.
- d. La connaissance des normes et autorisations applicables.
- e. La compréhension des opérations de l'entité auditée et l'expérience adaptée au type d'entité et d'opérations faisant l'objet de l'audit.

- f. La capacité et l'expérience nécessaire pour exercer un jugement professionnel.
- g. La production d'un rapport d'audit approprié dans les circonstances.

L'ISC doit affecter des ressources suffisamment qualifiées et disponibles au besoin dans les différentes phases du processus de l'audit. Lorsque des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées ne sont pas disponibles au sein de l'équipe ou de l'ISC, il peut être fait recours différemment à des experts externes selon différentes modalités, par exemple pour fournir des connaissances ou effectuer des travaux spécifiques. Lorsqu'elle a besoin d'expertise externe, l'ISC évalue si les experts ont l'indépendance, la compétence, les capacités et l'objectivité requises. L'ISC détermine également si leurs travaux sont adéquats aux fins de l'audit. Même si des experts externes effectuent des travaux d'audit pour le compte de l'ISC, l'ISC est toujours responsable de la/des conclusion(s).

L'ISC doit recruter du personnel possédant les qualifications appropriées, permettre au personnel de se former et se perfectionner, élaborer des manuels et d'autres directives et instructions écrites concernant la réalisation des audits et affecter des ressources d'audit suffisantes et appropriées. L'ISC doit faire en sorte que les auditeurs maintiennent leurs compétences professionnelles au moyen du perfectionnement professionnel continu.

2.1.5 Scepticisme et jugement professionnel de l'auditeur

SSAI 4000.71: L'auditeur doit exercer son jugement professionnel tout au long du processus de l'audit.

SSAI 4000.74: Lorsque des questions difficiles ou litigieuses sont rencontrées, l'auditeur doit demander des conseils professionnels pour l'aider à exercer son jugement professionnel.

SSAI 4000.77: L'auditeur doit exercer un scepticisme professionnel et garder un esprit ouvert et objectif.

Les auditeurs doivent planifier et réaliser l'audit avec scepticisme professionnel et exercer un jugement professionnel tout au long de l'audit. L'attitude de l'auditeur doit être caractérisée par le scepticisme professionnel et un jugement professionnel qui doivent être appliqués en prenant des décisions concernant la ligne de conduite appropriée. Les auditeurs doivent faire preuve de diligence et s'assurer que leur comportement professionnel est approprié.³³

Le scepticisme professionnel et le jugement professionnel sont tous les deux nécessaires pour mener à bien l'audit de conformité. Il s'agit de deux exigences distinctes, différentes dans leur signification et dans leur application. Mais chacune complète l'autre dans les travaux de l'auditeur.

Le maintien d'un jugement et d'un scepticisme professionnels dans les audits de conformité nécessite la capacité d'analyser la structure et le contenu des autorisations publiques comme base pour déterminer les critères appropriés ou les lacunes dans la législation, dans le cas où les lois et réglementations font totalement ou partiellement défaut. Il faut également pouvoir appliquer les concepts d'audit dans l'approche d'un sujet connu ou non-connu.

Jugement professionnel

Le jugement professionnel est utilisé pour parvenir à une conclusion justifiée fondée sur les faits et circonstances pertinents disponibles au moment de la conclusion. Les auditeurs doivent faire preuve

³³ ISSAI 100.37.

de jugement professionnel à toutes les étapes du processus d'audit de conformité. Le jugement professionnel implique l'identification, sans parti pris, d'alternatives raisonnables. Par conséquent, l'examen attentif et objectif d'informations qui peuvent sembler contradictoires à une conclusion est essentiel pour son application.

Lors de la réalisation d'audits de conformité, il est important de pouvoir comprendre et analyser la structure et le contenu des autorisations publiques, les besoins du public et les lacunes dans la législation. Les auditeurs ayant des connaissances et une expérience suffisantes peuvent appliquer des concepts d'audit professionnels dans la façon dont ils abordent un sujet connu ou mal connu.

Le jugement professionnel est une compétence que l'auditeur acquiert au fil du temps et ce n'est qu'après avoir acquis cette compétence qu'il/elle peut appliquer son jugement professionnel. Les auditeurs acquièrent cette compétence grâce à l'obtention d'une formation et d'une expérience pertinentes. C'est pourquoi l'application du jugement professionnel implique également l'utilisation de la formation, des compétences et de l'expérience de l'auditeur. Et seul un auditeur ayant une formation, des connaissances et une expérience précises par rapport à une situation donnée est censé exercer un jugement professionnel raisonnable dans une telle situation. En bref, le jugement professionnel est fondé sur des situations et tous les auditeurs ne sont pas censés être compétents pour chaque mission.

Des personnes compétentes, expérimentées et objectives peuvent tirer des conclusions différentes en appliquant les normes professionnelles, en dépit de faits et situations similaires. Cela ne signifie pas forcément que l'une des conclusions est juste et l'autre erronée. Un questionnement approprié est à prévoir afin de comprendre les procédures réalisées et la base des conclusions tirées. Il est important de fournir une documentation sur laquelle reposent les jugements professionnels afin de démontrer qu'un processus solide a été suivi, et aider à développer une conclusion bien raisonnée. Lorsque le jugement professionnel est contesté, la documentation montre l'analyse des faits, des situations et des solutions de rechange pris en compte, ainsi que la base sur laquelle les conclusions se fondent.

Scepticisme Professionnel

Le scepticisme professionnel est une attitude qui consiste à garder un esprit ouvert et objectif en étant attentif aux conditions pouvant signaler une non-conformité éventuelle due à une erreur ou à une fraude. Le scepticisme professionnel est indispensable lors de l'évaluation des éléments probants en contradiction avec d'autres éléments déjà obtenus, et les informations qui remettent en question la fiabilité des éléments probants, tels que les documents et les réponses aux demandes de renseignement³⁴.

L'exercice de scepticisme professionnel est nécessaire pour s'assurer à la fois que l'auditeur évite les préjugés personnels et qu'il ne fait pas trop de généralisation en tirant des conclusions à partir des observations. En outre, l'auditeur agira de manière rationnelle sur la base d'une évaluation critique de tous les éléments probants recueillis.

L'auditeur doit adopter une attitude de scepticisme professionnel afin d'être attentif aux conditions, situations et informations pouvant signaler l'existence d'une non-conformité importante et d'évaluer de manière critique les éléments probants.

Lorsqu'ils exercent un scepticisme professionnel, les auditeurs doivent garder un esprit ouvert et raisonnablement curieux sans être trop méfiants. L'auditeur ne doit pas présumer que la direction est malhonnête, ou qu'elle est honnête. Les auditeurs gardent toujours à l'esprit qu'une fraude peut

³⁴ ISSAI 4000.78

exister et ne doivent pas se contenter d'éléments probants non persuasifs au seul motif qu'ils estiment que la direction est honnête.

Le scepticisme professionnel inclut la vigilance, concernant par exemple:

- Des éléments probants contredisant d'autres éléments probants obtenus.
- Des informations mettant en cause la fiabilité des documents et les réponses aux demandes de renseignements à utiliser comme éléments probants.
- Les conditions pouvant indiquer une fraude éventuelle.

Le maintien d'un scepticisme professionnel est nécessaire durant l'audit si l'auditeur doit réduire les risques de:

- Négligence des situations inhabituelles.
- Généralisation excessive en tirant des conclusions des observations d'audit.
- Recours à des hypothèses inappropriées en déterminant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'audit et en évaluant leurs résultats.

2.1.6 Mécanisme de contrôle de qualité

ISSAI 4000.80: L'ISC doit assumer la responsabilité quant à la qualité globale de l'audit en s'assurant que les audits sont effectués conformément aux normes professionnelles, lois et réglementations et que les rapports sont appropriés à la situation.

Le contrôle de qualité fait référence aux processus en cours mis en place pour examiner la qualité d'un audit de conformité à chacune de ses étapes afin de s'assurer que l'audit est conforme aux normes gouvernementales applicables et que le rapport, la conclusion ou l'opinion d'audit émis sont appropriés dans la situation. L'ISC doit établir un mécanisme de contrôle qualité comme fonction d'exécution à cette fin. Les rapports d'audit ne sont publiés qu'une fois que le rapport ait fait l'objet d'une telle évaluation.

Les procédures de contrôle qualité peuvent comprendre la supervision, des examens, la consultation et une formation adéquate, et couvrir les étapes de planification, d'exécution et d'établissement de rapports. La qualité globale de l'ISC dépend d'un système dans lequel les rôles et les responsabilités sont clairement définis.

Le contrôle qualité consiste à déterminer si l'équipe de l'audit dispose des compétences suffisantes et appropriées pour effectuer l'audit, est capable de choisir des critères exempts de parti pris, a un accès général à des renseignements précis et à jour, a pris en compte les informations disponibles et a eu suffisamment de temps pour réaliser la mission d'audit.

Dans le cadre des procédures de contrôle qualité, l'ISC peut mettre en place un système d'assurance qualité pour garantir la qualité globale de l'audit. L'ISC s'assure que les procédures appropriées sont exécutées et que des examens sont effectués tout au long du processus de l'audit. Les contrôles qualité sont documentés dans le dossier d'audit.

2.1.7 Documentation relative aux travaux d'audit

ISSAI 4000.89: L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisamment détaillée afin que les travaux effectués, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées soient bien compris.

Une documentation d'audit suffisante est importante à toutes les étapes de l'audit de conformité. L'objectif de documenter les travaux d'audit est à la fois d'améliorer la transparence des travaux

effectués et de permettre à un auditeur expérimenté n'ayant eu aucun lien préalable avec la mission d'audit, de comprendre les questions importantes relevées au cours de l'audit, la/les conclusion(s)/ opinion(s) formulé(es) et les jugements professionnels importants exercés pour arriver à cette/ces conclusions/opinion(s).

La documentation comprend, le cas échéant:

- a. Une explication du sujet de l'audit.
- b. Une évaluation des risques, une stratégie et un plan d'audit, et des documents connexes.
- c. Les méthodes appliquées et la portée et le calendrier couverts par l'audit.
- d. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre.
- e. Les résultats des procédures d'audit réalisées et les éléments probants obtenus.
- f. L'évaluation des éléments probants constituant la ou les constatation(s), conclusion(s) ou opinion(s) et recommandation(s).
- g. Les jugements donnés dans le processus de l'audit, y compris les consultations professionnelles et les principes sur lesquels ils se fondent.
- h. La communication avec l'entité auditée et le retour d'informations de celle-ci.
- i. Des examens de contrôle et autres garanties de contrôle qualité effectués

La documentation doit être suffisante pour montrer la manière dont l'auditeur a défini l'objectif, le sujet, les critères et la portée de l'audit, et les raisons pour lesquelles une méthode d'analyse spécifique a été choisie. À cette fin, la documentation doit être organisée de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants les étayant. Des explications supplémentaires à ce sujet figurent au Chapitre 7 du Manuel sur la documentation et la communication relatives à l'audit de conformité.

2.1.8 Communication

ISSAI 4000.96: L'auditeur doit communiquer de manière efficace avec l'entité auditée et avec les responsables de la gouvernance tout au long du processus d'audit.

ISSAI 4000.99: Les cas de non-conformité importante doivent être communiqués au niveau de la direction approprié et (le cas échéant) aux responsables de la gouvernance. Les autres questions importantes découlant de l'audit et qui concernent directement l'entité doivent également être communiquées.

La communication doit avoir lieu à toutes les étapes de l'audit: avant le début de l'audit, lors de la planification initiale, lors de la collecte et l'évaluation des éléments probants et lors de la phase d'établissement de rapports. Il est indispensable que l'entité auditée et l'ISC soient tenues informées de toutes les questions liées à l'audit. Cela est essentiel pour développer une relation de travail constructive entre l'auditeur et l'entité et également au sein de l'équipe d'audit. Cela aidera à tenir toutes les parties informées des progrès de l'audit et à résoudre les questions susceptibles d'entraver l'audit et de provoquer des retards.

La communication doit consister à obtenir des informations pertinentes pour l'audit et à fournir à la direction et aux responsables de la gouvernance des critères d'audit et, tout au long de la mission, des observations et des constatations en temps opportun. Toute difficulté importante rencontrée au cours de l'audit, ainsi que les cas de non-conformité importante, doivent être communiqués au niveau de la direction approprié ou aux responsables de la gouvernance¹⁴. Cela peut aider à corriger les non-conformités et les autres constatations que l'auditeur pourrait observer à un stade précoce, plutôt que tardif au cas où l'impact de la constatation serait substantiellement important et plus difficile à

¹⁴ ISSAI 400.49

résoudre. L'auditeur peut également être chargé de communiquer les questions liées à l'audit à d'autres utilisateurs, tels que les organes législatifs et les organes de surveillance.

Les questions communiquées par écrit à l'entité auditée peuvent inclure: le sujet de l'audit, les critères d'audit, le niveau d'assurance, le délai fixé pour effectuer l'audit, et les entreprises, organismes et/ou programmes gouvernementaux à inclure dans l'audit, c'est-à-dire la confirmation des conditions de la mission. La communication de ces questions peut contribuer à renforcer la compréhension mutuelle concernant le processus d'audit et les opérations des entités auditées.

La forme de communication avec les responsables de la gouvernance tout au long du processus de l'audit doit être adaptée aux conditions. L'auditeur prend en compte le calendrier des communications, et détermine si celles-ci sont menées oralement, par écrit, ou par les deux.

2.3 Processus d'audit de conformité

Le diagramme ci-dessous montre le processus de l'audit de conformité.

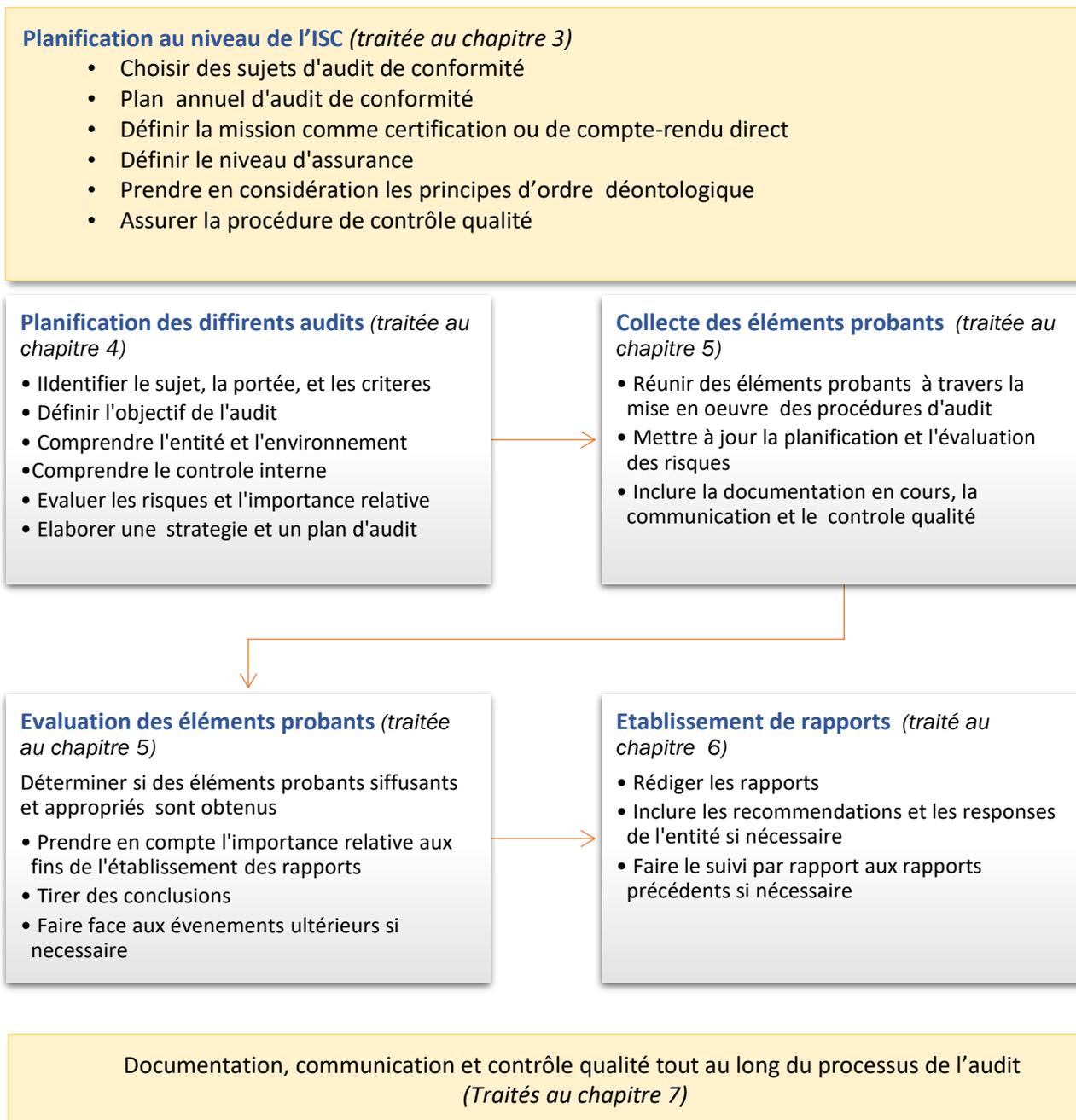


Figure 2.1: Processus d'audit de conformité

Planification au niveau de l'ISC: Lors de la phase de planification au niveau de l'ISC, celle-ci choisit le sujet et prépare un plan annuel d'audit de conformité. L'ISC décide si la mission portera sur une certification ou sur un établissement de rapports directs et raisonnable ou limitée. L'ISC prend en considération les principes d'ordre déontologique – c'est-à-dire l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur, la compétence de l'équipe et s'assure que les procédures de qualité contrôle sont en place. L'ISC s'assure également que l'équipe est en mesure de mener l'audit avec la documentation et la

communication requises. Comme expliqué dans le premier chapitre, ce manuel définit l'audit de conformité comme étant une mission de compte-rendu direct d'assurance raisonnable.

Planification des différents audits: Au cours de la phase de planification, l'auditeur examine la relation entre le sujet, les critères et la portée de l'audit de conformité. Les auditeurs sont guidés par le jugement professionnel et les besoins des utilisateurs prévus lors de cet exercice. Une fois qu'ils ont défini le sujet, les critères et la portée de la mission des différents audits de conformité, ils élaborent la stratégie de l'audit et le plan d'audit. Ils comprennent le contrôle interne, établissent l'importance relative, évaluent les risques liés à l'entité et planifient les procédures d'audit dans le cadre de la conception de l'audit.

Réalisation de l'audit et collecte d'éléments probants: Au cours de cette phase, les auditeurs recueillent et documentent principalement les éléments probants permettant de parvenir à une conclusion ou d'exprimer une opinion quant à la conformité du sujet, à tous égards importants, aux critères établis. Dans certains cas, les auditeurs peuvent avoir à modifier la portée d'un audit de conformité s'ils rencontrent des éléments probants suggérant la nécessité de ce changement. Par exemple, pendant la collecte d'éléments probants, si les auditeurs trouvent quelque chose qui constitue un indice de fraude, ils doivent peut-être modifier leurs procédures. Lorsque la possibilité d'une fraude a été identifiée, les auditeurs prennent des mesures pour s'assurer qu'ils réagissent de manière appropriée et ils devront documenter la raison pour laquelle ils ont modifié leur plan d'audit. Bien qu'un audit puisse servir pour prévenir la fraude, il n'est normalement pas conçu pour déceler les fraudes.³⁵

Evaluation des éléments probants et la formulation de conclusions: À la fin de l'audit, les auditeurs examinent la suffisance et le caractère approprié des éléments probants afin de parvenir à une conclusion ou d'exprimer une opinion quant à savoir si le sujet est conforme aux critères établis. À ce stade, les auditeurs prennent en considération l'importance relative, aux fins de rapports.

Etablissement de rapports: La conclusion ou l'opinion est présentée sous forme de rapport destiné à l'utilisateur prévu. L'auditeur inclut ici les recommandations ainsi que les réponses que l'entité leur apporte.

Ce Manuel contient des chapitres distincts sur les étapes du processus d'audit de conformité. Comme indiqué à la Figure 2.1, la documentation, la communication et le contrôle de qualité sont des exigences transversales importantes des ISSAI et doivent être pris en compte à tous les stades de l'audit.

2.4 Conclusion

Ce chapitre décrit les exigences en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC devant être établis avant que l'équipe de l'audit ne commence l'audit. Le prochain chapitre expliquera comment l'ISC, dans sa planification, peut planifier de manière centralisée son audit de conformité pour une ou plusieurs années. Sur la base de la planification au niveau de l'ISC, les équipes d'audit commencent la planification des différents audits qui est expliquée au chapitre quatre.

³⁵ ISSAI 4000.63

Annexe 2.1: Déclaration de l'équipe de l'audit attestant sa conformité au code déontologie de l'ISC

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.45, ISSAI 4000.48

(Ce modèle doit être rempli une fois par an avant le début de chaque cycle d'audit, et non pour chaque mission)

Évalué par		Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Évalué par		Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Aspects du code de déontologie	Déclaration Nous déclarons que:	Affirmation du membre de l'équipe d'audit (Oui/Non)	Les raisons, si indiquées qu'il/elle ne peut pas se conformer au code de déontologie
			Se reporter à l'Annexe 1.4
Intégrité	L'audit sera mené en respectant des normes de conduite élevées (honnêteté et sincérité).		
	Je me conduirai d'une manière qui sied à la confiance du public et qui est au-dessus de tout soupçon ou reproche.		
	J'observerai la forme et l'esprit des normes d'audit et de déontologie, des principes d'indépendance et d'objectivité.		
	Je maintiendrai des normes de conduite professionnelle irréprochables et prendrai des décisions dans l'intérêt du public.		
	J'appliquerai une honnêteté absolue dans l'exécution du travail et la gestion des ressources de l'ISC		
Indépendance, objectivité et impartialité	Je me comporterai d'une manière qui n'augmente, ou ne diminue en rien, mon impartialité et mon indépendance vis-à-vis de l'entité auditée et des autres groupes d'intérêt extérieurs.		
	Je maintiendrai l'objectivité dans le traitement et l'élimination des problèmes, des thèmes et sujets d'audit.		

Aspects du code de déontologie	Déclaration Nous déclarons que:	Affirmation du membre de l'équipe d'audit (Oui/Non)	Les raisons, si indiquées qu'il/elle ne peut pas se conformer au code de déontologie
	Le travail de l'audit que j'effectuerai sera conforme à la norme ISSAI et ne reposera pas sur un motif caché ou une influence indue. Les problèmes qui se poseront seront fondés sur des éléments probants recueillis et non influencés par des croyances préconçues ou d'autres influences.		
	Je maintiendrai l'objectivité, la précision et l'impartialité dans l'expression des opinions fondées sur les éléments probants obtenus et évalués conformément aux ISSAI.		
Neutralité politique	Je maintiendrai une neutralité politique et ne laisserai pas mes affiliations politiques et personnelles influencer mon travail d'audit et mes conclusions ; les opinions exprimées lors de l'audit influencent la qualité du travail de l'audit.		
	Je ne participerai à aucune activité politique qui influencerait mon jugement.		
	Je n'exprimerai pas mes opinions politiques pendant l'audit et je maintiendrai un comportement qui préserve mon apparence et mon travail de toute influence.		
Conflits d'intérêts	Je ne fournirai aucun service ou conseil professionnel à l'entité en ce qui concerne les informations financières auditées ou liées aux responsabilités ou au pouvoir propres à la gestion.		
	Je n'accepterai aucun cadeau ou gratification ou au-delà de ce qu'il est d'usage d'accepter.		
	J'éviterai toute sorte de relation avec les dirigeants, le personnel et d'autres parties liées qui pourraient influencer ou menacer mon aptitude à agir de façon indépendante.		
	Je n'utiliserai pas mon statut ou mon poste officiel pour un gain privé et j'éviterai toute relation impliquant un risque de corruption.		
	Je n'utiliserai pas les informations obtenues lors de l'audit pour obtenir un avantage personnel ni divulguer des		

Aspects du code de déontologie	Déclaration Nous déclarons que:	Affirmation du membre de l'équipe d'audit (Oui/Non)	Les raisons, si indiquées qu'il/elle ne peut pas se conformer au code de déontologie
	informations, ce qui constituerait un avantage indu ou déraisonnable à l'égard des autres parties.		
Secret professionnel	Je ne divulguerai aucune information que je rencontrerai au cours de l'audit à des tiers, sauf si la loi l'exige.		
Compétence	Je me conduirai de manière professionnelle et appliquerai les ISSAI au cours de l'exécution de l'audit.		
	Je chercherai des points de vue et des conseils professionnels dans le domaine où je ne suis pas compétent pour exécuter le travail.		
	Je me tiendrai au courant et appliquerai les normes d'audit, les politiques, les procédures et les pratiques applicables en matière d'audit, de comptabilité et d'information financière.		
Professionalisme	Je ferai preuve de professionnalisme dans la réalisation/supervision de l'audit et à la préparation des rapports.		
	J'utiliserai des méthodes et des pratiques de qualité maximale au cours des audits.		

Accord de membre de l'équipe

Nous, soussignés, comprenons parfaitement les exigences et les responsabilités en termes de code déontologiques figurant dans le tableau ci-dessus.

Nous respectons les exigences déontologiques énoncées dans le tableau ci-dessus concernant l'audit de (nom de l'entité auditée)

(Signature)

Nom du chef d'équipe / membre

Fonction

Conclusion

Au meilleur de notre connaissance et de notre analyse, après examen des déclarations ci-dessus et des entretiens avec le personnel, nous concluons que toutes les exigences relatives au Code de déontologie des auditeurs de l'ISC de (nom de pays) sont comprises par (nom et fonction). Toute menace potentielle pesant sur l'indépendance de l'équipe de l'audit est considérée comme ayant été réduite à un niveau acceptable, comme indiqué à l'Annexe 1.4.

(Signature)
 Nom du Superviseur
 Date:

Remplir la déclaration de l'équipe de l'audit pour se conformer au code de déontologie de l'ISC: Guide sur le processus Proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif est d'obtenir une déclaration du membre d'équipe d'audit, y compris du responsable de l'équipe de l'audit, confirmant la conformité au code de déontologie de l'ISC lors de la réalisation de l'audit. Cela confirme également que les membres de l'équipe de l'audit maintiendront l'objectivité et l'indépendance tout au long de l'audit.
Exigences en matière d'ISSAI couvertes	ISSAI 4000.45, ISSAI 4000.48
Guide	<p>Chaque membre de l'équipe de l'audit, y compris le superviseur de l'audit, doit remplir cette déclaration pour confirmer qu'il/elle se conformera au code de déontologie de l'ISC lors de la réalisation de l'audit. Par exemple, si l'équipe de l'audit comprend cinq membres, y compris le superviseur de l'audit, il doit y avoir cinq déclarations de ce type dans le dossier d'audit.</p> <p>Il y a quatre colonnes dans ce modèle. Les explications concernant les colonnes 1 et 2 et les directives pour remplir les colonnes 3 et 4 sont données ci-dessous:</p> <p>Colonne 1 Elle contient le code de déontologie en bref. Il s'agit des principales déclarations de conduite déontologique que l'auditeur doit respecter lors de la réalisation de l'audit. L'étendue de la liste dépend du code de conduite particulière de l'ISC, supposé avoir été élaboré sur la base de l'ISSAI 30.</p> <p>Colonne 2 Voici quelques déclarations ou déclarations prédéterminées que chaque membre de l'équipe de l'audit est censé faire sur chaque code de déontologie. Selon la nature et le type d'entité identifiée pour l'audit, les déclarations peuvent être adaptées aux besoins de l'ISC.</p> <p>Colonne 3 Chaque membre de l'équipe de l'audit doit déclarer, soit «Oui», soit «Non» par rapport à la déclaration prédéterminée pour se conformer au code de déontologie identifié pour l'audit. En tant que professionnel, chaque membre de l'équipe est censé donner une réponse honnête à chaque déclaration. Avec un processus de révision rigoureux mis en place dans l'examen de chaque déclaration faite indépendamment, ce document de travail est censé montrer que le code de</p>

	<p>conduite professionnel a été dûment pris en compte concernant chaque membre de l'équipe de l'audit.</p> <p>Colonne 4 Si la réponse à une déclaration est «non», le motif de cette réponse doit être enregistré dans cette colonne, qui peut être retracée ultérieurement à l'annexe 1.4. Par exemple, la raison pourrait être une menace liée à l'intérêt personnel ou d'autorévision. L'objectif est de traiter ces menaces de manière appropriée en mettant en place des mesures de protection.</p>
Engagement global du membre	<p>Sur la base de l'affirmation de chaque déclaration en vertu du Code de déontologie de l'ISC, le membre de l'équipe de l'audit s'engage à réaffirmer qu'il/elle a une compréhension globale relative aux responsabilités concernant le code de déontologie et qu'il les respectera en conséquence. Elle doit être signée et soumise à l'examineur aux fins d'un examen indépendant.</p>
Conclusion du superviseur	<p>Le superviseur ou l'examineur indépendant de l'ISC ou de l'équipe de l'audit doit conclure qu'il/elle a examiné la déclaration faite par le membre de l'équipe d'audit susmentionné et réaffirmer que celui-ci a bien compris le code de déontologie et qu'il s'y conformera en conséquence pendant l'exécution de l'audit.</p>
Enregistrement d'éléments probants de l'auditeur et de l'examineur	<p>Le tableau indiquant les informations de contact sur l'auditeur et l'examineur doit être rempli à la fin. Il s'agit de s'assurer qu'il existe un système de contrôle et d'équilibre indépendant au sein de l'équipe d'audit et que le tableau a été rempli avant le début de l'audit.</p> <p>Dans ce cas, l'auditeur est généralement le chef de l'équipe d'audit et l'examineur, le superviseur de l'audit. De même, lorsque le chef de l'équipe d'audit et le superviseur de l'audit fournissent une déclaration, une réponse peut alors être fournie à l'auditeur et à l'examineur sur la base de la structure organisationnelle de l'ISC. Cette déclaration doit être approuvée en conséquence, respectivement par l'auditeur et l'examineur.</p>

Chapitre 3

Planification en matière d'audit de conformité au niveau de l'ISC

Sommaire

- 3.1 Introduction
 - 3.2 Vue d'ensemble du processus de planification annuel et pluriannuel
 - 3.3 Examen des politiques et risques et priorités stratégiques
 - 3.4 Identification des tâches d'audit potentielles et de leur classification
 - 3.5 Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC
 - 3.6 Planification de l'audit de conformité - considérations au niveau de l'ISC
 - 3.7 Conclusion
- Annexes: Modèles de documents de travail relatifs au chapitre 3

3.1 Introduction

Ce chapitre est pertinent concernant le plan de travail annuel global de l'ISC, et couvre tous les types d'audit qu'elle effectue. Il est important de noter que la planification au niveau de l'ISC ne doit pas être effectuée séparément pour chaque type d'audit. Bien que ce chapitre se limite à la planification au niveau de l'ISC en matière d'audit de conformité, d'autres types d'audit peuvent également être effectués à l'aide d'un processus similaire.

Les ISC doivent planifier leurs travaux d'audit sur une base annuelle ou pluriannuelle. Le cadre juridique peut préciser les types d'audit (financier, de conformité ou de performance) qu'une ISC peut effectuer. Toute planification pluriannuelle doit englober tous les types d'audit disponibles pour une ISC et doit être basée sur une évaluation des risques. Le travail qu'une ISC peut entreprendre au cours d'une période donnée est déterminé par les ressources (humaines et autres) dont elle dispose. Par conséquent, les ressources disponibles après déduction des ressources nécessaires pour les exigences obligatoires déterminent la mesure dans laquelle une ISC peut ajouter des tâches supplémentaires dans un plan de travail annuel ou pluriannuel. Ce chapitre fournit des conseils sur les considérations clés dans un processus de planification annuel ou pluriannuel.

3.2 Aperçu sur le processus de planification annuel et pluriannuel

Les principales étapes de l'identification des tâches potentielles qui sont importantes pour l'utilisateur prévu des résultats de l'ISC sont généralement les suivantes:

- L'évaluation des politiques et risques et des priorités stratégiques, constituant la base de la planification.
- L'identification des tâches d'audit potentielles et d'autres tâches, et leur classification.
- L'établissement d'un plan de travail annuel ou pluriannuel.

Ces différentes étapes sont abordées dans les parties suivantes de ce chapitre.

3.3 Examen des politiques et risques et des priorités stratégiques

Lorsque l'ISC a le pouvoir discrétionnaire de choisir l'étendue des vérifications de conformité, elle doit identifier les domaines pertinents et/ou les domaines présentant un risque potentiel de non-conformité (ISSAI 4000.67). Une évaluation des politiques et des risques à l'échelle de l'ISC permet de s'assurer que l'ISC choisit les tâches et les produits qui reflètent le mieux les risques, l'intérêt public et la possibilité que l'ISC apporte une valeur ajoutée.

L'examen des politiques et risques tient compte du niveau stratégique global, des récents événements dans le pays, des intérêts des parties prenantes, des travaux récents et en cours des autres ISC, ainsi que de tout changement professionnel. L'examen des politiques et des risques doit notamment prendre en considération le processus pré-législatif afin de déterminer le délai optimal de remise des rapports d'audit afin de produire le meilleur impact possible.

En procédant à l'examen des politiques et des risques, l'auditeur peut prendre en compte, entre autres, les éléments suivants (ISSAI 4000.67):

Priorités/intérêts des parties prenantes:

- Intérêts ou attentes du public ou du parlement, par exemple atteinte des Objectifs de Développement Durable (ODD) par le pays
- Intérêts et impact sur les citoyens
- Intérêts des bénéficiaires de fonds publics
- Couverture médiatique
- Non-conformité signalée par des tiers

⇒ Principaux risques liés aux priorités/intérêts des parties prenantes

Modifications du cadre juridique et autres développements dans le domaine, par exemple:

- Développements/évolution dans le cadre juridique dans les différents domaines
- Importance de certaines dispositions de la loi
- Principes de bonne gouvernance
- Autres changements et développements majeurs/importants dans les différents domaines
- Rôles des différents organismes du secteur public et modifications apportées à ceux-ci
- Droits des citoyens et des organismes du secteur public
- Violations possibles des lois applicables et autres réglementations régissant l'activité de l'entité publique, ou la dette publique, le déficit public et les obligations externes
- Projets à financement public important

⇒ Principaux risques liés à l'évolution et aux développements dans le secteur

Résultats des audits récents et des développements en matière d'audit, notamment:

- Non-respect des contrôles internes ou absence d'un système approprié de contrôle interne
- Constatations identifiées lors des audits précédents de l'ISC
- Travaux des autres ISC
- Développements en matière d'audit
- Mandat et étendue de l'audit de l'ISC

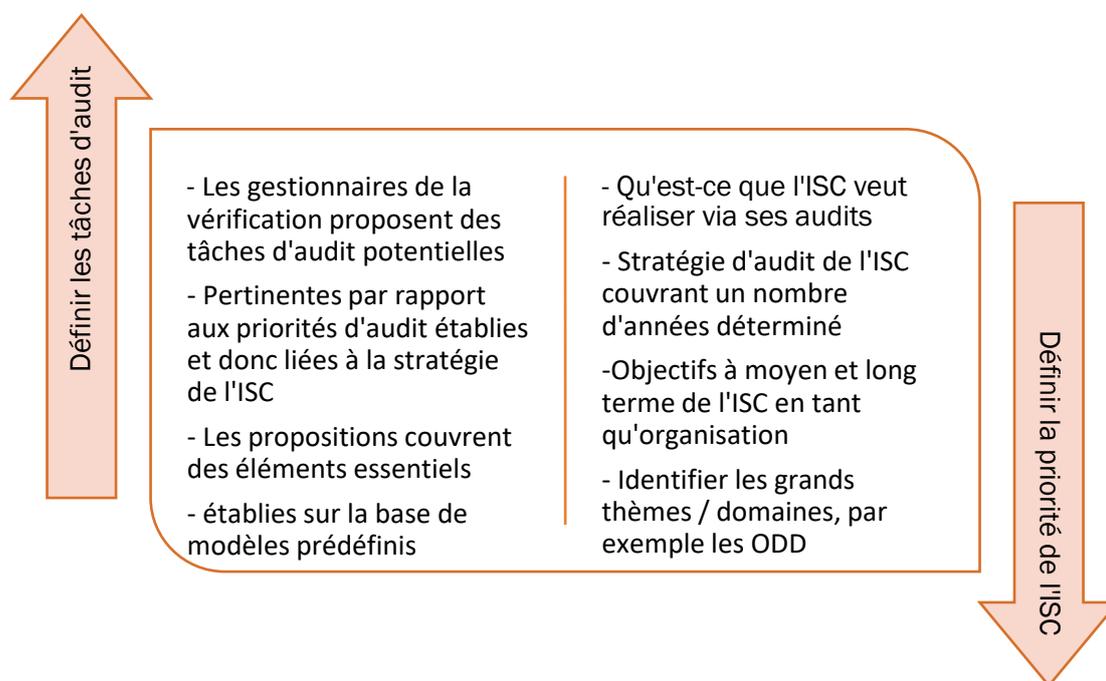
⇒ Principaux risques identifiés lors des audits

L'évaluation des politiques et des risques doit effectuer une cartographie des principaux développements et identifier les principaux risques élevés pertinents. Elle doit s'appuyer sur les connaissances et l'expertise de l'ISC. Lors de l'évaluation des politiques et risques, l'auditeur peut juger utile de lire les propositions budgétaires, les publications, les rapports d'évaluation, etc. La participation à des conférences et forums de discussion peut également fournir à l'auditeur des informations précieuses pour permettre à l'ISC de procéder à la sélection des sujets et de réduire le risque d'auditer des domaines ne présentant pas de risque élevé. L'auditeur peut souvent constater des cas de non-conformité par rapport à d'autres types de travaux d'audit en cours d'exécution. Il peut donc s'avérer utile de rapporter ces résultats aux travaux d'évaluation des risques de l'ISC pour l'année à venir.

Les priorités stratégiques découlent de l'examen des politiques et des risques. Elles fournissent une orientation de haut niveau pour le plan de travail annuel/pluriannuel. Les priorités peuvent constituer des domaines d'action nécessitant une attention particulière (sécurité sociale, logement, etc.) ou l'identification de sujets d'audit spécifiques ou intersectoriels que l'ISC souhaiterait couvrir (par exemple, changement climatique, achats, etc.).

En plus des tâches d'audit, les ISC peuvent envisager d'adopter une approche stratégique pour d'autres tâches qu'elle souhaite réaliser en tant qu'organisation à moyen et long terme, y compris le développement des capacités internes (par exemple, développer son approche à l'audit de conformité ou s'assurer qu'un certain pourcentage de son personnel d'audit acquière une qualification professionnelle, etc., etc.).

3.4 Identification des tâches d'audit potentielles et leur classement



L'évaluation des politiques et des risques permet de s'assurer que l'ISC choisit les tâches et les produits qui reflètent le mieux les risques, l'intérêt public et la possibilité pour l'ISC d'ajouter de la valeur et de contribuer à la responsabilité. Les ISC doivent donc tenir compte de leurs priorités stratégiques lorsqu'elles mènent leur audit et d'autres tâches potentiels. Les tâches d'audit potentielles prennent en compte une liste de sujets d'audit proposés, une estimation des ressources nécessaires pour chaque audit et des informations sur leur priorité relative. Ces tâches potentielles peuvent être identifiées selon une approche ascendante et/ou descendante et doivent être documentées.

Dans l'approche ascendante, les gestionnaires de la vérification proposent des tâches d'audit potentielles. Celles-ci sont généralement pertinentes en matière de priorités d'audit établies et sont donc liées à la stratégie de l'ISC. L'ISC peut élaborer au préalable un modèle pour faciliter l'approche ascendante d'identification des tâches.

L'approche descendante découle du plan stratégique de l'ISC, qui s'étale sur un certain nombre d'années. Le plan stratégique est mis en œuvre dans des plans et priorités pluriannuels et annuels.

Ces priorités déterminent le but que l'ISC souhaite atteindre en tant qu'entité à travers ses audits en termes d'objectifs à moyen et long termes. Dans ce processus, l'ISC identifie les grands thèmes présentant un intérêt national ou international, par exemple les technologies de l'information, les ODD, l'environnement, etc.

Annexe 3.1 Documentation d'une tâche d'audit potentielle fournit des indications sur la manière dont ce processus peut être mené à bien. Les considérations suivantes sont importantes pour remplir le modèle.

L'évaluation de la priorité. L'ISC, généralement assistée d'un service spécialisé/groupe de travail ad hoc/haute direction, compare toutes les tâches potentielles proposées avec les priorités stratégiques pour la période de planification concernée et évalue la mesure dans laquelle les priorités sont couvertes. Cette analyse doit identifier les tâches d'audit les mieux adaptées pour répondre aux priorités stratégiques et identifier les priorités qui n'ont pas été suffisamment couvertes par les tâches d'audit potentielles proposées.

Une telle analyse doit s'appuyer sur un ensemble de critères préétablis tels que la pertinence par rapport aux priorités stratégiques, le niveau des risques, l'intérêt politique/public et la valeur ajoutée possible obtenue grâce à l'audit. Cette dernière peut inclure des considérations d'ordre financière, de couverture précédente, de vérifiabilité, etc. Cette analyse doit hiérarchiser les tâches d'audit proposées et doit être documentée. L'évaluation des tâches d'audit proposées par rapport à des critères préétablis n'étant pas une science exacte, il est nécessaire d'avoir un jugement professionnel basé sur la connaissance et l'expérience.

La pertinence d'une tâche d'audit par rapport aux priorités stratégiques peut être classifiée comme non pertinente/faible/moyenne/élevée.

L'évaluation du risque. Le risque associé à un sujet d'audit proposé peut être classifié comme faible, moyen ou élevé, en fonction de la probabilité d'occurrence des principaux facteurs identifiés et de leur impact potentiel. Une telle évaluation des risques peut être documentée comme indiqué dans le tableau 3.1.

Tableau 3.1: Définition de l'importance des risques

		Probabilité de survenance	
		Faible	Elevée
Impact potentiel	Substantiel	Risque moyen	Risque élevé
	Minimum	Risque faible	Risque moyen

L'évaluation de l'intérêt politique/public. Les tâches considérées pour l'audit doivent présenter un intérêt potentiel pour les principales parties prenantes de l'ISC, notamment le Parlement. Les principales sources d'information sont les décisions prises par le parlement, les rapports et autres documents produits. Les aspects supplémentaires à prendre en compte sont l'intérêt montré par les

administrations nationales, la presse ou le grand public et les autres ISC. Le niveau d'intérêt public (faible - moyen - élevé) doit être défini pour chaque tâche d'audit proposée.

L'évaluation de la valeur ajoutée potentielle. Cela implique les considérations suivantes:

- Les ISC doivent tenir compte de la valeur ajoutée potentielle du sujet en termes d'implication financière du domaine concerné.
- En outre, les ISC doivent évaluer si elles peuvent apporter quelque chose d'innovant et de profitable. À cette fin, les ISC doivent également tenir compte des audits, des examens des contrôles et des évaluations récemment effectués ou prévus par ces dernières et par d'autres entités. Une priorité accrue doit être accordée aux domaines et aux sujets qui n'ont jamais été audités ou qui n'ont été audités que partiellement ou qui ont été audités plusieurs années auparavant.
- L'impact potentiel en termes d'identification des faiblesses et de formulation de recommandations doit être pris en considération.
- La rapidité demeure un élément clé. La sélection des sujets doit être programmée pour contribuer à des changements tels que des réformes majeures ou l'introduction de nouvelles initiatives. Un rapport publié tardivement ne pourra pas influencer les événements et perd ainsi sa pertinence.
- La vérifiabilité ou la faisabilité doit également être prise en compte et évaluée, c'est-à-dire, est-il techniquement ou pratiquement possible d'effectuer l'audit et est-ce que l'ISC dispose des capacités et des compétences requises ? Une expertise externe, éventuellement, peut s'avérer nécessaire.

Pour chaque tâche, l'ISC doit traduire le résultat de l'évaluation de ces quatre critères préétablis dans un classement prioritaire. L'ISC peut attribuer un degré de priorité aux tâches d'audit sous la forme de note totale obtenue. Les sujets sont ensuite classés en fonction de leur degré de priorité (note totale). Le tableau 3.2 propose la façon dont le degré de priorité (note totale) peut être affecté à une tâche particulière.

Tableau 3.2: Classement par priorité d'une tâche

Tache d'Audit:											
Priorité			Risque			Intérêt			Valeur ajoutée		
N/R		Note 0									
Basse		Note 1	Bas		Note 0	Bas		Note 0	Basse	Note 0	
Moyenne		Note 2	Moyen		Note 1	Moyen		Note 1	Moyenne	Note 1	
Elevée		Note 3	Elevé		Note 2	Elevé		Note 2	Elevée	Note 2	
Note totale:											

3.5 Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC

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

L'établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel nécessite les étapes suivantes:

- Déterminer le total des ressources humaines disponibles. Établir le nombre standard de semaines pour un membre du personnel travaillant à temps plein. À partir de là, déduire, par exemple, les congés annuels, une réserve comprenant des ressources non affectables en raison du congé parental, du travail à temps partiel, des congés maladie, de la formation et de l'administration.
- À partir du total des ressources humaines disponibles, déduire les ressources nécessaires pour les tâches obligatoires et les autres tâches récurrentes, y compris les tâches autres que celles d'audit. En plus, allouer d'autres ressources pour ces tâches.
- Après avoir déterminé les ressources humaines restantes et les autres ressources, identifier le nombre de tâches d'audit potentielles correspondant à la priorité la plus élevée et pouvant être effectuées au cours d'une période de planification donnée.

Ces considérations peuvent être consignées dans une fiche de synthèse. [L'annexe 3.2: Plan de travail annuel/pluriannuel](#) fournit un modèle pour compléter ce processus avec un guide de processus proposé.

Des calendriers et des délais réalistes doivent être fixés et la charge de travail doit être répartie sur la période de planification. À cette fin, les ISC doivent s'assurer que les ressources allouées à chaque tâche sont suffisantes en termes de quantité et de qualité. Une marge pour les situations d'urgence et imprévus qui pourraient survenir pendant la mise en œuvre de la tâche doit également être prévue.

Une fois que le plan de travail annuel ou pluriannuel est établi et approuvé par la hiérarchie au niveau de l'ISC, les tâches individuelles doivent être mises en exécution. Les considérations et les étapes à suivre sont abordées dans les chapitres 4 à 7 de ce Manuel.

La mise en œuvre du plan de travail annuel ou pluriannuel doit être suivie régulièrement par l'ISC en vue de justifier la gestion des progrès accomplis dans la mise en œuvre du plan, l'utilisation des ressources, les étapes franchies, les objectifs atteints et les travaux encore en cours. Un rapport semestriel sur la mise en œuvre du plan annuel peut par exemple être élaboré. À cette fin, le temps consacré par le personnel de l'ISC aux rapports est considéré comme étant une bonne pratique.

Sur la base des résultats du suivi, le plan doit être révisé et si les hypothèses sous-jacentes changent, le classement par priorité n'est plus valide ou si d'autres raisons expliquant le changement nécessaire apparaissent.

3.6 Planification de l'audit de conformité - considérations au niveau de l'ISC

Une fois que l'ISC a établi son plan de travail annuel, elle doit prendre des décisions à son niveau sur la manière dont les équipes de l'ISC doivent effectuer les audits individuels. Il s'agit de considérations initiales pertinentes concernant la planification de l'audit au niveau de l'ISC. À ce stade, l'ISC peut identifier les sujets à vérifier qui peuvent provenir des sujets identifiés concernant l'étendue de l'audit. Les ISC doivent identifier les utilisateurs prévus de l'audit et examiner le type de mission d'audit. Les ISC doivent prendre des décisions éclairées quant à l'opportunité d'effectuer un audit d'assurance raisonnable ou limité sur un sujet. Une fois ces décisions prises, les équipes de l'ISC s'y conforment dans leurs audits individuels, en commençant par la planification du niveau de la mission, comme expliqué au chapitre quatre.

3.6.1 Décision concernant une mission de compte-rendu direct ou de certification

La décision de réaliser une mission de certification ou une mission de compte-rendu direct repose sur la disponibilité des informations sur le sujet. Indépendamment des caractéristiques de la mission, les critères d'audit peuvent inclure à la fois la régularité et l'intégrité.

Mission de compte-rendu direct. Dans une mission de compte-rendu direct, c'est l'auditeur qui définit ou évalue le sujet par rapport aux critères. L'auditeur choisit le sujet et les critères en tenant compte des risques et de l'importance relative. En évaluant le sujet par rapport aux critères, l'auditeur est en mesure de formuler une conclusion. La conclusion est exprimée sous forme de constatations, de réponses à des questions d'audit spécifiques ou d'une opinion suivie de recommandations.

Les critères d'audit dans une mission de compte-rendu direct proviendront des différentes autorisations régissant le sujet. Une mission de compte-rendu direct peut également être une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée.

Concernant une mission de compte-rendu direct avec assurance raisonnable, une planification d'audit détaillée utilisant diverses techniques de collecte d'éléments probants est importante pour arriver à la conclusion d'audit, en exprimant l'opinion de l'auditeur que le sujet est conforme à tous égards importants avec les critères applicables.

Mission de certification. Dans une mission de certification, la partie responsable ou l'entité évalue le sujet par rapport aux critères et présente les informations sur la base desquelles l'auditeur collecte des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à la conclusion. La conclusion est exprimée sous forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion. L'existence d'informations sur un sujet basé sur un certain cadre prédéfini est nécessaire pour mener une mission de certification. Un exemple de ses informations sur le sujet peut être les rapports financiers annuels établis sur la base de règles et de règlements, d'un rapport d'exécution du budget ou des rapports d'activité, tous préparés par l'entité sur la base d'un cadre défini et des exigences prévues dans une législation ou dans une ligne directrice.

Si l'équipe d'audit décide de planifier une mission de certification, étant donné que les informations sur le sujet sont disponibles, les critères d'audit proviendront du cadre (généralement ce cadre est défini par les autorités responsables de l'entité), base à partir de laquelle les informations sur le sujet sont préparées. Une mission de certification peut être une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée.

Concernant une mission de certification avec assurance raisonnable, les auditeurs doivent planifier et mener des procédures d'audit suffisantes en utilisant diverses techniques de collecte d'éléments

probants, afin de parvenir à la conclusion d'audit et d'exprimer le point de vue de l'auditeur sur la conformité ou non des informations avec les critères applicables.

De quelle manière ce manuel fournit-il des orientations sur les deux types de mission ?

Ce manuel explique la différence et fournit des orientations sur le processus d'audit, de la planification à la réalisation des deux types de missions.

L'Échantillonnage:

La différence principale entre les deux processus est que, dans les missions de certification, il est indispensable d'utiliser un échantillonnage statistique. Ceci est lié au fait que, les écarts ou non-conformités sont extrapolés sur l'ensemble de la population et de l'opinion publique ou une conclusion est établie sur l'ensemble de la population. Ceci est possible lorsque l'échantillonnage est représentatif de l'ensemble de la population et que le seul moyen de s'en assurer lors de l'audit consiste à appliquer des procédures d'échantillonnage statistique. Il n'est pas approprié d'utiliser un échantillonnage non statistique et d'extrapoler le résultat, car l'échantillonnage non statistique peut ne pas être représentatif de la population ciblée. C'est pour cette raison que dans le chapitre 4 sur la planification, l'échantillonnage est expliqué en détail en prenant en considérant la mission de certification. Il est également possible d'utiliser l'échantillonnage statistique dans les missions de compte-rendu direct également, dans ce cas, la partie concernant la mission de certification sera applicable.

Evaluation des risques:

Dans le cadre de la mission de certification, l'auditeur sélectionne le sujet et les critères en tenant compte des risques et de l'importance relative. Les trois composantes de risque d'audit (risque inhérent, risque de contrôle et risques de détection) sont totalement prises en compte lors de l'évaluation du risque d'audit lors de la mission de certification. Dans une mission de compte-rendu direct, lorsque l'auditeur est impliqué dans la production des informations sur le sujet, il peut appliquer le modèle de risque d'audit pour formuler une conclusion sur le sujet³⁶. Dans le chapitre sur la planification, l'évaluation des risques est expliquée - avec les trois composantes du risque - en tenant compte des deux types de mission.

Importance relative:

L'importance relative est prise en compte dans la mission de certification et il en va de même pour la mission de compte-rendu direct. L'auditeur sélectionne l'objet et les critères en tenant compte des risques et de l'importance relative³⁷. Ce manuel traite de l'application de l'importance relative tout au long du processus d'audit sans faire de différence entre la mission de certification et celle de compte-rendu direct, car elle peut être appliquée de la même manière.

Tous ces éléments sont couverts par la planification et la réalisation des tâches, conformément aux ISSAI. Dans le chapitre sur l'établissement des rapports, le format des chapitres concernant la mission de certification est proposé à la suite de l'ISSAI 4000, qui est une opinion standard, et en cas de compte-rendu direct, il s'agit d'une conclusion.

³⁶ ISSAI 4000.54-55

³⁷ ISSAI 4000.37

3.6.2 Détermination de la disponibilité et la compétence des ressources

La détermination de la disponibilité et de la compétence des ressources est importante, car l'équipe d'audit joue un rôle crucial dans la réalisation d'un audit de qualité.

Dès le début de la planification de l'audit, il faut déterminer si l'équipe d'audit dispose des compétences suffisantes et appropriées pour effectuer l'audit, est capable de sélectionner des critères sans aucun parti pris et a globalement accès à des informations précises, ainsi que le temps nécessaire pour mener à bien la mission d'audit. La détermination de la disponibilité des ressources compétentes est un facteur déterminant concernant le niveau d'assurance qui peut être fourni. Si l'ISC ne dispose pas de ressources compétentes en la matière, il sera difficile de mener une mission d'assurance raisonnable.

L'ISC doit mettre à disposition des ressources suffisamment qualifiées qui soient disponibles en cas de besoin dans les différentes phases du processus d'audit. Lorsque des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées ne sont pas disponibles au sein de l'équipe ou de l'ISC, des experts externes peuvent être mis à contribution de différentes manières, notamment pour fournir une expertise ou effectuer des tâches spécifiques. Lorsqu'elle a besoin d'expertise externe, l'ISC évalue si les experts disposent de l'indépendance, de la compétence, des capacités et de l'objectivité nécessaires. L'ISC détermine également si leur travail est pertinent aux fins de l'audit. Même si des experts externes effectuent des travaux d'audit pour le compte de l'ISC, c'est à cette dernière que revient la responsabilité des conclusions de l'audit.

Se reporter à l'[Annexe 3.3: Matrice de compétences de l'équipe d'audit](#), modèle de compétence de l'équipe. La compétence mentionnée ici fait référence à l'ISSAI 4000. Il est proposé que l'ISC adapte ce modèle pour le rendre compatible avec ses pratiques et son contexte. Certaines ISC peuvent avoir des équipes d'audit fixes au moins pour une année de cycle d'audit avec des superviseurs désignés. Dans ce cas (contrairement à ce qui se fait pour chaque mission), il suffit de sélectionner les équipes en fonction du modèle de matrice de compétences une fois par an au niveau de l'ISC. S'il existe un changement dans la composition de l'équipe, celle-ci peut être mise à jour périodiquement, si nécessaire.

Je pense également qu'il suffit tout simplement de remplir certains des modèles de documents de travail figurant sur le manuel une fois par an et non pour chaque mission d'audit.

3.6.3 Déterminer si la mission repose sur la régularité ou l'intégrité

L'audit de conformité comporte les aspects de régularité (respect de critères formels tels que lois, réglementations et accords pertinents) et/ou d'intégrité (respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des agents publics). Indépendamment de la source des critères, l'auditeur doit effectuer l'audit et formuler la conclusion avec le niveau d'assurance choisi, conformément aux exigences de la norme.

Si le sujet est régi par la législation, la réglementation ou toutes autres autorisations formelles à partir desquelles les critères d'audit peuvent être établis, les critères d'audit seront plus acceptables pour l'entité auditée.

Bien que la régularité soit l'objectif principal de conformité, l'intégrité peut également être pertinente dans le contexte du secteur public, dans lequel certaines attentes concernant la gestion financière et la conduite des agents publics sont présentes. Selon la nature du mandat de l'ISC, les audits peuvent également examiner le respect des principes généralement acceptés et les bonnes pratiques généralement reconnues qui régissent la conduite des agents publics. Les critères d'audit appropriés

pour un audit de conformité seront soit des principes généralement acceptés, soit des bonnes pratiques nationales ou internationales. Dans certains cas, ils peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes juridiques³⁸. Cela donne à l'ISC une flexibilité suffisante pour adopter des critères pertinents pour son pays lors d'un audit de propriété.

Si aucune autorisation formelle ne régit le sujet, l'équipe d'audit doit s'assurer de la pertinence de la source à partir de laquelle les critères d'audit sont sélectionnés. Dans le cadre de l'audit d'intégrité, les critères provenant de normes acceptables ou de guides de bonnes pratiques doivent faire l'objet de discussion avec l'entité. Ce manuel couvre les aspects de régularité de l'audit de conformité.

3.6.4 Définition du niveau d'assurance à fournir

ISSAI 4000.121: En fonction du mandat de l'ISC, des caractéristiques du sujet et des besoins du ou des utilisateur(s) prévu(s), l'auditeur doit décider si l'audit doit fournir une assurance raisonnable ou limitée.

Lors de l'évaluation du niveau d'assurance, l'auditeur prend en compte les besoins du ou des utilisateur(s) prévu(s). Cela peut se faire en échangeant avec le ou les utilisateur(s) prévu(s) ou avec les responsables de la gouvernance. Il peut également y avoir des pratiques généralement acceptées dans l'administration pour aider l'auditeur à décider du niveau d'assurance.

Fournir une assurance raisonnable nécessite un travail d'audit plus approfondi. Certaines ISC ont des exigences obligatoires qui définissent déjà le niveau d'assurance.

Dans certaines circonstances, une ISC peut mener une mission d'audit de conformité pour fournir une assurance limitée. Dans une mission d'assurance limitée, l'auditeur réduit le risque de la mission à un niveau satisfaisant ou acceptable dans une situation donnée. Cependant, le risque dans une telle mission d'audit est plus important que dans une mission d'assurance raisonnable.

Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, comme son nom l'indique, l'auditeur exécute des procédures limitées par rapport au niveau de procédures requises dans une mission d'assurance raisonnable.

Ce chapitre du Manuel aborde la méthodologie d'audit de conformité pour une assurance raisonnable dans les missions de compte-rendu direct et de certification. Le chapitre 5 sur la collecte et l'évaluation des éléments probants fournit des indications sur la manière de mener une mission de compte-rendu direct à assurance limitée. Il met en évidence les différences entre les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable.

Le niveau d'assurance à fournir lors d'un audit doit être pris en compte lors de l'identification de la portée et du sujet de l'audit. La conduite d'un audit d'assurance limité ou raisonnable est une décision stratégique qui doit être prise au niveau de l'ISC, après avoir pris en considération ce qui suit:

- Les besoins de l'utilisateur prévu.
- L'état de l'environnement de contrôle interne et des systèmes de contrôle de l'entité auditée.
- La disponibilité et l'accès aux informations.
- Les compétences existantes des auditeurs.
- La disponibilité des ressources.

³⁸ ISSAI 400/32.

Bien que certains de ces facteurs puissent primer, tous les facteurs pertinents doivent être pris en considération pour parvenir à une décision. La liste ci-dessus n'est pas exhaustive. Les ISC peuvent prendre en compte d'autres facteurs en prenant une décision sur le niveau d'assurance à fournir lors d'un audit.

Les besoins de l'utilisateur prévu. Les besoins des utilisateurs sont le facteur le plus important à garder à l'esprit pour déterminer le niveau d'assurance à fournir par l'audit. Une ISC doit évaluer les besoins des utilisateurs prévus pour déterminer le type de conclusion le plus approprié. Cela nécessite une compréhension des décisions prises par les utilisateurs et du type d'informations qu'ils utilisent pour prendre des décisions.

On peut dire que si le processus décisionnel des utilisateurs nécessite des informations détaillées sur le sujet et son fonctionnement, un audit d'assurance raisonnable est plus approprié. Ce niveau d'assurance donne une vue d'ensemble des systèmes du sujet et de leur fiabilité. Cependant, dans le cas où les utilisateurs sont intéressés par les résultats et ne demandent pas d'informations sur les systèmes et les contrôles, un audit d'assurance limité est plus approprié.

Diverses ISC peuvent adopter des approches différentes dans une planification d'audit. Certaines peuvent élaborer un plan d'audit stratégique à long terme, tandis que d'autres élaborent des plans d'audit annuels. D'autres ISC peuvent utiliser un système hybride impliquant à la fois une planification à long terme et une planification annuelle. Ces différences dans la planification ne contraignent pas les ISC à suivre une approche cohérente dans la conduite des différents audits. Lors de la planification d'un audit de conformité au niveau macroéconomique, les ISC peuvent prendre en compte les facteurs suivants:

- Un financement important des bailleurs, dans le respect des dispositions des contrats/accords;
- Les cas de non-conformité de l'entité;
- Les conclusions /recommandations formulées par des parties autres que l'ISC;
- L'évaluation des risques effectuée dans le cadre d'audits financiers ou de performance, indiquant des domaines dans lesquels le risque de non-conformité est plus élevé;
- L'intérêt ou les attentes du public (par exemple, fraude présumée, mauvaise gestion, informations rapportées dans les médias, etc.);

Un autre facteur à prendre en compte dans la planification de l'audit de conformité peut être l'urgence du besoin d'informations sur un sujet particulier par les utilisateurs prévus. S'il existe un besoin immédiat ou une demande par les utilisateurs concernant les résultats de l'audit, il est plus approprié d'effectuer un audit d'assurance limité.

La disponibilité des informations. Bien que l'accès aux informations soit un aspect fondamental d'un audit et que les ISC disposent généralement de pouvoirs importants pour avoir l'accès nécessaire, une ISC peut toujours faire face à des situations où les informations disponibles concernant l'audit sont limitées; certaines informations peuvent même s'avérer inexistantes. Ou bien il arrive que l'auditeur n'ait pas suffisamment accès aux informations existantes. Dans de tels cas, en raison de la nature spécifique de l'audit du secteur public, il est possible que l'ISC ne soit pas en mesure de refuser d'effectuer l'audit. Cependant, ce facteur aura un impact sur le niveau d'assurance à fournir.

Ceci est particulièrement important en ce qui concerne les services externalisés. Aujourd'hui, de plus en plus d'entités publiques externalisent leurs services. Et cela peut être plus fréquent avec les services relatifs aux systèmes d'information. Dans un tel cas, l'auditeur doit avoir un accès complet à l'entité

fournissant les services pour mener à bien l'audit. Dans certains cas, cela nécessite que l'ISC audite le prestataire de services. Cependant, de nombreuses ISC ne sont pas habilitées à effectuer de tels audits, ce qui limite significativement l'audit et son efficacité.

Les audits d'assurance raisonnable exigent que l'auditeur ait accès aux systèmes et aux processus utilisés dans le sujet (par exemple, les contrôles internes d'une entité) et nécessitent donc plus d'informations qu'un audit d'assurance limitée. Par conséquent, les limites concernant les informations mènent probablement à un audit d'assurance limitée.

Compétences existantes des équipes d'audit. Les normes stipulent que «les membres de l'équipe d'audit doivent collectivement posséder les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'audit»³⁹. Une ISC doit déterminer les compétences qui existent déjà pour déterminer l'étendue de l'audit et le niveau d'assurance à fournir. Si les compétences nécessaires ne sont pas disponibles au sein de l'équipe d'audit, l'ISC doit envisager des options comme la modification de la composition de l'équipe d'audit ou le recours à un expert.

Lors d'un audit d'assurance raisonnable, l'auditeur est susceptible d'effectuer des tests de contrôle ainsi que des tests de corroboration détaillés afin de parvenir à une conclusion générale sur le sujet. Par exemple, cela pourrait être fait en identifiant un échantillon d'opérations qui soient représentatives de la population totale et en extrapolant les résultats de l'échantillonnage à l'ensemble de la population. Afin de parvenir à une conclusion globale lors d'un audit d'assurance raisonnable, l'auditeur peut également évaluer les systèmes et les processus du sujet – en procédant notamment à une évaluation des contrôles internes. Pour adopter cette approche, l'équipe d'audit a besoin des compétences nécessaires pertinentes dans les circonstances.

Dans les audits d'assurance limitée, l'objectif visé est d'obtenir un niveau d'assurance significatif pour les utilisateurs prévus, compte tenu de la nature limitée, du calendrier et de la portée des procédures d'audit.

La disponibilité d'autres ressources. Les audits d'assurance raisonnables exigent généralement plus de temps et de ressources qu'un audit d'assurance limité portant sur le même sujet et ayant la même portée, étant donné le nombre et l'étendue des procédures d'audit testées lors d'un audit d'assurance raisonnable. Par conséquent, une ISC disposant de ressources limitées serait plus encline à effectuer un audit d'assurance limité. Toutefois, cela doit être considéré avec soin en privilégiant les besoins des utilisateurs et en prenant en compte d'autres facteurs tels que l'importance relative et le risque.

3.7 Conclusion

Ce chapitre a traité le processus de planification annuel ou pluriannuel des ISC. Ce processus est lié au plan stratégique des ISC, qui est ensuite rendu opérationnel avec le plan annuel. Le processus d'élaboration du plan annuel nécessite l'analyse des tâches à accomplir par l'ISC et les ressources disponibles pour les tâches. L'ISC doit opérer dans les limites de ses ressources pour mener à bien ses tâches obligatoires et ses tâches sélectionnées. Ce chapitre est également revenu sur les considérations relatives à la planification au niveau des ISC. Des modèles de documents de travail et des orientations sont fournis pour mener à bien ce processus. Une fois que l'ISC sélectionne les sujets d'audit et prend des décisions concernant les problèmes au niveau de l'ISC, l'étape suivante consiste

³⁹ ISSAI 4000.85

à planifier l'audit individuel. Le chapitre 4 abordera le processus de planification de l'audit pour un audit de conformité individuel.

Annexe 3.1: Documentation d'une tâche d'audit potentielle

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.64

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

Tâches d'audit possibles		
Unit organisationnelle	Intitulé de la tâche	Référence:
Lien avec la priorité stratégique de l'ISC		
I – Domaine d'audit		
Principales activités: Cadre Légal: Informations financières et autres: Rôles et responsabilités:		
II – Raisons de l'Audit		
Risques		
Intérêt du public et des Parties prenantes	Pertinence: Importance relative:	
Valeur ajoutée potentielle (y compris impact, opportunité, et couverture)	Audits précédents: Opportunité:	
III – Organisation de l'Audit		
Question d'audit (question principale et éventuelles sous-questions) ou ce qui pourrait être évalué par l'audit: Critères d'audit (ou sources des critères): Principales sources d'éléments probants: Entités auditées:		
IV – Observations		
Faisabilité (éventuelles entraves dans l'audit/questions de vérifiabilité,..):		
Estimation des ressources pour l'audit:		
Utilisation des constatations d'audit existantes (ISC ou autre auditeur)		
<input type="checkbox"/> Oui <input type="checkbox"/> Non		
V – Personnes de contact		

Remplissage du modèle de documentation de tâche d'audit: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	Documenter le processus d'identification des tâches d'audit potentielles. Il peut y avoir différentes tâches d'audit identifiées par des équipes différentes de l'ISC. Ce processus doit être répété pour chaque tâche d'audit identifiée afin de permettre à la direction de convenir d'une liste de tâches d'audit. Le superviseur ou la direction abordera les tâches identifiées dans la planification globale au niveau de l'ISC en matière d'audit de conformité.
Exigence d'ISSAI traitée	ISSAI 4000.64
Guide	<p>Étudiez le texte de la section 3.4 du chapitre 3 en même temps que ce guide. Sur la première ligne, écrivez le lien avec les priorités stratégiques de l'ISC. Cela peut émaner du plan stratégique de l'ISC où il a été identifié les domaines prioritaires sur lesquels l'ISC mettra l'accent dans sa période de planification stratégique. S'il n'existe pas de lien apparent avec le plan stratégique mais que l'équipe estime que le sujet doit être pris en compte, écrivez-en la raison.</p> <p>Ligne 1 Fait référence aux principales activités du domaine de l'audit; aux informations juridiques, financières et autres informations pertinentes; et à celui qui est responsable sur le terrain. Cela permettra d'avoir un aperçu du domaine à étudier.</p> <p>Ligne 2 Notez les principaux risques perçus à ce stade sur le terrain; l'intérêt du public et des parties prenantes dans le domaine; toute valeur ajoutée potentielle, y compris 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. Consignez la façon dont c'est important pour les parties prenantes.</p> <p>Ligne 3 Écrivez comment l'audit sera organisé. À ce stade, ce n'est pas très précis, mais les questions d'audit provisoires peuvent être évaluées, de même que les critères d'audit possibles, les principales sources éventuelles d'éléments probants et les entités auditées pouvant faire partie de l'audit.</p> <p>Ligne 4 Notez les éventuelles difficultés liées à l'audit, c'est-à-dire les questions de vérifiabilité, les ressources requises pour l'audit, l'utilisation éventuelle des résultats d'audit existants. Cela permettra à la direction de décider si elles doivent être incluses dans le plan.</p> <p>Ligne 5 Notez les informations concernant les membres de l'équipe qui ont proposé les tâches pour l'audit.</p>
Examen	Une personne de rang supérieur à l'auditeur peut examiner la proposition de manière pragmatique en gardant à l'esprit le contexte de l'ISC. Cela peut être documenté dans le modèle. Elle sera basée 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 peut être vérifiée. Ce processus aidera la direction à aligner les priorités stratégiques définies par le plan stratégique et à atteindre les objectifs prévus.

Annexe 3.2: Établissement du plan de travail annuel ou pluriannuel

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.64

Plan préparé par		Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Période d'Exécution du Plan Annuel: (.....)							
Tâches et Ressources prévues							
	Description	Nombre Total de personne semaines pour l'ensemble d'une tâche	Nombre Total de personne semaines pour la période de planification	Coûts (voyage, experts etc.)	Date prévue de démarrage	Date prévue de clôture	Observations
Tâches autres que celles d'audit	Exemple: Planification Annuelle						
	Tâche 2 etc.						
	Total tâches autres que l'audit						
Tâches d'audit obligatoires	Tâche 1						
	Tâche 2 etc.						
	Total tâches obligatoires						
Tâches d'audit sélectionnées	Tâche 1						
	Tâche 2 etc.						
	Total tâches sélectionnées						
Fonctions de soutien	Exemple: services juridiques						
	Services TI etc.						
	Total Soutien						
Ressources totales							

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:

Examineur:

Signature et date:

Remplissage du plan de travail annuel ou pluriannuel: Guide de processus suggéré

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif est de préparer un plan de travail comprenant toutes les tâches de l'ISC et de donner des indications sur la manière dont l'ISC peut identifier des ressources relativement aux tâches d'audit sélectionnées dans les audits de conformité.
Exigences d'ISSAI traitées	ISSAI 4000.64
Guide	<p>Le calendrier du plan d'audit est mentionné en haut. Les tâches planifiées sont traitées dans les lignes et les ressources requises sont dans les colonnes. Les lignes sont expliquées ci-dessous. Les colonnes des ressources incluent les personnes semaines, le coût et le calendrier. Ces derniers sont traités en même temps que les tâches dans les lignes ci-dessous:</p> <p>Ligne 1 Relevez toutes les tâches autres que celles d'audit effectuées par l'ISC. Il peut s'agir du plan annuel de l'ISC, du travail administratif, de la formation, d'autres travaux de consultation, de tâches spécifiques attribuées par les parties prenantes non impliquées dans l'audit, etc. Pour chaque tâche autre que celles d'audit, complétez les lignes respectives en prenant en compte les colonnes de ressources, c'est-à-dire le nombre de personnes semaines requises, les coûts et le calendrier. Une fois toutes les tâches enregistrées avec les ressources, ajoutez les colonnes dans la ligne «total» pour toutes les tâches autres que celles d'audit.</p> <p>Ligne 2 De la même manière, rédiger toutes les tâches d'audit obligatoires que l'ISC est tenue de mener chaque année dans le cadre de son mandat légal. Elles peuvent concerner l'audit financier, l'audit de performance, l'audit de conformité et les autres exigences d'audit imposées par la législation. Remplissez la colonne de ressources pour chaque tâche et calculez le total des ressources de toutes les tâches obligatoires.</p> <p>Ligne 3 La ligne de la tâche d'audit sélectionnée doit être remplie de la même manière. Pour chaque tâche sélectionnée, complétez les colonnes avec le nombre de 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. Elles comprennent l'informatique, celles juridiques, de consultation, de formation externe, etc. Ajoutez les lignes de chaque service pour obtenir un tableau complet des ressources requises pour fournir les fonctions de soutien.</p> <p>Ligne 5 Déterminez les ressources totales requises par l'ISC pour mener toutes les activités ou tâches. À partir de là, il est possible de connaître les ressources l'ISC possède et celles dont elle a besoin pour accomplir les tâches obligatoires autres que celles d'audit et les fonctions de soutien. Déduisez tous ces éléments du total des ressources et les ressources restantes peuvent être affectées aux tâches d'audit sélectionnées.</p>
Conclusion générale du membre de l'équipe d'audit	Sur la base des informations réunies dans le tableau et de l'analyse des ressources, les ressources disponibles pour les tâches sélectionnées sont déterminées et soumises pour approbation.
Examen du superviseur	Le superviseur les examine et les envoie à la direction de l'ISC pour examen lors des futures missions d'audit des équipes.

Annexe 3.3: Matrice de compétences de l'équipe d'audit

Exigence ISSAI traitée: ISSAI 4000.85

(Ce modèle doit être rempli une fois par an avant le début de chaque cycle d'audit, et non pour chaque mission)

Non de l'Entité	
Période d'Audit	

Compétence de l'équipe évaluée par	Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:			
Fonction:			
Date:			

A. Matrice de compétence

No.	Détails sur les membres de l'équipe d'audit avec leurs fonctions	Aspects de la Compétence (Se reporter au Tableau B)			
		Compétences requises en termes de qualifications et d'expérience	Qualification réelle et expérience des membres de l'équipe d'audit	Ecart entre les compétences réelles et celles requises	Nombre d'années durant lesquelles l'auditeur audite cette entité ou des entités semblables
1	Superviseur de l'Audit				
	<i>Nom</i>				
2	Chef d'Equipe				
	<i>Nom</i>				
3	Membre de l'Equipe				
	<i>Nom</i>				
4	Membre de l'Equipe				
	<i>Nom</i>				
5	Membre de l'Equipe				
	<i>Nom</i>				

B-1. Évaluation des compétences de base requises des membres de l'équipe d'audit et des mesures à prendre pour combler les lacunes

Equipe d'Audit	Participation à l'audit de l'entité au cours de l'année précédente	Les différents membres de l'équipe possèdent-ils les compétences de base *? (Oui/Non) (A partir du Tableau A)				
		Montre l'exemple	Collabore de manière efficace avec les parties-prenantes	Se conduit de manière professionnelle	Contribue à la valeur et aux avantages de l'ISC	Délais pour corriger les lacunes
Chef d'Equipe						
Nom						
Membre de l'équipe						
Nom						
Membre de l'équipe						
Nom						
Membre de l'équipe						
Nom						

Conclusion

L'équipe de mission possède collectivement les compétences de base pour effectuer l'audit. Des mesures sont identifiées pour remédier aux insuffisances de compétences avant et pendant l'audit.

B-2. Évaluation des **compétences fonctionnelles** et des actions requises pour combler les lacunes

Equipe d'Audit	Participation à l'audit de l'entité l'année précédente	Est-ce que les membres respectifs de l'équipe ont des compétences fonctionnelles pertinentes *? (Oui/Non) (Tiré du tableau A)				
		Ajoute de la valeur en menant des audits de conformité conformes aux ISSAI	Montre une compréhension du contexte, de l'environnement et de l'entité lors d'un audit de conformité	Evalue et gère les risques lors d'un audit de conformité	Effectue et documente les procédures d'audit de conformité conformément aux ISSAI	Communique et suit efficacement les résultats des audits de conformité
Chef d'Equipe						
<i>Nom</i>						
Membre de l'équipe						
<i>Nom</i>						
Membre de l'équipe						
<i>Nom</i>						
Membre de l'équipe						
<i>Nom</i>						

Conclusion Générale

L'équipe de mission dispose collectivement des capacités, des compétences de base, des compétences fonctionnelles et de l'expérience appropriées pour effectuer l'audit. Des mesures appropriées ont été identifiées pour remédier aux insuffisances de compétences avant et pendant l'audit.

(Nom du Superviseur)

Fonction

Date:

Remplissage de la Matrice de Compétences de l'Equipe d'Audit: Guide de processus proposé

<p>Objectif visé à travers le remplissage du modèle</p>	<p>Déterminer si l'équipe d'audit possède collectivement les compétences de base et les compétences fonctionnelles requises pour planifier et réaliser l'audit. Cela permettra d'identifier les écarts entre les compétences requises pour effectuer l'audit et les compétences réelles de l'équipe affectée à l'audit. Le superviseur ou la direction remédiera aux écarts identifiés dans la matrice des compétences de l'équipe avant le début de l'audit et pendant l'audit.</p>
<p>Exigence d'ISSAI traitée</p>	<p>ISSAI 4000.85</p>
<p>Guide</p>	<p>Tableau A: Matrice de Compétences de l'Equipe – L'objectif est de déterminer les compétences requises et les compétences réelles de chaque membre de l'équipe et de combler les lacunes éventuelles. Il s'agit également de déterminer l'expérience de chaque membre de l'équipe dans la conduite de l'audit de cette entité particulière ou d'entités semblables.</p> <hr/> <p>Colonne 1 Les membres de l'équipe et leurs fonctions. La fonction fournit au superviseur une base pour assurer une combinaison adéquate de l'expérience des membres de l'équipe d'audit.</p> <p>Colonne 2 Écrivez la compétence requise en termes de qualifications et d'expérience pour conduire l'audit de cette entité. Il appartient au superviseur de l'audit ou au chef d'équipe de décider de la qualification et de l'expérience requises compte tenu de la nature et de la complexité des opérations de l'entité. Les compétences sont basées sur les tableaux B1 et B2.</p> <p>Colonne 3 Écrivez la qualification réelle et l'expérience pertinente de chaque membre de l'équipe.</p> <p>Colonne 4 Relevez le cas échéant les différences existant entre les compétences réelles et les compétences requises pour chaque membre de l'équipe.</p> <p>Colonne 5 Écrivez le nombre d'années pendant lesquelles l'auditeur a audité l'entité ou des entités similaires. L'expérience de l'audit de l'entité pendant un certain nombre d'années peut compenser les lacunes concernant d'autres compétences.</p>
<p>Guide</p>	<p>Tableau B-1: Évaluation des compétences de base requises des membres de l'équipe d'audit et mesures à prendre pour combler les lacunes – L'objectif est de reconnaître les compétences de base pertinentes des membres de l'équipe d'audit nécessaires à la réalisation de l'audit. Sur la base des lacunes identifiées dans le tableau A ci-dessus, l'action peut être identifiée et abordée de manière appropriée avant, pendant et après l'audit. Cela peut servir de base en vue d'identifier les besoins en formation des membres de l'équipe d'audit.</p> <hr/> <p>Colonne 1 Écrivez les membres de l'équipe et leurs fonctions au sein de l'ISC.</p> <p>Colonne 2 Relevez l'expérience de chaque membre au cours de l'audit de l'année précédente sur l'entité. Au cours du</p>

	<p>processus d'évaluation des risques de l'entité, ces données fournissent des informations précieuses car elles font partie de la mémoire institutionnelle concernant les risques inhérents et les risques de contrôle.</p> <p>Colonne 3 Notez si les membres de l'équipe montrent un comportement éthique en toute circonstance, font preuve de responsabilité personnelle et respectent la diversité.</p> <p>Colonne 4 Notez si les membres de l'équipe font preuve de compréhension vis-à-vis des parties prenantes et communiquent efficacement avec les parties prenantes.</p> <p>Colonne 5 Notez si les membres de l'équipe aspirent à la qualité en appliquant les ISSAI pertinentes, possèdent les compétences de base en audit et en technologie de l'information, et visent en permanence l'excellence.</p> <p>Colonne 6 Notez si les membres de l'équipe contribuent à la performance de l'ISC, contribuent à une gestion efficace et agissent dans l'intérêt public de manière générale.</p> <p>Colonne 7 Si des lacunes existent en matière de compétences, suggérez des options pour y remédier. Le superviseur de l'audit ou le chef d'équipe peut déterminer si les connaissances et les compétences de l'équipe dans son ensemble peuvent combler les lacunes notées dans les compétences. Sinon, le superviseur peut proposer des mesures correctives pour combler les lacunes.</p>
<p>Guide</p>	<p>Table B-2: Tableau B-2: Évaluation des compétences fonctionnelles requises et mesures à prendre pour combler les lacunes. – L'objectif est d'identifier les compétences fonctionnelles pertinentes des membres de l'équipe d'audit nécessaires à la réalisation de l'audit. Sur la base des lacunes identifiées dans le tableau A ci-dessus, les mesures peuvent être identifiées et abordées de manière appropriée avant, pendant et après l'audit. Cela peut constituer une base pour les besoins de formation des membres de l'équipe d'audit.</p> <p>Colonne 1 Notez les membres de l'équipe et les leurs fonctions.</p> <p>Colonne 2 Notez l'expérience de chaque membre dans l'audit de l'année précédente de l'entité. Au cours du processus d'évaluation des risques concernant l'entité, ces informations fournissent une contribution précieuse, car les membres expérimentés de l'équipe ont une connaissance institutionnelle des risques inhérents et des risques de contrôle.</p> <p>Colonne 3 Notez si les membres de l'équipe ont une connaissance suffisante de la façon dont la pratique de l'audit de conformité ajoute de la valeur en promouvant la responsabilité et la transparence dans l'utilisation des fonds publics, montrent l'aptitude nécessaire pour</p>

	<p>appliquer les concepts clés de l'audit de conformité de manière appropriée dans la pratique de l'audit, s'assurent de la qualité dans la réalisation d'un audit de conformité, et exercent leur jugement professionnel et leur esprit critique tout au long du processus d'audit de conformité.</p> <p>Colonne 4 Notez si les membres de l'équipe montrent une compréhension du contexte général du secteur public et des cadres de conformité au niveau institutionnel et montrent leur compréhension des procédures de l'entité/des entités et des risques de conformité associés.</p> <p>Colonne 5 Indiquez si les membres de l'équipe ont la capacité d'évaluer les risques d'audit lors de l'audit de conformité et de gérer les risques tout au long du processus d'audit de conformité.</p> <p>Colonne 6 Notez si les membres de l'équipe sont en mesure d'évaluer les autorisations et les critères pertinents; de procéder à une évaluation préliminaire du système de contrôle interne de l'entité; et d'élaborer et de mettre en œuvre des procédures pour gérer les risques d'audit, d'appliquer des techniques d'échantillonnage, de rassembler des éléments probants suffisants et appropriés, d'évaluer les résultats de toutes les procédures d'audit et de déterminer les effets potentiels sur les conclusions et recommandations d'audit; et de tenir la documentation et de maintenir la communication avec les parties prenantes tout au long de l'audit.</p> <p>Colonne 7 Notez si les membres de l'équipe sont en mesure de préparer des rapports d'audit en utilisant les formats prescrits et de suivre les résultats de l'audit</p>
Conclusion	<p>Le superviseur de l'audit doit déterminer si l'équipe d'audit possède collectivement les capacités, les compétences de base, les compétences fonctionnelles et l'expérience appropriées pour planifier et mener à bien l'audit. Le superviseur doit suggérer des mesures pour remédier aux insuffisances en matière de compétences. Le superviseur de l'audit peut en faire part à la direction des ISC pour traiter les problèmes au niveau organisationnel afin d'assurer la disponibilité des compétences en vue des audits futurs.</p>
Éléments d'informations du superviseur et du réviseur	<p>La personne qui a évalué la compétence de l'équipe et qui l'a examinée enregistrera ses éléments d'informations. L'évaluateur peut être le chef de l'équipe d'audit et l'examineur peut être le superviseur de l'audit. Ils seront basés sur la structure et les opérations de l'ISC et l'équipe d'audit. L'évaluateur les approuve une fois l'évaluation terminée et examinée.</p>

Chapitre 4

Planification de l'audit de conformité au niveau de la mission

Sommaire

- 4.1 Introduction
 - 4.2 Stratégie d'audit
 - 4.3 Définition du sujet, de la portée et des critères
 - 4.4 Détermination de l'objectif de l'audit
 - 4.5 Processus de planification de l'audit
 - 4.6 Préparation du plan d'audit
 - 4.7 Conclusion
- Annexes: Modèles de documents de travail concernant le chapitre 4
- Appendices

4.1 Introduction

Le chapitre 3 a traité la manière dont les thèmes d'audit ou domaines à auditer possibles sont classés par ordre de priorité et le plan d'audit annuel de l'ISC élaboré. Ce chapitre couvrira le processus de planification des différentes missions d'audit. La planification d'un audit implique la collecte et l'évaluation d'informations et la prise de décisions quant à la portée, à l'approche, au calendrier et aux ressources de l'audit. L'objectif est de réduire le risque d'audit ou le risque d'aboutir à une conclusion ou une opinion erronée sur l'audit, le cas échéant, à un niveau acceptablement bas, en élaborant une stratégie d'audit et un plan d'audit décrivant la manière dont l'audit sera effectué et les ressources nécessaires pour réaliser l'audit efficacement. L'ISSAI exige de l'auditeur qu'il planifie l'audit de manière à garantir qu'un audit de haute qualité soit réalisé de manière économique, efficace et rapide et dans les délais. Les auditeurs qui planifient l'audit doivent connaître les exigences en matière de conformité applicables au sujet à auditer. Nous examinons d'abord les considérations initiales relatives à la planification d'un audit de conformité, suivies d'une explication détaillée du processus de planification de l'audit, y compris l'évaluation et l'importance des risques.

ISSAI 4000.137 L'auditeur doit élaborer et documenter une stratégie d'audit et un plan d'audit qui décrivent ensemble la manière dont l'audit sera effectué pour produire des rapports adaptés à la situation, aux ressources nécessaires et au calendrier des travaux d'audit.

4.1.1 Extrait de la planification

La planification de l'audit a pour résultat une stratégie et un plan d'audit qui engage les ressources et définit la stratégie globale de l'audit, ainsi que les programmes d'audit contenant des instructions sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à effectuer. Les auditeurs ne doivent pas commencer l'audit tant que le plan n'a pas été élaboré et approuvé par l'autorité compétente de l'ISC.

En général, la planification des audits de conformité comporte deux aspects. Premièrement, les auditeurs élaborent une stratégie globale concernant la portée, l'accent, le calendrier et la conduite de l'audit. Et deuxièmement, sur la base de cette 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 effectuer, ainsi que les raisons de leur sélection.

Une planification adéquate permet d'attirer l'attention appropriée sur des domaines importants de l'audit, d'identifier les problèmes possibles en temps utile et d'organiser et de gérer correctement l'audit pour répondre efficacement aux besoins des utilisateurs. Une planification adéquate permet également à l'auditeur d'affecter correctement le travail aux membres de l'équipe et facilite l'orientation, la supervision et l'examen de leur travail. En outre, le cas échéant, elle aide à coordonner le travail effectué par les auditeurs et, si nécessaire, par des experts.

La nature et l'étendue des activités de planification varieront selon les circonstances de l'audit, par exemple la complexité du sujet et des critères sous-jacents. Voici des exemples de certaines des principales questions pouvant être prises en compte dans la planification:

- Les caractéristiques de l'audit qui définissent son périmètre, y compris les caractéristiques de l'objet sous-jacent et les critères.
- Le calendrier prévu et la nature des communications requises.

- La pertinence des connaissances acquises lors d'autres audits effectués par l'auditeur pour la partie responsable.
- Le processus d'audit.
- La compréhension par l'auditeur de la partie responsable et de son environnement, y compris les risques que le sujet ne soit pas conforme aux critères.
- L'environnement de contrôle et le contrôle interne de l'entité.
- L'identification des utilisateurs prévus et de leurs besoins en informations, et la prise en compte de l'importance et des composantes du risque d'audit.
- La mesure dans laquelle le risque de fraude est pertinent pour l'audit.
- La nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires à la réalisation de l'audit, tels que les besoins en personnel et en expertise, y compris la nature et l'étendue de la participation des experts.
- L'existence de la fonction d'audit interne et sa couverture.

L'auditeur peut décider de discuter des éléments de la planification, par exemple, la portée et les critères de l'audit, avec le personnel de la partie responsable pour faciliter la conduite et la gestion de l'audit. Bien que ces discussions aient souvent lieu, la stratégie globale d'audit et le plan d'audit restent la responsabilité de l'auditeur. Lors de l'examen des questions incluses dans la stratégie d'audit globale ou le plan d'audit, il est important de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, discuter de la nature et du calendrier des procédures détaillées avec la partie responsable peut compromettre l'efficacité de l'audit en rendant les procédures trop prévisibles.

Lors d'audits de petite taille dimension ou moins complexes, l'audit complet peut être effectué par une petite équipe d'audit. Avec une équipe plus petite, la coordination et la communication entre les membres de l'équipe sont plus faciles. L'établissement de la stratégie d'audit globale dans de tels cas ne doit pas nécessairement être un exercice complexe ou long; il varie en fonction de la taille de l'entité, de la complexité de l'audit, notamment du sujet et des critères sous-jacents, et de la taille de l'équipe d'audit.

Les auditeurs doivent également établir des éléments juridiques concernant leur travail en comprenant le mandat de l'ISC, les responsabilités des auditeurs du secteur public et le statut constitutionnel et les responsabilités de l'entité auditée ainsi que les attentes des utilisateurs prévus. Cette compréhension fournit aux auditeurs du secteur public un cadre de référence à utiliser dans l'application de leur jugement professionnel tout au long du processus d'audit.

4.1.2 Importance et nature de la planification

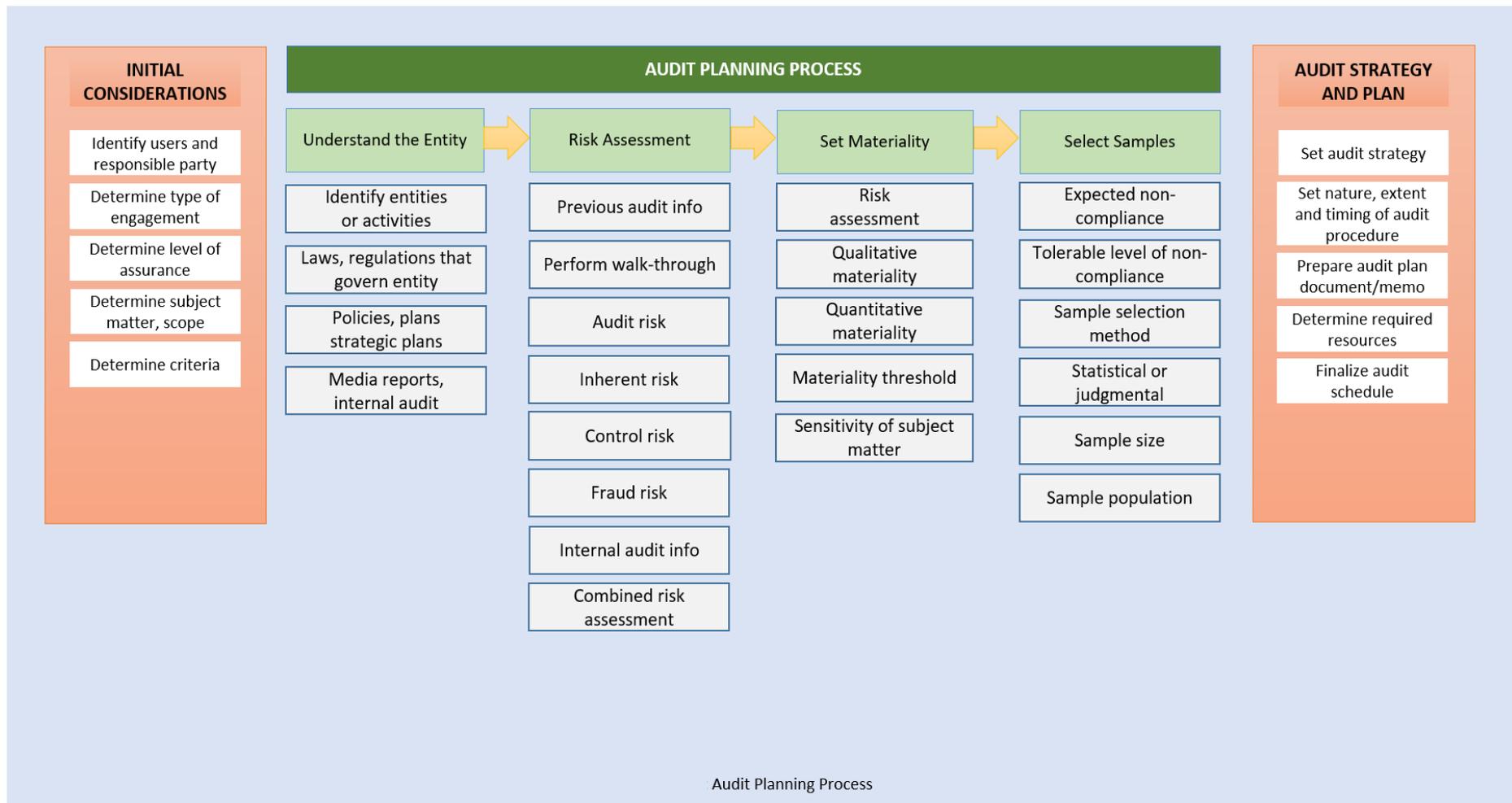
Une bonne planification permet de garantir que les efforts de vérification sont répartis en fonction des risques; les problèmes potentiels sont identifiés et résolus en temps opportun; et l'audit est correctement organisé et géré afin d'être exécuté de manière économique, efficace et efficace.

La nature et l'étendue des activités de planification varieront en fonction de la taille et de la complexité du sujet audité et de l'expérience antérieure de l'auditeur avec l'entité auditée. Bien que concentrée dans la phase de planification, la planification de l'audit se déroule non seulement à ce stade, mais est plutôt un processus continu et itératif. C'est une activité qui se poursuit tout au long de l'audit, en réponse à de nouvelles circonstances telles que des changements imprévus dans les opérations ou les systèmes de l'entité auditée, ou des résultats inattendus apparaissant au cours de la phase d'examen de l'audit.

Il convient de reconnaître qu'un audit de conformité n'est pas une série d'étapes mécaniques à réaliser. Plus important encore, il faut faire preuve de jugement professionnel et de scepticisme lors de la planification ainsi que de l'exécution et du compte rendu des audits. Les auditeurs doivent également prendre en compte les connaissances obtenues lors des audits de performance pertinents dans le domaine. La figure 3.0 illustre le processus de planification que ce chapitre couvre pas à pas.

Draft

Figure 4.0 Processus de planification d'audit



4.2 Stratégie d'audit

La stratégie d'audit est la base permettant de décider si l'audit peut être exécuté. La stratégie d'audit décrit ce qu'il faut faire et le plan d'audit indique comment procéder. L'objectif de la stratégie d'audit est de documenter/concevoir les décisions globales et la stratégie peut contenir les éléments suivants:

- L'objet, la portée, les critères et les autres caractéristiques de l'audit de conformité, en tenant compte du mandat de l'ISC.
- Le type de mission (mission de certification ou mission de compte-rendu direct).
- Le niveau d'assurance à fournir.
- La composition et la répartition des tâches de l'équipe d'audit, y compris le besoin d'experts et les dates du contrôle de qualité.
- La communication avec l'entité auditée et/ou les responsables de la gouvernance.
- Les responsabilités en matière de rapports, ainsi que quand, à qui et sous quelle forme de tels rapports doivent être remis.
- les entités couvertes par l'audit.
- L'évaluation de l'importance relative.
- Les dispositions quant au contrôle de la qualité

L'annexe 3.1 du chapitre trois traite les aspects de la stratégie d'audit. Les informations de cette annexe peuvent être utilisées pour formuler une stratégie d'audit. Pour compléter la stratégie d'audit, reportez-vous à l'[Annexe 4.1: Matrice de stratégie d'audit](#), accompagnée d'un guide de processus pour compléter le modèle.

4.3 Définition du sujet, de la portée et des critères

SSAI 4000, 107: Lorsque l'ISC a le pouvoir discrétionnaire de choisir la couverture des audits de conformité, l'auditeur doit définir le sujet à mesurer ou à évaluer par rapport aux critères.

Sujet

La définition du sujet et des critères est l'une des premières étapes de la planification et de la réalisation d'un audit de conformité. Le sujet de l'audit peut ou non être similaire à ce qui a été initialement identifié et inclus dans le plan annuel d'audit de conformité de l'ISC. En effet, les risques initialement identifiés lors de la planification de l'audit annuel peuvent ne plus exister ou des risques supplémentaires, qui n'étaient pas apparents lors de la planification annuelle, pourraient exister. Par conséquent, l'équipe d'audit doit évaluer si les mêmes sujets du plan d'audit annuel de l'ISC sont toujours valables ou doivent être modifiés.

Les concepts de sujet, de critères et de portée sont interdépendants. Les auditeurs doivent comprendre que ces concepts s'influencent mutuellement, comme le montre la figure 3.1 ci-dessous.

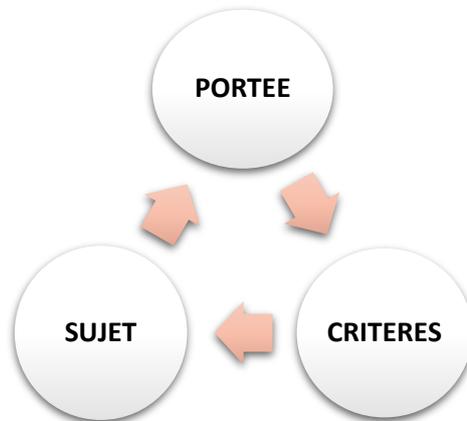


Figure 3.1: L'interdépendance entre sujet, portée et critères

Les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel tout en examinant les relations décrites dans la figure ci-dessus. L'objectif de cet examen est d'identifier correctement la portée d'un audit de conformité afin de s'assurer qu'il fournit une couverture suffisante pour que l'audit soit significatif et ajoute de la valeur pour les utilisateurs prévus. Il est important de noter que la portée d'un audit de conformité peut changer au cours de la réalisation de l'audit, si les auditeurs identifient des informations importantes nécessitant de reconsidérer la portée. Ces modifications doivent être intégrées au plan d'audit.

Invariablement, les ISC ont l'obligation et l'intérêt de produire des rapports d'audit de haute qualité. Elles doivent se concentrer sur le sujet et les critères pour qu'un rapport significatif puisse être produit afin de répondre aux attentes des utilisateurs prévus. Ainsi, les ISC essaient toujours de trouver:

- Les aspects importants d'un sujet; et
- Si des critères appropriés sont disponibles pour mesurer le sujet.

Quelques exemples de sujet sont mentionnés ci-dessous à titre de référence:

- Performance financière:
 - utilisation des fonds appropriés (exécution du budget)
 - collecte des recettes, par ex. taxes municipales, application d'amendes et de pénalités
 - utilisation de subventions et de prêts
- Approvisionnement
- Dépenses
- Prestation de services - médicaux, éducatifs, etc.
- Plaintes du public
- Protection du patrimoine
- Propriété des responsables de l'entité auditée/prise de décision
- Santé et sécurité
- Protection environnementale
- Cadre de contrôle interne
- Paiements de prestations sociales, pensions
- Caractéristiques physiques, densité de zonage, accès aux bâtiments publics, et.

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 nécessaire. Cela signifie qu'il faut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion ou l'opinion de l'audit.

Le sujet peut être thématique ou basé sur une entité. Le sujet thématique peut inclure plusieurs entités à travers le gouvernement et nécessitera une planification et une exécution minutieuses de l'audit pour s'assurer que le sujet est correctement traité afin de parvenir à une conclusion d'audit. Si une équipe d'audit planifiant un audit de conformité thématique envisage de se fier aux contrôles, les contrôles en place dans les différentes entités qui affectent le sujet doivent être pris en compte avant de prendre cette décision.

Portée de l'audit

La portée de l'audit fait essentiellement référence au domaine, à l'étendue et à la période couverte par l'audit d'un sujet donné. Une fois que le travail de planification a commencé, il est important de définir clairement la portée de l'audit en déterminant le budget, les ressources humaines et le temps requis pour le travail d'examen dans le cadre de l'audit, et en déterminant ce qui sera rapporté au Parlement. Déterminer la portée de l'audit implique de limiter l'audit à un nombre relativement faible de questions importantes pour l'objectif de l'audit et pouvant être auditées avec les ressources disponibles pour l'équipe d'audit. Dans un audit de conformité multi-entités ou thématique, la portée inclut l'identification des entités à inclure dans l'audit.

Pour identifier les questions importantes pour les utilisateurs prévus, l'équipe d'audit doit bien comprendre le sujet, en gardant à l'esprit les problèmes suivants:

- L'intérêt public ou législatif ou les attentes ou problèmes de premier plan.
- L'impact sur les citoyens.
- Les projets comportant un financement public important.
- Les bénéficiaires de fonds publics.
- L'importance de certaines dispositions législatives.
- Les principes de bonne gouvernance.
- Le rôle des différents organismes du secteur public.
- Les droits des citoyens et des organismes du secteur public.
- Les violations potentielles des lois applicables et des autres réglementations régissant l'activité de l'entité publique, ou la dette publique, le déficit public et les obligations externes.
- Le non-respect des contrôles internes ou l'absence d'un système de contrôle interne adéquat.
- Les résultats identifiés lors des audits précédents.
- Les risques de non-conformité signalés par des tiers.
- Le caractère approprié du calendrier pour vérifier la question.

Déterminer attentivement la portée de l'audit au début du processus permet d'accroître l'efficacité de l'audit. L'énoncé de la portée doit indiquer clairement tous les domaines liés mais non inclus dans l'audit.

Critères d'audit

ISSAI 4000.110: Lorsque l'ISC a le pouvoir discrétionnaire de choisir la couverture des audits de conformité, l'auditeur doit identifier les critères d'audit pertinents avant l'audit pour fournir une base de conclusion/d'avis sur le sujet.

Le sujet et les critères d'audit sont liés et cohérents. Par conséquent, l'identification des critères d'audit correspondant au sujet est un processus itératif. Lors de l'audit d'un sujet, l'auditeur doit s'assurer qu'il existe des critères d'audit correspondants. Le sujet et les critères d'audit pertinents peuvent déjà être définis par le mandat de l'ISC ou la législation nationale.

Dans une mission de certification, les critères d'audit sont implicitement fournis par la présentation des informations sur le sujet sur la base desquelles les informations ont été préparées. Dans ces cas, l'auditeur doit identifier des critères d'audit pertinents pour tirer des conclusions sur l'exactitude des critères implicitement fournis dans les informations sur le sujet par la partie responsable.

Un audit de conformité peut porter sur la régularité ou la propriété (respect des principes généraux régissant la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires). Bien que la régularité soit l'objectif principal de la conformité, la propriété peut également être pertinente dans le contexte du secteur public, où il existe certaines attentes concernant la gestion financière et la conduite des fonctionnaires. En fonction du mandat de l'ISC, les audits peuvent également examiner le respect des principes généralement acceptés et les meilleures pratiques généralement reconnues régissant la conduite des fonctionnaires (propriété). Les critères d'audit appropriés concernant un audit de conformité seront soit des principes généralement acceptés, soit les meilleures pratiques nationales ou internationales. Dans certains cas, ils peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes fondamentaux de droit. Cela donnerait à l'ISC une flexibilité suffisante pour adopter des critères pertinents pour son pays lors d'un audit de propriété.

Les critères de propriété appropriés peuvent découler des éléments suivants:

- Les attentes du public en matière de gestion financière, telles que le respect d'un système de contrôle interne efficace et efficient.
- Les attentes des bénéficiaires concernant l'utilité des produits ou la qualité des services et des travaux.
- Les exigences d'une répartition transparente et impartiale des fonds publics et des ressources humaines.
- Les règles et règlements financiers.
- Les règles de conduite et principes éthiques prescrits/stipulés.
- Les décisions et recommandations du comité des comptes publics ou de commissions parlementaires similaires.

Dans certains cas, les lois et les réglementations nécessitent une interprétation plus approfondie afin d'en tirer des critères d'audit pertinents. Si des situations se présentent lorsqu'il existe des dispositions contradictoires ou qu'il existe des doutes quant à l'interprétation correcte de la loi, de la réglementation ou d'autres autorisations pertinentes, l'auditeur peut juger utile d'examiner les intentions et les principes établis lors de l'élaboration de la loi ou consulter l'organisme responsable en matière de législation. L'auditeur peut également prendre en compte les décisions antérieures pertinentes prises par les autorités judiciaires.

Les critères d’audit appropriés en matière de régularité ou de propriété présentent les caractéristiques suivantes:

- **Pertinence:** les critères pertinents donnent des informations sur le sujet qui aident les utilisateurs prévus à prendre des décisions.
- **Exhaustivité:** les critères sont complets lorsque les informations sur le sujet préparées conformément à ces critères n’omettent pas les facteurs pertinents susceptibles d’affecter les décisions des utilisateurs prévus sur la base de ces informations.
- **Fiabilité:** des critères fiables aboutissent à des conclusions cohérentes lorsqu'ils sont utilisés et examinés de la même manière par un autre auditeur dans les mêmes circonstances.
- **Neutralité:** les critères neutres donnent lieu à des informations sur le sujet exemptes de parti pris, le cas échéant, dans les circonstances de la mission.
- **Compréhension:** des critères compréhensibles donnent des informations sur le sujet qui peuvent être comprises par les utilisateurs prévus.
- **Utilité:** des critères utiles aboutissent à des résultats et à des conclusions répondant aux besoins d’information des utilisateurs.

Exemple: Identification du sujet, de la portée et des critères

Cas

L'audit vise à examiner la politique d'approvisionnement du Service national de santé (NHS) par rapport aux exigences nationales en matière de passation de marchés et à déterminer dans quelle mesure les pratiques d'approvisionnement suivies par le NHS sont conformes aux directives relatives aux marchés publics et aux marchés. À cet égard, l'audit couvrira la politique d'approvisionnement ainsi que les étapes de planification et d'approvisionnement du cycle de vie des achats. Il comprendra une évaluation de toutes les activités d'approvisionnement pour la période de 18 mois allant du 1^{er} juillet 2014 au 31 décembre 2015. À partir du paragraphe ci-dessus, nous pouvons identifier l'objet, la portée et les autorisations à partir desquelles les critères d'audit sont choisis

Sujet	Le sujet est l'activité, le projet, le processus ou le programme que l'auditeur décide d'examiner. Dans le cas ci-dessus, le sujet est la politique d'achat et les pratiques d'achat du Service national de santé.
Portée de l'audit	La portée de l'audit explique essentiellement la couverture et l'étendue des examens d'audit. Dans le cas ci-dessus, la portée de l'audit peut être identifiée comme <i>la politique d'approvisionnement et les étapes de planification et d'approvisionnement du cycle de vie de l'approvisionnement, couvrant toutes les activités d'approvisionnement pour la période de 18 mois du 1^{er} juillet 2014 au 31 décembre 2015.</i>
Critères	Les critères d'audit sont les repères utilisés pour mesurer le sujet. Les critères sont tirés des autorisations (lois et règlements, politiques, directives, etc.). Dans le cas ci-dessus, les critères seront les suivants: <ul style="list-style-type: none"> • Directives relatives aux marchés publics et à la passation de marchés • Politiques nationales d'approvisionnement

4.4 Détermination de l’objectif de l’audit

L’objectif de l’audit détermine ce à quoi l’auditeur entend répondre dans l’audit. Les auditeurs doivent faire preuve d'objectivité dans la sélection de leurs objectifs d'audit, y compris l'identification des

critères. Les auditeurs doivent s'assurer qu'ils conservent une documentation adéquate pour démontrer comment ils ont défini l'objectif, le sujet, les critères et la portée de l'audit. Ceux-ci seront pris en compte dans la stratégie d'audit pour documenter/concevoir les décisions globales, qui peuvent contenir l'objectif, le sujet, la portée, les critères de l'audit et d'autres caractéristiques de l'audit de conformité, en tenant compte du mandat de l'ISC.

Les objectifs de l'audit impliquent des considérations différentes par rapport à des missions différentes. Par exemple, si la mission découle du plan stratégique de l'ISC, l'objectif de l'audit doit être défini en tenant compte de l'objectif du plan stratégique. D'un autre côté, si la mission d'audit est entreprise suite à une demande du parlement, le besoin du parlement devrait être pris en compte dans la définition de l'objectif de l'audit.

4.5 Processus de planification de l'audit

L'auditeur élabore un plan d'audit pour l'audit de conformité. La stratégie d'audit fournit des informations essentielles au plan d'audit. Le plan d'audit peut inclure:

- Une évaluation des risques et des contrôles internes pertinents pour l'audit.
- Les procédures d'audit conçues pour répondre aux risques.
- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues et le moment où elles seront effectuées.
- Les éléments probants potentiels à recueillir lors de l'audit.

L'évaluation du risque nécessite une compréhension de l'entité ou de l'objet et de son contrôle interne pour suivre le modèle de risque d'audit et proposer un registre des risques. L'auditeur conçoit ensuite les procédures d'audit pour tous les risques identifiés et identifie les sources d'éléments probants pour tirer une conclusion sur les risques et, en fin de compte, sur l'objectif de l'audit. Le processus étape par étape de planification de l'audit est décrit ci-dessous.

4.5.1 Compréhension de l'entité ou du sujet

ISSAI 4000.131: l'auditeur doit avoir une compréhension de l'entité auditée et de son environnement, y compris du contrôle interne de l'entité, pour permettre une planification et une exécution efficaces de l'audit.

La compréhension de l'entité/du sujet audité est cruciale pour l'audit de conformité, car il peut être utilisé pour déterminer l'objet, l'étendue et les critères, le caractère significatif de l'audit et le risque de non-conformité qui guideront la méthode d'audit. L'auditeur doit donc examiner les facteurs décrits ci-dessous pour comprendre l'entité auditée à la lumière des autorisations compétentes. L'audit de conformité thématique peut couvrir plus d'une entité et, dans ce cas, les auditeurs doivent comprendre toutes les entités dont les activités relèvent du périmètre d'audit. Par exemple, certaines ISC effectuent un audit de conformité sur l'utilisation d'un fonds utilisé par plusieurs entités. Pour ce faire, l'auditeur peut avoir besoin d'examiner *les stratégies, les opérations et la gouvernance de l'entité*.

Plus spécifiquement, l'auditeur doit comprendre et évaluer si les objectifs fondamentaux et les mesures à mettre en œuvre, tels qu'ils sont décrits dans le plan stratégique de l'entité auditée, sont alignés sur la couverture et les normes obligatoires requises; les objectifs spécifiés dans les plans

d'action et les programmes stratégiques sont liés aux résultats; les activités et opérations visent à atteindre les buts et objectifs de l'entité auditée, laquelle à son tour doit répondre à toutes les exigences de conformité de l'entité; les actes juridiques appliqués aux opérations de l'entité contrôlée et à d'autres autorisations telles que les politiques administratives, les procédures internes et les instructions / ordres ne sont pas en contradiction avec les actes juridiques normatifs.

La compréhension par l'auditeur de l'entité et de ses opérations devrait se concentrer sur les éléments nécessaires pour parvenir à une conclusion concernant les objectifs de l'audit. En règle générale, l'équipe doit acquérir une compréhension des éléments suivants:

- *Cadre juridique* - base juridique de l'activité et les parties pertinentes de la Réglementation financière, les Modalités d'exécution et les autres règles et règlements.
- *Organisation générale et gouvernance* de l'activité/de l'entité auditée, y compris la structure opérationnelle, les ressources et les dispositions en matière de gestion.
- *Les processus opérationnels*: la politique concernée, les objectifs et stratégies, les emplacements et les types/importance/valeurs des programmes/projets.
- *les risques d'entreprise* liés aux objectifs et aux stratégies de l'entité pouvant entraîner des non-conformités significatives. Cela comprend la compréhension des relations et des opérations avec les parties liées de l'entité (par exemple, obtenir de la direction les noms des parties liées, la nature des relations et toutes les opérations conclues avec ces parties au cours de la période).
- *Mesures de performance* - la compréhension de telles mesures (par exemple, indicateurs de performance, analyse des écarts) permet à l'auditeur de déterminer si des pressions pour atteindre les objectifs de performance peuvent entraîner des actions de gestion qui augmentent le risque d'anomalies ou d'irrégularités significatives.

Une compréhension approfondie de l'entité auditée, comme décrit dans les lois, les politiques ou les normes, aide les auditeurs à reconnaître les cas de non-conformité et à évaluer les éléments probants collectés par le biais des procédures d'audit.

Se reporter à l'[Annexe 4.2: Compréhension de l'entité et de son environnement](#), y compris le guide de processus et une référence aux sources possibles de documents pour comprendre l'entité.

4.5.2 Evaluation des risques

ISSAI 4000.52 L'auditeur doit exécuter des procédures afin de réduire à un bas niveau acceptable le risque de produire des conclusions incorrectes.

L'évaluation des risques est l'étape la plus importante du processus de planification. Elle guide l'auditeur pour qu'il mette l'accent sur les questions clés à prendre en compte pour l'audit, en tenant compte des contraintes de ressources et de temps. De plus, l'évaluation des risques est liée au risque d'audit, qui découle du concept de mission de certification, comme expliqué dans les sections ci-dessous. L'évaluation des risques et le risque d'audit ne doivent pas être confondus. L'évaluation des risques est un processus d'évaluation du risque que le sujet ne soit pas conforme aux critères et qu'il soit lié à la nécessité pour les utilisateurs prévus de recevoir des informations pouvant conduire à des décisions judicieuses. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée,

liée au volume d'éléments probants à recueillir par l'auditeur pour parvenir à une conclusion avec le niveau d'assurance nécessaire.

Compréhension de la relation entre risque d'audit and assurance d'audit

Modèle d'assurance. Selon les ISSAI, l'audit de conformité est une mission de certification. Les auditeurs donnent à l'utilisateur prévu l'assurance de la conformité du sujet audité aux critères. Comme expliqué précédemment, l'assurance peut être de nature raisonnable ou limitée par nature. L'assurance est directement liée au risque d'audit. Si le risque d'audit est faible, l'assurance fournie est élevée.

Un niveau d'assurance de l'audit de 95% correspond à un risque d'audit de 5%. L'assurance d'audit globale peut être obtenue à partir de trois composants: assurance inhérente, assurance de contrôle et assurance de fond. Celles-ci complètent le risque inhérent, le risque de contrôle et le risque de détection dans le modèle de risque d'audit.

Le risque d'audit est l'inverse de l'assurance d'audit. Il s'agit du risque de parvenir à une conclusion erronée que l'auditeur est disposé à tolérer. En pratique, le risque d'audit est inévitable. Dans le secteur public, le risque d'audit est *normalement* de 5% pour les audits fournissant une assurance raisonnable. En conséquence, le degré d'assurance est $DA = 100 - \text{risque d'audit (5\%)} = 95\%$. Toutefois, les auditeurs doivent déterminer si des politiques spécifiques à cet égard sont en place dans l'ISC. Les auditeurs doivent effectuer des procédures d'audit pour s'assurer que le risque d'audit est de 5% ou moins pour fournir une assurance raisonnable à partir de l'audit.

Les composantes du risque d'audit sont:

- le risque inhérent du sujet (IR);
- le risque de contrôle (CR) – le risque que les contrôles internes pertinents associés aux risques inhérents soient inappropriés ou ne fonctionnent pas correctement;
- le risque de détection (DR) – le risque que les procédures effectuées par l'auditeur conduisent à une conclusion/opinion erronée.

Les trois composantes du risque d'audit (IR, CR et DR) sont toutes prises en compte ensemble lors de l'évaluation du risque d'audit.

Modèle de risque d'audit. Le modèle de risque d'audit présenté ci-dessous aide les auditeurs à déterminer dans quelle mesure le travail d'audit doit être complet pour obtenir l'assurance souhaitée concernant leurs conclusions. Le modèle de risque d'audit est un modèle abstrait qui permet d'attirer l'attention des auditeurs sur la collecte des éléments probants.

$$\text{Risque d'audit (AR)} = \text{IR} \times \text{CR} \times \text{DR}$$

Cette équation doit toujours être en équilibre. Plus l'auditeur juge le niveau de risque inhérent et/ou de contrôle élevé, plus le risque de détection doit être faible. Cela nécessite un travail d'audit de fond plus important (tailles d'échantillon plus importantes). De même, plus le risque inhérent et le risque de contrôle combinés sont faibles, plus le risque de détection sera élevé. Cela signifie à son tour moins de travail de fond et davantage de travail sur les systèmes et les contrôles internes. Plus de systèmes et de contrôles doivent être testés, car l'hypothèse de planification doit être vérifiée et le travail sur

les systèmes contribue également à l'assurance globale. Le risque de fraude est un élément du risque inhérent et du risque de contrôle.

En identifiant et en évaluant les risques inhérents et de contrôle de l'entité, l'auditeur peut définir la nature et l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants requises pour tester la conformité aux critères. Plus le niveau de risque est élevé, plus le travail d'audit requis visant à réduire de manière suffisante le risque de détection est important, afin d'atteindre le niveau acceptable de risque d'audit.

L'évaluation des risques est un *jugement* plutôt qu'une mesure précise. Le niveau attribué à chaque composante est estimé par l'auditeur sur la base de son jugement professionnel, documenté par les procédures décrites ci-dessous.

Le risque d'audit doit être pris en compte lors de:

- La planification de l'audit, notamment la conception des procédures d'audit;
- L'exécution des procédures d'audit; et
- L'évaluation des résultats des tests d'audit réalisés

Il est clair que l'évaluation des risques est l'aspect le plus important du modèle d'assurance en ce qui concerne la capacité à fournir une assurance raisonnable. Bien que le risque de détection soit que l'auditeur ne parvienne pas à exécuter des procédures et tire des conclusions erronées, la détermination des risques inhérents et des risques de contrôle et donc l'identification des risques globaux de non-conformité constituent la clé du processus de planification de l'audit.

Le point de départ d'un processus d'évaluation des risques est l'évaluation du risque inhérent et l'évaluation préliminaire des systèmes de contrôle et de surveillance (médiocres, bons, excellents), le but étant d'estimer le degré de confiance que l'on peut établir à partir de ces systèmes. En fonction des résultats, il faut déterminer le niveau de test de corroboration pour fournir le niveau de confiance restant qui doit être déterminé. Étant donné qu'une assurance à 95% est généralement requise pour les tests d'audit, la nature et l'étendue des tests d'audit prévus varieront en fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques inhérents et de contrôle (appelée évaluation combinée des risques).

Il n'est pas pratique ou rentable pour les auditeurs de recueillir des éléments probants afin d'obtenir une assurance absolue (100%) ou d'avoir confiance qu'ils décèleront toutes les non-conformités importantes. Au lieu de cela, les auditeurs veillent à ce que leurs conclusions et opinions donnent le niveau d'assurance souhaité, en fonction du type de mission d'audit.

Afin d'identifier et d'évaluer le risque que l'entité n'atteigne pas ses objectifs en matière de conformité, l'auditeur doit, autant que possible, effectuer des procédures d'évaluation des risques. L'évaluation des risques comprend l'identification des risques inhérents et des risques de contrôle et la détermination des risques de détection.

4.5.3 Définition du risque inhérent

Risque inhérent: Risque inhérent 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 la non-conformité se produise qui, si elle n'est pas empêchée ou détectée et corrigée par le contrôle interne, aura pour résultat que l'entité n'atteindra pas ses objectifs en termes de

fiabilité et de légalité/régularité. Le risque inhérent est estimé par l'auditeur sur la base de sa compréhension des activités de l'entité.

Une bonne pratique pour trouver le risque inhérent est de demander «Qu'est-ce qui pourrait mal tourner?», et ensuite «Est-ce que les auditeurs se soucient de ce qui pourrait mal tourner?» Dans l'évaluation du risque inhérent, les évaluateurs doivent adopter une approche détaillée et méthodique. Le risque inhérent peut être vu sous trois angles:

- Risque générique
- Risque de fraude, et
- Le risque de «revers concernant les critères»

Risques génériques

Ces risques peuvent être appelés risques génériques: risques qui s'appliquent chaque fois qu'une action est engagée. En quittant la maison et en prenant l'autoroute, les conducteurs sont exposés à la plupart de ces risques, qui font simplement partie de la vie. Au cours du processus d'évaluation des risques concernant une entité sous audit, l'auditeur doit considérer ces types de risques comme des risques génériques.

Exemple

Considérons une rivière dans une ville touristique. Si la ville touristique est connue pour ses activités nautiques et que l'eau de la rivière est contaminée, et la ville touristique, est-ce que cela provoquerait l'un des risques mentionnés ci-dessus? Oui, cela les provoquerait tous. Un jeune pratiquant de canoë-kayak ou nageur pourrait souffrir de blessures et mourir. La honte pourrait retomber sur la région pour avoir blessé des dizaines de touristes. De toute évidence, les touristes prendront d'autres dispositions de voyage et ne dépenseront pas leur argent dans la ville et, si cette petite ville a un objectif de prospérité économique et d'hospitalité, une rivière contaminée n'y aidera pas.

Risque de fraude. Les auditeurs doivent alors prendre en compte le risque de fraude, à savoir le risque que quelqu'un trompe l'entité ou induise l'entité en erreur de manière significative. La fraude est souvent définie comme une tromperie délibérément pratiquée pour obtenir des gains injustes ou illégaux. Les Examineurs certifiés en matière de fraude divisent la fraude en trois catégories principales: la corruption, le détournement d'actifs et les déclarations frauduleuses.

Dans l'exemple de la rivière dans la ville touristique, le risque de fraude pourrait inclure une collusion entre les employés de la ville chargés de la salubrité de l'eau et la plus grande station balnéaire sur le fleuve. Le propriétaire de la station pourrait corrompre les employés de la ville pour passer sous silence la mauvaise qualité de l'eau pendant la haute saison touristique. Dans la section 4.5.3 de ce chapitre, la détermination du risque de fraude est détaillée.

Le risque de fraude dépend en quelque sorte du dernier type de risque, à savoir le risque de «revers concernant les critères».

«Revers concernant les critères». Il s'agit du risque que l'entité ne se conforme pas aux critères d'audit ou ne les respecte pas.

Exemple

Un auditeur évalue si l'entité répond à une exigence gouvernementale selon laquelle tous les participants à un programme particulier ont un revenu inférieur au seuil de pauvreté. Le critère de l'auditeur est le niveau de pauvreté. Et le revers de ce critère (c'est-à-dire le risque inhérent) est qu'il y a des participants au programme qui sont au-dessus du seuil de pauvreté et ne sont donc pas admissibles au soutien du programme.

Pour aller plus loin, le risque inhérent est que ceux qui devraient bénéficier du programme n'en bénéficient pas. Encore plus risqué, les personnes relativement aisées pourraient obtenir des ressources destinées à aider les personnes pauvres.

Dans l'exemple de la rivière dans la ville touristique, l'objectif de la ville (ou les critères définis par l'autorité) est de réaliser un maximum en terme de tourisme. Le revers de cet objectif ou critère (c.-à-d. Le risque inhérent) est que le tourisme pourrait diminuer en raison de la contamination de l'eau.

Responsables de la prévision de problèmes. L'auditeur doit être compétent dans la prévision de problèmes (ou, dans ce cas, les risques de non-conformité) dans le sujet en cours d'audit. C'est en cela que consiste l'évaluation du risque inhérent: l'analyse de l'entité et la prévision de tous les problèmes qui l'entourent. L'auditeur doit prendre en compte tous les critères par rapport auxquels il évalue l'entité et se demander pourquoi il utilise ces critères. Quel est le but de l'exigence? Qu'est-ce que les législateurs ou les autorités ont l'intention de prévenir avec cette loi ou ce règlement? Et ensuite l'auditeur peut imaginer ce que les autorités en charge de la régulation essayaient d'empêcher s'est réellement produit. Qui cela affectera-t-il ou sur quoi se porterait l'effet? Quel serait l'impact?

À ce stade, l'auditeur doit faire preuve de scepticisme professionnel dans ses réflexions et noter ensuite les problèmes potentiels identifiés dans le processus de réflexion. Par ce processus, l'auditeur aura une liste des risques inhérents à l'entité.

Processus d'évaluation des risques de l'entité. Le processus d'évaluation des risques de l'entité, s'il existe, peut également constituer une source d'informations sur les risques. Par exemple, le plan annuel de l'entité peut contenir les risques critiques identifiés concernant des domaines particuliers de l'entité concernée et son rapport d'activité annuel 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 à des fins d'audit, et de telles informations peuvent être biaisées.

Une fois que les risques identifiés, l'auditeur doit classer les risques par ordre tout au long d'un processus d'évaluation des risques en prenant en compte «l'ampleur et la probabilité».

Ampleur et probabilité. Une fois les risques identifiés, l'étape suivante consiste à filtrer les risques une nouvelle fois en prenant en compte leur ampleur et leur probabilité. D'abord, prévoir les risques génériques, de fraude et de «revers des critères» et prévoir les problèmes liés au sujet de l'audit. Ensuite, examiner les réalités des risques identifiés, de sorte que les auditeurs ne soient pas obligés de suivre toutes les particularités du sujet traité lors de l'audit.

Pour qu'un risque demeure sur la matrice des risques inhérents, il doit couvrir à la fois les aspects d'ampleur et de probabilité. L'ampleur demande: «Est-ce que le risque est important?» Et la probabilité demande: «Est-ce que cela peut vraiment arriver?»

Les auditeurs accordent moins d'attention à un risque de grande ampleur mais à faible probabilité et de faible ampleur mais de probabilité élevée. Les risques que les auditeurs considèrent comme étant à la fois de grande ampleur et de probabilité élevée sont ceux qui sont considérés comme des risques inhérents valables dans l'évaluation des risques.

Comment l'auditeur peut-il présenter des risques inhérents? Dans le cadre du processus d'évaluation des risques, l'équipe d'audit peut organiser une séance de réflexion afin de déterminer la nature et l'ampleur des risques éventuels de non-conformité. Cette session peut être combinée avec la séance de réflexion sur le risque de fraude. L'auditeur peut se montrer objectif et critique lors de la mise à jour de l'évaluation des risques passés et de la documentation des changements dans l'environnement de l'entreprise.

L'équipe peut prendre en compte les conditions et les événements susceptibles d'indiquer l'existence de risques de non-conformité. Ceux-ci peuvent couvrir un large éventail de conditions et d'événements, par exemple sur la réglementation existante, et l'environnement dans lequel l'entité opère, les systèmes et la fiabilité de l'informatique, la gestion financière et opérationnelle, la gestion du personnel de l'entité.

Les questions ci-dessus, ainsi que d'autres facteurs identifiés dans les normes, peuvent faciliter des discussions fructueuses lors de la séance de réflexion de l'équipe d'audit. Ces facteurs sont enracinés dans les risques d'entreprise qui, par le passé, ont entraîné des problèmes d'audit.

Détermination de l'importance des risques. Il est prévu que, lors de chaque audit, l'auditeur identifie un ou plusieurs risques importants avant d'envisager les contrôles associés. Par exemple, un inventaire important de métaux précieux peut constituer un risque important lors de l'audit d'une entité exerçant des activités dans le secteur des métaux. Concernant les risques importants, l'auditeur doit:

- Envisager la conception et la mise en œuvre des contrôles associés,
- Éviter de se fier uniquement aux procédures analytiques, et
- S'appuyer sur des éléments probants rassemblés uniquement dans la période en cours pour l'assurance du contrôle.

Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit déterminer, parmi les risques identifiés, ceux qui, de son avis, présentent des risques nécessitant une vérification spéciale (définis comme des «risques importants»).

La détermination des risques significatifs, qui surviennent au cours de la plupart des audits, relève du jugement professionnel de l'auditeur. En exerçant ce jugement, l'auditeur doit prendre en compte le risque inhérent pour déterminer si la nature du risque, l'ampleur probable de la non-conformité possible (y compris la possibilité que le risque génère plusieurs cas de non-conformité) et la probabilité que le risque se produise sont telles qu'elles nécessitent une vérification spéciale.

Des risques importants découlent souvent de risques d'entreprise pouvant entraîner une non-conformité. En examinant la nature des risques, l'auditeur doit prendre en compte un certain nombre de questions, notamment les suivantes:

- Est-ce que le risque est un risque de fraude?

- Est-ce que le risque est lié à des développements économiques, comptables ou autres récents importants et nécessite donc une attention particulière.
- La complexité des opérations.
- Est-ce que le risque implique des opérations importantes avec des parties liées?
- le degré de subjectivité dans la mesure des informations financières liées aux risques, en particulier ceux impliquant un large éventail d'incertitudes de mesure.
- Est-ce que le risque implique des opérations non courantes importantes qui sont hors du cours normal des activités de l'entité ou qui semblent autrement être inhabituelles?

Les risques importants sont souvent liés à des transactions non courantes importantes et à des questions de jugement. Les transactions non routinières sont des transactions inhabituelles, de taille ou de nature, qui se produisent rarement. Les questions de jugement peuvent inclure l'élaboration d'estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude de mesure significative.

L'auditeur doit procéder à une évaluation préliminaire du risque inhérent au niveau global (domaine politique ou entité dans son ensemble) afin d'identifier les domaines de risque spécifiques à l'audit qui doivent être pris en compte lors de la planification et de l'exécution des procédures d'audit. L'auditeur peut évaluer le risque inhérent d'être à haut risque, à risque moyen ou à faible risque. Dans les domaines où le risque inhérent est élevé, il faut garantir que le risque de contrôle est géré de manière adéquate.

4.5.4 Détermination des risques de contrôle

Le risque de contrôle est le risque que les dispositifs de contrôle interne ne parviennent pas à empêcher une non-conformité importante ou à les déceler et à les corriger en temps utile. Le risque de contrôle est évalué par l'auditeur en fonction de son évaluation du contrôle interne de l'entité. Lorsque le risque de contrôle est susceptible d'être élevé, c'est-à-dire qu'il n'existe aucun contrôle ou qu'il existe des contrôles limités, l'auditeur doit obtenir l'assurance requise, essentiellement à l'issue de tests de corroboration, car il ne peut se fonder sur les contrôles internes de l'entité.

L'évaluation préliminaire du risque de contrôle exige que l'auditeur considère les cinq composantes du contrôle interne. Cependant, la principale considération de l'auditeur est de savoir si et comment un contrôle spécifique empêche ou décèle et corrige les non-conformités, plutôt que sa classification en tant que composante particulière. Si un contrôle prévu n'existe pas, les auditeurs doivent s'informer des éventuels *contrôles compensatoires* en place susceptibles d'avoir le même effet. L'évaluation du risque de contrôle par l'auditeur peut être : *pas de contrôle*, *contrôle insuffisant*, *contrôle décent* ou *contrôle fort*.

En plus de l'évaluation du risque de contrôle concernant tous les risques importants, l'auditeur doit également évaluer les contrôles de l'entité sur les risques dont il estime qu'il est impossible ou pratique qu'ils soient réduits à un niveau acceptable en utilisant que des procédures de corroboration. C'est le cas, par exemple, si le système d'information d'une entité permet un traitement hautement automatisé avec une intervention manuelle minimale. Seules l'évaluation et l'essai des contrôles sur l'exactitude et de l'exhaustivité des informations fourniront des éléments probants suffisants et appropriés.

Contrôle interne

Le contrôle interne, tel qu'il est utilisé dans les normes internationales, est un processus intégral (c'est-à-dire une série d'actions omniprésentes dans les activités d'une entité) qui est effectué par la direction et le personnel de l'entité. Le contrôle interne est conçu pour faire face aux risques et pour fournir une assurance raisonnable que, dans la poursuite de la mission de l'entité, les objectifs généraux suivants sont atteints:

- Respect des obligations en matière de responsabilité;
- Respect des lois et règlements applicables;
- Protection des ressources contre la perte, les abus et les dommages;
- Exécution d'opérations ordonnées, respectueuses de l'éthique, économiques, efficaces et efficaces.

Le contrôle interne est traité de façon plus détaillée dans le modèle COSO présenté ici. Les auditeurs qui appliquent le modèle peuvent poser des questions concernant les contrôles structurés autour des cinq composantes du cube.

Ces cinq composantes sont l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, les informations et la communication et la surveillance. Les réponses du client doivent être documentées.

Composants du contrôle interne. Les systèmes de contrôle interne, y compris les systèmes informatiques, peuvent être divisés en cinq composants de contrôle interdépendants suivants:

- Environnement de contrôle
- L'évaluation des risques
- Information et communication
- Activités de contrôle
- Surveillance

Compréhension des liens entre les cinq éléments du modèle COSO

Pour montrer les relations entre les cinq éléments, il est important de voir que tous les contrôles sont créés pour atténuer un risque. En d'autres termes, l'évaluation des risques par l'entité dans sa propre organisation crée le besoin de contrôles. Une fois que l'entité a identifié les risques auxquels elle fait face, elle doit concevoir des contrôles (activités de contrôle) pour atténuer ces risques, et ces contrôles doivent être partagés dans toute l'organisation (informations et communication).

Mais tous les processus formels en place ne servent pas à l'auditeur si les responsables de la gestion de l'entité enfreignent les règles et outrepassent pas les contrôles. Le respect des contrôles est lié à «l'environnement de contrôle». Et la direction ne doit pas supposer que tout va bien et adopter une approche sans intervention une fois le système de contrôle conçu. Il doit mettre en place un processus de surveillance pour voir c'est que la direction pense se réaliser qui est réellement en train de se réaliser. Chacun de ces composants est expliqué en détail ci-dessous.

L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle comprend la gouvernance et la gestion d'une organisation. Il donne le ton d'une organisation et influence la conscience de contrôle de ses membres. Il se concentre

principalement sur l'attitude, la sensibilisation et les actions des responsables de la conception, de la mise en œuvre et du suivi des contrôles internes. Il constitue la base de tous les autres composants du contrôle interne et fournit rigueur et structure.

Les éléments de l'environnement de contrôle qui sont pertinents pour que l'auditeur acquière une compréhension comprennent les éléments suivants:

- communication et application des valeurs d'intégrité et d'éthique;
- engagement par rapport à la compétence;
- participation des responsables de la gouvernance;
- philosophie et style de gestion de la direction;
- structure organisationnelle;
- attribution de l'autorité et de la responsabilité; et
- politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

Les éléments probants concernant l'environnement de contrôle sont généralement obtenus grâce à une combinaison d'enquêtes et d'observations, bien que l'inspection de documents internes essentiels (par exemple, codes de conduite et organigrammes) soit possible.

Evaluation des risques

L'évaluation des risques est le processus d'identification et d'analyse des risques pertinents pour la réalisation des objectifs de l'entité et constitue une base pour définir la manière dont les risques doivent être gérés. Étant donné que les conditions économiques, réglementaires et de fonctionnement de l'entité continueront à évoluer, des mécanismes au sein de l'entité sont nécessaires pour identifier et gérer les risques spécifiques associés au changement.

Les auditeurs doivent également obtenir des informations suffisantes sur le processus d'évaluation des risques de l'entité pour comprendre comment la direction prend en compte les risques pertinents pour le sujet et décide de la manière de les gérer. Parmi les circonstances pouvant entraîner des risques, figure un nouveau personnel, les modifications du mandat de l'entité, les restrictions budgétaires, une nouvelle législation, des nouvelles activités, de nouvelles technologies ou des modifications apportées aux systèmes d'information et des restructurations.

Informations et communication

Les systèmes d'information et de communication comprennent les systèmes et mécanismes ou méthodes et dossiers mis en place pour identifier, assembler, analyser, classer, enregistrer et rapporter les activités et opérations d'une entité. Ceci vise à maintenir la responsabilité à l'égard des activités connexes. Les systèmes d'information produisent des rapports contenant des informations opérationnelles, financières et de conformité. Les rapports permettent d'exécuter et de contrôler les opérations de l'entité. Ils traitent non seulement des données générées en interne, mais également les informations sur les événements externes, les activités et les conditions nécessaires pour éclairer la prise de décision et le compte-rendu externe.

La communication implique une compréhension claire des rôles et des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne des activités. Une communication efficace doit également avoir lieu dans un sens plus large, allant de l'avant vers l'ensemble de l'organisation. Tout le personnel doit recevoir un message clair de la part de la direction indiquant que les responsabilités en matière de contrôle doivent être prises au sérieux. Ils doivent comprendre leur propre rôle dans le système de contrôle interne, ainsi que la relation entre les activités individuelles et le travail des autres. Ils doivent avoir un moyen de communiquer des informations significatives en amont. Il faut également communiquer

efficacement avec les parties externes, telles que le parlement, les autres ministères d'exécution, les régulateurs et les autres parties prenantes.

Activités de contrôle

Les activités de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de garantir que les directives de gestion sont appliquées. Elles permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises pour faire face aux risques afin d'atteindre les objectifs de l'entité. Les activités de contrôle ont différents objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les procédures de contrôle peuvent être classées comme suit:

- Autorisation et approbation appropriées des opérations et des activités.
- Séparation adéquate des tâches, ce qui réduit les possibilités pour une personne de faire des erreurs et de dissimuler ou commettre des irrégularités dans l'exercice de ses fonctions—par exemple, l'attribution de la responsabilité à différentes personnes d'autoriser des opérations, d'enregistrer des opérations et de la garde des actifs.
- Conception et utilisation de documents et dossiers appropriés pour garantir l'enregistrement correct des opérations et des événements, tel que la pré-numérotation des documents et des factures.
- Des mesures de protection adéquates concernant l'accès aux actifs et aux dossiers et leur utilisation, telles que des installations sécurisées et l'autorisation d'accéder aux programmes informatiques.
- Contrôles indépendants de la performance et évaluation correcte des montants comptabilisés, par exemple, vérifications administratives, rapprochements et examen des rapports par la direction.

Surveillance

La surveillance est un processus qui évalue la qualité des performances du contrôle interne au fil du temps. Cela implique l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et la prise des mesures correctives nécessaires. Cela se fait par le biais d'activités de surveillance continues, d'évaluations distinctes ou d'une combinaison des deux. Une surveillance continue a lieu au cours des opérations. Elle comprend des activités régulières de gestion et de supervision, ainsi que d'autres actions que le personnel entreprend dans l'exercice de ses fonctions. L'étendue et la fréquence des évaluations séparées dépendront principalement de l'évaluation des risques et de l'efficacité des procédures de surveillance en cours. Les déficiences du contrôle interne doivent être signalées en amont et les problèmes graves signalés à la direction et au conseil d'administration.

Il y a une relation directe entre les objectifs, qui représentent ce que l'entreprise s'efforce de réaliser, et les composants de contrôle interne, qui représentent ce qu'il faut pour atteindre les objectifs. Tous les composants sont pertinents pour chaque catégorie d'objectifs. Lorsque l'on examine une catégorie, l'efficacité et l'efficience des opérations par exemple, les cinq composants doivent être présents et fonctionner efficacement pour permettre de conclure que le contrôle interne des opérations est efficace.

Contrôle interne dans les petites organisations

La plupart des petites organisations ou des organisations qui ne suivent pas le modèle n'ont pas de programme de surveillance en place et ne préparent pas une évaluation formelle 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. Bien qu'il ne soit pas idéal de ne pas avoir tous les composants du COSO en place, cela est raisonnable pour les petites entités.

Les grandes entreprises ou les entités gouvernementales efficaces peuvent gérer tout le spectre du modèle COSO, car elles disposent de moyens financiers, de ressources humaines efficaces, d'un leadership et ont une crainte très motivante que les autorités vérifient constamment leur conformité, des facteurs qui leur permettent de mettre le modèle en place dans sa totalité.

Plutôt que de couvrir tous les détails des cinq éléments, les auditeurs peuvent poser les questions suivantes dans des entités plus petites ou dans des entités disposant de systèmes de contrôle plus faibles, pour découvrir les composants du COSO:

Composantes du COSO	Questions à poser
Activités de contrôle	Comment êtes-vous certain que votre entité: <ul style="list-style-type: none"> • est en conformité avec les critères pertinents? • Fait des déclarations financières ou autres conformes au cadre de rapports standard? • Fonctionne de façon efficace et efficiente?
Evaluation des risques	Comment avez-vous appris que (l'activité de contrôle) était nécessaire pour assurer la conformité?
Informations et communication	Comment et quand informez-vous les personnes que (l'activité de contrôle) est requise?
Surveillance	Quel est le processus utilisé pour s'assurer que (l'activité de contrôle) est effectuée correctement et de manière cohérente?
Environnement de contrôle	Quelle est l'attitude de la direction à l'égard des contrôles? En examinant la réponse aux autres questions, l'auditeur peut avoir un aperçu réel sur l'attitude de la direction. L'environnement de contrôle est un résumé des autres composants de contrôle.

Comment l'auditeur peut-il comprendre le contrôle interne de l'entité

Les objectifs de l'auditeur en matière de compréhension et d'évaluation préliminaire du contrôle interne doivent être définis dès le départ. Ces objectifs peuvent inclure ce qui suit:

- Aider à concevoir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.
- Comprendre l'ampleur des améliorations apportées aux systèmes de contrôle interne d'une année sur l'autre.
- Tirer des conclusions sur l'efficacité d'un système de contrôle interne

Sondages de cheminement. L'auditeur prend en compte la conception d'un contrôle pour déterminer s'il doit tenir compte de sa mise en application. Afin de comprendre et de confirmer le fonctionnement d'un contrôle, il effectue des « *Sondages de cheminement* » d'un petit nombre de transactions (pas plus de trois). L'obtention d'une compréhension des contrôles d'une entité ne doit pas être considérée comme un test de l'efficacité de son fonctionnement; ces tests sont effectués lors de la phase d'examen.

Accent sur les contrôles clés pertinents. Seuls les contrôles pertinents pour l'objectif d'audit doivent être pris en compte. Il appartient au jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle, individuel ou combiné avec d'autres, est pertinent. En outre, l'auditeur doit déterminer les contrôles qui doivent être considérés comme essentiels. Le nombre de contrôles clés à sélectionner pour les sondages est le minimum absolu pour garantir que tous les risques pertinents sont couverts. Les facteurs pertinents peuvent inclure des questions telles que:

- l'importance relative.
- L'importance du risque connexe.

- La taille de l'entité.
- La nature des activités de l'entité, y compris ses caractéristiques d'organisation et de propriété.
- La diversité et la complexité des opérations de l'entité.
- les exigences légales et réglementaires applicables.
- La situation et la composante applicable du contrôle interne.
- la nature et la complexité des systèmes faisant partie du contrôle interne de l'entité, y compris le recours à des organisations de services.
- Si, et comment, un contrôle spécifique, individuellement ou en combinaison avec d'autres, prévient ou décèle et corrige des anomalies significatives.

Se reporter à l'[Annexe 4.3, Compréhension du contrôle interne et de l'environnement de contrôle](#) et le guide de processus pour le compléter.

Se reporter à l'[Appendice 4-A](#): concernant les conditions et événements susceptibles d'indiquer l'existence de risques de non-conformité.

Définition du risque de détection

Le risque de détection, qui est sous le contrôle de l'auditeur, est le risque qu'il ne détectera pas une non-conformité qui n'a pas été corrigée par les contrôles internes de l'organisation. Le risque de détection est lié à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'auditeur qui sont déterminées par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable. Il est donc fonction de l'efficacité de la procédure d'audit et de son application par l'auditeur. Les questions suivantes contribuent à améliorer l'efficacité d'une procédure d'audit et de son application et réduisent la possibilité qu'un auditeur sélectionne une procédure d'audit inappropriée, applique de manière erronée une procédure d'audit appropriée ou interprète mal les résultats d'audit:

- Planification adéquate.
- Affectation appropriée du personnel à l'équipe de mission.
- Application du scepticisme professionnel.
- Supervision et examen du travail d'audit effectué.

Exemple

- Si la vérification d'un risque moins élevé est requise, le risque de détection peut être réduit en effectuant davantage de procédures de corroboration, car cela augmente la probabilité que l'auditeur détecte des non-conformités ou des irrégularités importantes.
- Si l'auditeur a l'intention de se fier au contrôle interne, des tests de contrôle doivent être effectués. Si le contrôle ne fonctionne pas comme prévu (augmentant ainsi le risque de contrôle), le risque de détection doit être réduit, ce qui signifie une augmentation des procédures de corroboration.

Le risque de détection ne peut toutefois être que réduit, et non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit. En conséquence, certains risques de détection existeront toujours.

La façon de réduire le risque de détection, le risque que l'auditeur ne détecte pas une erreur ou une non-conformité, consiste à vérifier le sujet de manière planifiée et structurée, en identifiant les risques inhérents et les risques de contrôle dans la mesure du possible.

Risques inhérents et effets des risques de contrôle sur le risque de détection. Jusqu'à présent, nous avons discuté de la manière dont les risques inhérents et les risques de contrôle sont analysés et guident conjointement l'auditeur dans la définition des procédures d'audit. Une matrice permettra à l'auditeur d'examiner ce qu'il fera en réponse à des combinaisons de risques inhérents et de contrôle. La réponse de l'auditeur s'appelle le risque de détection.

Voici un menu de choix que l'auditeur doit prendre en compte:

Si le risque inhérent est ...	Et les contrôles sont ...	L'auditeur peut répondre par ...
<ul style="list-style-type: none"> • Elevé • Moyen • Bas 	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de contrôles • contrôles faibles • Contrôles décents • Contrôles forts 	<ul style="list-style-type: none"> • Y consacrer plus de temps • Y consacrer un peu de temps • L'étudier • Ne pas le prendre en compte pour l'audit • Rédaction d'un constat • Recommander moins de contrôles

Suite à ce processus, l'auditeur aura une liste des risques à prendre en compte concernant l'audit, qui sera ensuite enregistrée dans le registre des risques combinés couvert à la section 4.5.6 du présent chapitre.

4.5.5 Définition du risque de fraude

ISSAI 4000.58 L'auditeur doit prendre en compte le risque de fraude tout au long du processus d'audit et documenter le résultat de l'évaluation

La fraude et la corruption posent de sérieux risques pour le secteur public. Les dommages possibles dus à la fraude et à la corruption vont bien au-delà de la perte financière, car ils ont également des effets négatifs importants sur la réputation de l'entité et son environnement de travail interne. Plusieurs cas de fraude et de corruption peuvent également réduire sérieusement la confiance des personnes dans le secteur public dans son ensemble. Les risques de fraude et l'évaluation de l'importance relative en matière de fraude sont examinés dans le contexte plus large de l'audit du secteur public.

Qu'est-ce que la fraude et la corruption?

La fraude et la corruption peuvent revêtir de nombreuses formes. La fraude se caractérise généralement par une forme de tromperie délibérée visant à faciliter ou à dissimuler un détournement de biens, alors que la corruption implique généralement un abus de confiance dans l'exercice de fonctions officielles.⁴⁰ La corruption est un type de fraude impliquant un fonctionnaire qui reçoit un avantage, un pot-de-vin ou un bakchich (financier ou immatériel) en échange d'un bénéfice ou d'un avantage indu pour le corrupteur.⁴¹

⁴⁰ Contrôle de la fraude et de la corruption, Lignes directrices pour les meilleures pratiques, Commission de lutte contre la criminalité et les fautes professionnelles, Queensland, Australie

⁴¹ La Cour des comptes brésilienne a mis au point une stratégie de lutte contre la fraude et la corruption dans la gouvernance nationale. L'ensemble du texte de la stratégie est disponible sur le site internet <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF>

Il y a trois éléments clés normalement présents lorsque quelqu'un commet une fraude ou une corruption: opportunité, incitation/pression et rationalisation/attitude. Tous ces éléments doivent être traités par le biais des contrôles internes de l'entité. Par conséquent, la faiblesse des contrôles internes peut indiquer des risques de fraude et de corruption. Selon leur mandat, cela peut constituer un point de départ approprié pour les auditeurs recherchant des indicateurs d'éventuels actes de fraude et de corruption. Beaucoup peut être fait pour prévenir la fraude et la corruption en s'attaquant à des contrôles internes faibles.

Détermination du risque de fraude. Lors de l'évaluation des risques de fraude en particulier, l'auditeur doit garder à l'esprit que même si les contrôles internes pertinents existent sur le papier, rien ne garantit que, dans la pratique, les contrôles fonctionnent comme prévu. Les fraudeurs potentiels se concentrent davantage sur les faiblesses des contrôles que sur leurs forces, et les auditeurs sont donc encouragés à «penser comme des voleurs» lors de l'évaluation et à chercher des échappatoires ou des méthodes susceptibles de conférer un avantage injuste ou illégal à quelqu'un à l'intérieur et/ou à l'extérieur de l'entité. Les ISC disposant de ressources suffisantes peuvent constituer une équipe d'évaluation des risques, qui peut fournir divers types de données en fonction de différentes connaissances, expériences et compétences.

Dans le cadre de l'audit et à la suite de l'évaluation initiale du risque de fraude, les auditeurs du secteur public recueillent des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de l'audit en appliquant des procédures d'audit appropriées. Bien que la détection d'actes illicites potentiels, y compris la fraude, ne soit généralement pas l'objectif principal d'un audit de conformité, les auditeurs du secteur public intègrent les facteurs de risque de fraude dans leurs évaluations et restent attentifs aux indications d'actes illicites, notamment de fraude, dans l'exercice de leurs fonctions.

La gestion des biens publics est également un domaine vulnérable. Les biens de valeur sont vulnérables au vol ou à la perte. Cela comprend l'argent, les biens ou l'immobilier, le capital humain et les informations en tant que biens publics précieux.

Lorsqu'ils réalisent des audits de conformité, les auditeurs du secteur public rencontrent des cas de non-conformités susceptibles d'indiquer des actes illicites ou des fraudes, ils font donc preuve de prudence et de professionnalisme afin de ne pas interférer avec des procédures judiciaires ou des enquêtes futures possibles. Les auditeurs du secteur public peuvent envisager de consulter un conseiller juridique ou des autorités de réglementation compétentes.⁴²

En outre, les auditeurs peuvent communiquer leurs soupçons aux niveaux de direction appropriés ou aux responsables de la gouvernance, puis faire un suivi pour déterminer si des mesures appropriées ont été prises. En ce qui concerne les cas de non-conformité liés à des fraudes ou à des irrégularités graves, en raison des différents mandats et structures organisationnelles existant au niveau international, il appartient à l'ISC de déterminer les mesures à prendre.⁴³ Les auditeurs du secteur public prennent des mesures pour s'assurer qu'elles répondent de manière appropriée en fonction du mandat de l'ISC et des circonstances particulières.

L'[annexe B](#) couvre les questions pouvant être pertinentes à prendre en compte lors de l'évaluation du risque de fraude d'une entité.

Se reporter à l'[Annexe 4.4: Évaluation des risques de fraude](#) au stade de la planification de l'audit.

Se reporter également à l'[Annexe 4-A: Les questions pouvant être pertinentes à prendre en compte lors de l'évaluation du risque de fraude d'une entité](#).

⁴² ISSAI 300

⁴³ ISSAI 400

4.5.6 Résultat de l'évaluation des risques: Registre des risques combinés

Lorsqu'une entité gère ses opérations avec des contrôles, les auditeurs les vérifient. Les auditeurs exécutent des procédures afin de pouvoir garantir que les opérations de l'entité sont conformes aux critères d'audit.

Dans un processus d'évaluation des risques, les auditeurs demandent d'abord «Qu'est-ce qui peut aller de travers?» concernant le sujet, en déterminant si la direction a mis en place suffisamment de contrôles pour s'assurer que tout va bien, puis réagit de manière appropriée. Ce qui pourrait mal tourner est le risque inhérent. La réponse de la direction ou l'absence de réponse avec des contrôles visant à atténuer le risque inhérent constituent les risques de contrôle. Et la réponse de l'auditeur est appelée risque de détection.

Une fois que les risques ont été identifiés en suivant le processus expliqué aux paragraphes 4.5.4 et 4.5.5, tous ces risques sont ajoutés à un registre des risques. A partir de là, ils seront pris en compte dans le memorandum de planification d'audit avec les procédures d'audit à effectuer pour chaque risque. L'Annexe 4.5: Registre des risques fournit un modèle de document de travail avec un guide de processus.

À ce stade, l'auditeur doit revoir la stratégie d'audit. Dans la planification des audits de conformité, l'auditeur considère le lien entre les risques identifiés et la stratégie d'audit. Sur la base de la valeur de détection acceptable pour les auditeurs lors de l'évaluation des contrôles internes, ils peuvent alors décider de la stratégie d'audit à suivre, c'est-à-dire s'il s'agira d'une approche basée sur le contrôle ou d'une approche basée sur des tests de corroboration. Dans la réalité, les auditeurs effectuent des visites guidées des contrôles identifiés afin d'obtenir une certaine confiance dans l'efficacité opérationnelle de ces contrôles. Pendant les visites, les auditeurs exercent leur jugement professionnel pour déterminer ce qui pourrait potentiellement aller de travers et comment collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour tester cette hypothèse. La stratégie d'audit peut consister soit à effectuer des tests de contrôles, soit à exécuter des procédures de corroboration.

4.5.7 Définition du seuil d'importance relative

Dans le secteur public, lorsque les auditeurs doivent obtenir une assurance raisonnable, ils planifient et effectuent l'audit pour déterminer si les informations sur le sujet, à tous égards importants, sont conformes aux critères énoncés. Cette section explique comment définir l'importance relative dans la phase de planification.

Le vérificateur doit tenir compte de l'importance relative pendant:

La phase de planification: pour aider à évaluer les risques significatifs et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit;

Phase d'examen: examen lors de l'étude de nouvelles informations pouvant nécessiter une révision des procédures planifiées et évaluation de l'effet des non-conformités;

Phase de rapport: rapport en tirant les conclusions finales et, le cas échéant, en formant une opinion d'audit.

L'importance relative est un concept fondamental de l'audit de conformité. Elle définit le seuil ou le niveau de non-conformité susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs prévus. En identifiant l'importance relative, l'auditeur porte une attention particulière aux domaines spécifiques de priorité

législative, d'intérêt ou d'attentes du public, aux demandes, aux financements publics importants et à la fraude.

La définition de l'importance relative dépend du jugement professionnel et dépend de l'interprétation par l'auditeur des besoins des utilisateurs. Un sujet peut être jugé important si sa connaissance est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs prévus.

L'importance relative est souvent considérée en termes de valeur, mais elle comporte également d'autres aspects quantitatifs et qualitatifs. Les caractéristiques inhérentes à un objet ou à un groupe d'articles peuvent rendre une question importante par sa nature même. Une question peut également être importante en raison du contexte dans lequel elle se produit. Les facteurs à prendre en compte pour faire ce jugement sont les obligations prescrites, l'intérêt ou les attentes du public, les domaines spécifiques de priorité et de demandes législatives, ainsi que les financements importants. Des questions telles que la fraude peuvent également être considérées comme importantes, même si le montant en jeu est faible.

Lors de l'évaluation de l'importance relative d'une non-conformité identifiée, des questions telles que les critères, les conditions, la cause et l'effet de la non-conformité sont également prises en compte. Cela peut être le cas dans les situations où une loi ou un règlement ou des conditions convenues établissent une exigence inconditionnelle de conformité, par exemple si la constitution interdit les dépenses excessives par rapport au budget approuvé.

Aspects quantitatifs et qualitatifs

Les auditeurs doivent prendre en compte à la fois l'importance relative quantitative et qualitative.

Importance relative quantitative. Elle est déterminée en définissant une valeur numérique, *le seuil d'importance relative*. Ce seuil constitue un facteur déterminant à la fois dans le calcul de la taille des échantillons pour les tests de corroboration et dans l'interprétation des résultats de l'audit. La valeur numérique est obtenue en prenant un *pourcentage* d'une *base* appropriée, qui reflète, selon le jugement de l'auditeur, les mesures que les utilisateurs des informations sont les plus susceptibles de considérer comme importantes. Concernant l'importance relative quantitative, un pourcentage seuil compris entre 0,5% et 5% peut être appliqué. Bien que ce choix soit une question de jugement, fondé sur l'évaluation du contrôle interne, de l'évaluation des risques, de la sensibilité du sujet et des besoins des utilisateurs prévus. Selon les besoins des utilisateurs, un pourcentage de pourcentage différent peut être appliqué. En plus du pourcentage de seuil minimum, un plafond peut également être fixé en termes de montant absolu.

La *base* correspond généralement aux dépenses totales (par exemple, utilisation des crédits d'engagement concernant la vérifications des engagements et utilisation des crédits de paiement concernant la vérification des paiements) ou aux recettes totales concernant les audits de légalité et de régularité ou au bilan concernant les audits de fiabilité.

Les facteurs quantitatifs liés à l'importance de la non-conformité par rapport aux montants déclarés concernant les aspects des informations sur le sujet sont:

- exprimés en chiffres; ou

- lorsque les informations sur le sujet représentent une déclaration indiquant que le contrôle est efficace, le nombre de cas de non-conformité observés avec un contrôle peut être un facteur quantitatif pertinent.

Illustration: Calcul de l'importance relative quantitative globale

Pour calculer l'importance relative quantitative, l'auditeur doit d'abord identifier la base d'importance relative appropriée et le pourcentage à appliquer. Le pourcentage est déterminé en fonction du statut des risques et des contrôles, de la sensibilité du sujet et des besoins de l'utilisateur. Dans cet exemple, nous utilisons 1,5% en considérant que le sujet est relativement sensible.

	<p>Decreasing sensitivity of subject matter</p> <p>-----></p> <p>0.5% -----> 5%</p>
Materiality base	Materiality threshold - 1.5%
Gross Expenditure	345,000,000
Materiality level	$345,000,000 \times 1.5/100 = 5,175,000$

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 de l'omniprésence de la non-conformité.

Lors de l'utilisation du tableau, le pourcentage de seuil appliqué à la base de d'importance relative choisie augmentera à mesure que le profil ou la sensibilité du sujet audité diminuera. Le profil/la sensibilité d'un sujet augmentera, par exemple, en fonction de l'attention politique ou médiatique qu'il suscite et de la mesure dans laquelle il est effectivement utilisé par les gestionnaires ou les parlementaires pour demander des comptes à la partie responsable.

Le niveau d'importance relative influencera directement le volume de travail d'audit à effectuer. Les fourchettes de pourcentage à utiliser sont définies par l'équipe d'audit en fonction de la base d'importance relative adoptée. Le choix du pourcentage doit être basé uniquement sur le profil /les caractéristiques de risque du sujet faisant l'objet de l'audit, c'est-à-dire le niveau d'intérêt qu'ils présentent pour le public et les parlementaires, en particulier si le rapport d'audit doit être utilisé comme outil clé dans la responsabilisation de la partie responsable. L'équipe d'audit doit également prendre en compte le profil de risque des domaines particuliers du sujet et planifier des tests supplémentaires sur des risques spécifiques identifiés plutôt que de fixer une base de faible importance relative simplement parce que des domaines particuliers se trouvent dans certaines parties du sujet.

L'équipe d'audit doit être consciente que lors d'un audit de conformité, il peut exister des situations où l'importance relative quantitative ne s'applique pas du tout à un sujet particulier faisant l'objet de

vérification. Par conséquent, les aspects qualitatifs de l'importance relative deviennent plus importants.

Étant donné que les profils de risque, la sensibilité des opérations et l'efficacité des contrôles internes peuvent être différents selon les domaines, le seuil d'importance relative peut également être défini pour différents domaines. Dans ce cas, l'auditeur peut envisager de fixer des seuils de matérialité pour différents domaines, en dehors de l'importance relative globale. Cela peut se faire soit en appliquant le seuil de pourcentage global utilisé pour déterminer le niveau d'importance relative globale de la valeur de la population de ce domaine particulier, soit si les profils de risque, la sensibilité et l'efficacité du contrôle interne varient considérablement, l'auditeur peut appliquer un pourcentage de seuil approprié pour refléter cela.

Importance relative qualitative Dans l'audit de conformité, les auditeurs doivent également évaluer l'importance relative qualitative. Bien que quantitativement immatériels, certains types de non-conformité ou d'irrégularités peuvent avoir un impact significatif sur le sujet. L'importance relative qualitative comprend des éléments qui peuvent être soit matériels par nature ou contextuels.

Aspects qualitatifs. Il s'agit de la nature et des caractéristiques, etc. Dans certains cas, les aspects qualitatifs peuvent indiquer que le faible niveau de non-conformité est également significatif; dans certains cas, la non-conformité ne concerne pas du tout la valeur, le montant ou la taille. Pour mieux comprendre l'importance relative qualitative qui n'est pas liée à la quantité, certains exemples donnés ci-dessous peuvent être utiles.

Exemple 1:

Les conditions stipulées dans un code de construction exigent des inspections annuelles. L'agence gouvernementale n'a pas effectué d'inspections au cours des cinq dernières années. Cette non-conformité peut être importante en raison d'aspects qualitatifs tels que les conséquences sur la sécurité. Bien qu'aucun montant monétaire particulier ne soit impliqué, la non-conformité peut être importante en raison des conséquences potentielles qu'elle peut avoir sur la sécurité des occupants du bâtiment. En cas de catastrophe, la non-conformité risque également d'entraîner des poursuites en responsabilité importantes, ce qui peut avoir des incidences financières importantes pour l'organisme gouvernemental également.

Exemple 2:

Les conditions d'un accord de financement stipulent que le bénéficiaire des fonds doit préparer des états financiers et les envoyer à l'organisation donatrice avant une certaine date. Les états financiers n'ont pas été préparés et envoyés à cette date. La non-conformité peut être ou ne pas être importante selon que les états financiers ont été ou non préparés et envoyés ultérieurement, l'étendue du retard, les raisons du retard, les conséquences pouvant résulter de la non-conformité, etc.

L'importance relative des facteurs qualitatifs et des facteurs quantitatifs dans la prise en compte de l'importance relative dans une vérification donnée relève du jugement professionnel de l'auditeur. Les facteurs qualitatifs peuvent inclure, par exemple:

- La relation entre différentes parties du sujet si la non-conformité dans un domaine de la matière affecte les autres.

- La nature de la non-conformité, par exemple, la nature du non-respect observé d'un contrôle lorsque les informations sur le sujet indiquent que le contrôle est efficace.
- Si la non-conformité résulte d'un acte intentionnel ou était involontaire.

Importance relative par nature. L'importance relative par nature est liée 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. Cela inclut tout soupçon de mauvaise gestion grave, de fraude, d'illégalité ou d'irrégularité ou d'anomalie délibérée ou de fausse représentation des résultats ou des informations. L'importance relative par nature peut survenir en raison des circonstances suivantes:

- La non-conformité impliquant des fonctionnaires de haut niveau qui soupçonnent des conflits d'intérêts.
- Toute autre non-conformité pouvant suggérer une activité frauduleuse ou une corruption.
- La non-conformité dans un domaine où l'intérêt public est élevé.
- La non-conformité lorsque la législation ou la réglementation stipule clairement qu'il s'agit d'une infraction grave, quelle que soit la valeur monétaire.

Importance relative par contexte. L'importance relative par contexte concerne des éléments qui sont *importants par leur situation*, de sorte qu'ils changent l'impression donnée aux utilisateurs. Cela inclut des cas où une erreur mineure ou une non-conformité peut avoir un effet significatif, par exemple, erreur de classification des dépenses en tant que revenu, de sorte qu'un déficit réel soit déclaré en tant qu'excédent.

Un exemple serait que, alors que la valeur totale de la non-conformité est inférieure au seuil d'importance relative, l'auditeur est conscient que les parties prenantes telles que le parlement ont manifesté un intérêt particulier pour les irrégularités dans le sujet. L'auditeur considère donc les questions comme importantes, même si leur valeur est sans importance. Les questions qui sont importantes par nature ou par contexte doivent être divulguées.

Définition d'un seuil qualitatif ou d'un niveau de non-conformité tolérable

Lorsqu'un seuil d'importance relative quantitative ne peut pas être défini parce que la non-conformité ne peut pas toujours être quantifiée avec des montants ou des valeurs monétaires, il serait plus approprié que l'équipe d'audit fixe comme seuil un taux tolérable de non-conformité sur le sujet comme un ensemble et à différents domaines du sujet, le cas échéant. Toutefois, l'équipe doit également définir clairement ce qu'une non-conformité ou un écart important serait, car la non-conformité aux différents niveaux d'autorité tels que les législations parlementaires, les règlements et les directives revêtira une signification différente.

Si le profil du sujet est sensible et que le parlement, le public et les médias manifestent un grand intérêt, un faible taux de non-conformité tolérable aurait pour résultat davantage de tests d'audit et une plus grande assurance sur les domaines évalués.

Comme indiqué précédemment, l'importance relative est prise en compte dans le contexte de facteurs qualitatifs et, le cas échéant, de facteurs quantitatifs. En général, l'aspect quantitatif est la taille. Habituellement, en termes de valeur, il peut s'agir d'un pourcentage, d'un nombre, d'un

montant, etc. Une conclusion sur l'importance relative de la non-conformité identifiée à la suite des procédures effectuées requiert le jugement professionnel de l'auditeur. Cela peut être clarifié par l'exemple suivant:

Lors d'un audit de conformité, l'entité peut s'être conformée à neuf dispositions de la loi ou du règlement pertinent mais ne s'est pas conformée à une seule disposition. Un jugement professionnel est nécessaire pour déterminer si l'entité s'est conformée à la loi ou à la réglementation pertinente dans son ensemble. Par exemple, l'auditeur peut considérer l'importance de la disposition à laquelle l'entité ne s'est pas conformée, ainsi que la relation entre cette disposition et les autres dispositions de la loi ou de la réglementation concernée.

L'[Annexe 4.6](#) fournit le modèle de document de travail sur l'établissement de l'importance relative à l'étape de la planification, avec un guide de processus.

4.5.8 Détermination de la taille de l'échantillon et sélection des échantillons

ISSAI 4000.172: L'auditeur doit utiliser l'échantillonnage d'audit, le cas échéant, pour fournir une quantité suffisante d'éléments permettant de tirer des conclusions au sujet de la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné. Lors de la conception d'un échantillon d'audit, l'auditeur doit prendre en compte l'objet de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population à partir de laquelle l'échantillon sera établi

L'échantillonnage d'audit est défini comme l'application de procédures d'audit à moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit. Un échantillon peut être quantitatif ou qualitatif, selon la portée de l'audit et le besoin d'informations pour éclairer 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 l'échantillonnage quantitatif, le risque concernant l'échantillon doit être réduit à un bas niveau acceptable. Cependant, la méthode technique d'échantillonnage quantitatif peut nécessiter des techniques statistiques. Si l'équipe d'audit n'a pas les compétences nécessaires pour les appliquer, un statisticien expert peut être requis.

L'échantillonnage qualitatif est une procédure de sélection menée comme un processus délibéré et systématique pour identifier les facteurs de variation dans le sujet. L'auditeur peut procéder à l'échantillonnage 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.

Lorsque l'auditeur sélectionne des cas pour une étude approfondie, il en résulte généralement des échantillons relativement petits qui peuvent répondre à des questions plus exploratoires et fournir de nouvelles informations, analyses et perspectives sur le sujet. Il peut être indiqué d'utiliser un échantillonnage basé sur les risques plutôt qu'une méthode statistique lors de la sélection des éléments à tester, par exemple lors du traitement d'un risque significatif spécifique.

Définition de la taille de l'échantillon

Avant de décider de la taille de l'échantillon, l'équipe d'audit doit décider du *taux tolérable de non-conformité* et du *taux de non-conformité attendu de la population*.

Taux tolérable de non-conformité. Le taux tolérable de non-conformité concernant les tests de conformité est le taux maximum de non-conformité que les auditeurs sont disposés à accepter de la part de la population. En termes généraux, il s'agit d'une limite qui, si elle est dépassée par le taux réel de non-conformité, aura une incidence sur la conclusion ou l'opinion de l'auditeur sur la population et le sujet. Ici, il est important de garder à l'esprit que ce ne sont pas toutes les non-conformités aux critères qui ont la même signification et ce ne sont pas toutes les non-conformités qui constituent un résultat d'audit dont il faut rendre compte. Les auditeurs doivent exercer leur jugement professionnel pour déterminer ce que serait une non-conformité importante pour le sujet en question, compte tenu par exemple de la hiérarchie des autorisations non respectées et de la nature, la cause et l'impact éventuel de la non-conformité.

Pour déterminer le taux tolérable de non-conformité, l'équipe d'audit au stade de la planification doit prendre en compte

- Le niveau de risque de contrôle évalué.
- le degré d'assurance requis.

Les auditeurs doivent également prendre en compte la sensibilité du sujet, par exemple l'attention du parlement, des médias et du public. Il existe une relation inverse entre le taux tolérable de non-conformité et la taille de l'échantillon. Si l'évaluation des risques combinée montre qu'un niveau d'assurance élevé est requis, alors le taux tolérable de non-conformité sera faible et vice versa. Une plage de non-conformité tolérable pour un niveau de confiance de 95% est donnée dans le tableau de l'[Annexe 4-B](#). Cependant, la décision sur le taux tolérable de non-conformité est un jugement professionnel de l'auditeur, compte tenu des facteurs évoqués ci-dessus.

Taux attendu de non-conformité de la population. Sur la base de la compréhension des audits précédents effectués sur le sujet et de l'assurance inhérente et de contrôle, l'équipe d'audit au stade de la planification doit également déterminer le taux de non-conformité attendu de la population. Il s'agit de l'ampleur des écarts/non-conformités que l'auditeur espère trouver dans la population. Il existe un lien direct entre la détermination par les auditeurs du taux de non-conformité attendu de la population et la taille de l'échantillon.

Cela est dû au fait que si un grand nombre de cas de non-conformité ont été signalés lors de l'audit de l'année précédente et que l'évaluation combinée des risques ne donne que peu d'assurance, le risque que l'objet ne soit pas conforme aux critères est élevé. Par conséquent, un niveau plus élevé d'assurance est requis, pour lequel une taille d'échantillon plus grande est nécessaire.

Le taux de non-conformité attendu de la population serait rarement égal ou supérieur au taux tolérable de non-conformité. Le [Tableau d'échantillons statistiques de l'appendice 4-C](#) peut être utilisé pour déterminer la taille de l'échantillon après que l'équipe d'audit ait décidé du taux de non-conformité tolérable et du taux de non-conformité attendu de la population.

Illustration: Détermination de la taille de l'échantillon

Par exemple, si le taux de non-conformité attendu est de 1,5% et que le taux de non-conformité tolérable est de 6%, le tableau d'échantillons statistiques peut être utilisé pour identifier la taille de l'échantillon comme ci-dessous:

Expected Non-compliance Rate	Tolerable non-compliance Rate					
	2%	3%	4%	5%	6%	7%
0.00%	149	99	74	59	49	42
0.25%	236	157	117	93	78	66
0.50%	313	157	117	93	78	66
0.75%	386	208	117	93	78	66
1.00%	590	257	156	93	78	66
1.25%	1030	303	156	124	78	66
1.50%		203	103	124	103	66
1.75%		562	227	153	103	88

La taille de l'échantillon est de 103 telle qu'identifiée dans le tableau.

Avec de petites populations - par exemple, des populations de moins de 250 éléments, l'ISC peut adopter une politique consistant à tester au minimum 10 à 15% de la population. La détermination de la taille de l'échantillon est soumise à un jugement professionnel et dépend précisément de l'évaluation des risques et des besoins des utilisateurs.

Sélection d'éléments pour le test

Lors du choix des éléments à tester, l'auditeur dispose de trois méthodes:

- sélection de tous les éléments (examen à 100%);
- sélection d'éléments spécifiques; et
- échantillonnage d'audit.

Le choix de la méthode relève du jugement professionnel de l'auditeur, selon l'évaluation des risques, l'importance relative, l'efficacité et le coût de l'audit ; mais la méthode choisie doit être efficace pour atteindre l'objectif de la procédure d'audit. Les trois méthodes sont décrites ci-dessous.

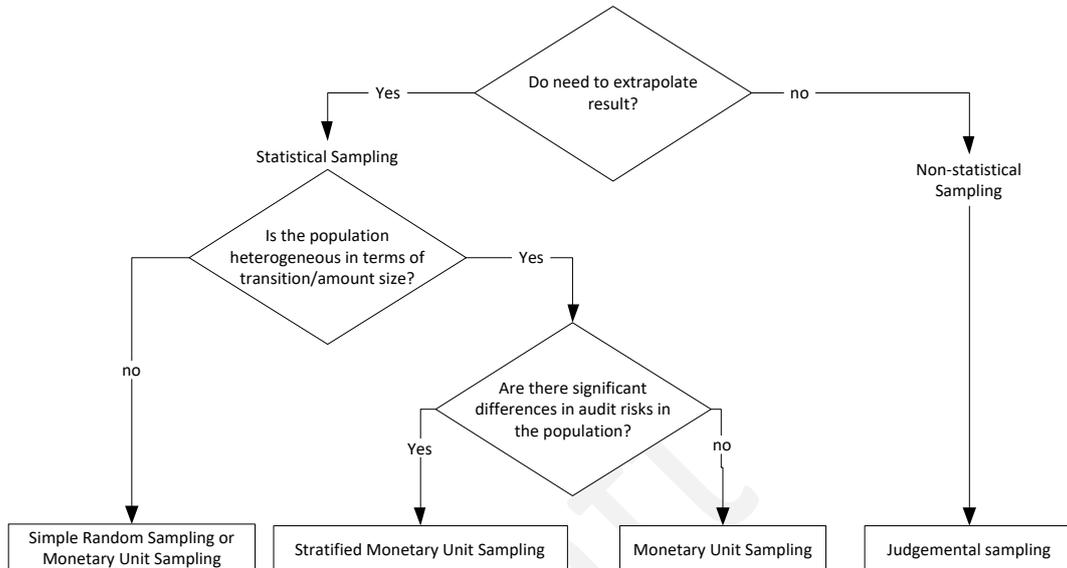
Sélection de tous les éléments. La sélection de tous les éléments est appropriée lorsque le nombre d'éléments est faible mais de grande valeur, lorsque le risque est élevé ou lorsque les techniques d'audit assistées par ordinateur (CAAT) permettent de tester efficacement tous les éléments. Il est plus courant pour les tests de corroboration (tests de détails) que pour les tests de contrôles.

Sélection d'éléments spécifiques ou échantillonnage d'audit. L'auditeur sélectionne certains éléments d'une population en raison de caractéristiques spécifiques qu'ils possèdent. Ce sont généralement des éléments de grande valeur ou à haut risque (par exemple, des montants relativement élevés ou faibles, des éléments de valeur négative, etc.) ou des éléments qui représentent une grande partie du sujet examiné. Elle est utile pour les tests de contrôles et les tests de corroboration, ainsi que pour acquérir une compréhension de l'entité ou pour confirmer l'évaluation des risques de l'auditeur. Bien qu'il s'agisse d'un moyen efficace de recueillir des éléments probants, il ne s'agit pas d'un échantillonnage par audit et les résultats ne peuvent pas être projetés

à l'ensemble de la population. Cependant, elle peut jouer un rôle dans le cadre d'une approche d'audit fournissant une assurance raisonnable sans 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. Le tableau suivant aidera à trouver la méthode la plus appropriée.

Définition de la méthode de sélection d'échantillon à utiliser



Échantillonnage par jugement (échantillonnage basé sur le risque). Implique la sélection des éléments d'une population conformément à des critères prédéterminés et documentés selon le jugement de l'auditeur. L'échantillonnage fondé sur le jugement ou 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.

Échantillonnage aléatoire simple. La principale caractéristique de l'échantillonnage aléatoire simple est que toutes les opérations ou unités d'échantillonnage ont les mêmes chances d'être sélectionnées pour les tests. Une opération de grande valeur n'est pas plus susceptible d'être sélectionnée qu'une opération de faible valeur. Bien que la méthode soit la plus simple à appliquer, son utilisation pour les tests de détail est généralement limitée aux situations où les unités d'échantillonnage constituant un domaine sont assez homogènes.

Échantillonnage systématique. L'échantillonnage systématique est une méthode d'échantillonnage statistique dans laquelle chaque élément a une chance égale d'être sélectionnée. La mise en œuvre pratique de la méthode d'échantillonnage systématique utilise un point de départ aléatoire puis un intervalle d'échantillonnage moyen (ASI) pour la progression des dépenses. Par exemple, si l'auditeur souhaite sélectionner 100 éléments sur une population de 20 000 éléments, l'intervalle uniforme correspond à tous les 200 éléments. L'auditeur sélectionne le premier élément dans le premier intervalle et sélectionne tous les 200 éléments. Le premier élément est sélectionné au hasard.

Échantillonnage par unité monétaire (MUS). L'échantillonnage par unités monétaires est une méthode d'échantillonnage statistique dans laquelle une opération de grande valeur est plus susceptible d'apparaître dans l'échantillon que celle de faible valeur. La probabilité qu'une opération soit sélectionnée est directement proportionnelle à sa taille. Toute opération au-dessus de l'intervalle d'échantillonnage moyen sera certainement sélectionnée. L'échantillonnage en unités monétaires est plus utilisé en audit que l'échantillonnage aléatoire simple car il est généralement plus efficace, en ce sens que les marges d'incertitude dans les estimations d'erreur sont généralement plus étroites.

Cependant, les calculs impliqués dans l'extraction d'un échantillon d'unités monétaires peuvent être encombrants et la méthode n'est vraiment pratique que si elle peut être informatisée. De plus, statistiquement, cette méthode n'est valable que pour les populations à faible taux d'erreur.

MUS stratifié. L'échantillonnage en 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 selon le 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 est sélectionné avec MUS. Le nombre d'éléments à sélectionner peut être différent dans chaque strate.

Évaluation des résultats de l'échantillon concernant les attributs de conformité non monétaires

Les cas de non-conformité identifiés dans un échantillon sont importants et doivent être évalués pour voir s'ils ont un effet direct et significatif sur le sujet. Que la technique d'échantillonnage utilisée soit statistique ou fondée sur le jugement, l'auditeur doit évaluer la nature, la cause et l'impact de la non-conformité pour déterminer si chaque cas est important ou non et arriver à la conclusion sur la conformité du sujet avec les critères établis.

Lors de l'évaluation des résultats, afin de tirer une conclusion statistique sur les tests de conformité, l'auditeur doit comparer le taux de non-conformité supérieur au taux de non-conformité tolérable. Le taux de non-conformité supérieur est la somme du taux de non-conformité réel et de la marge appropriée concernant le risque d'échantillonnage.

Concernant les attributs de conformité non monétaires, le calcul du taux de non-conformité réel dans l'échantillon de test de conformité implique la division du nombre de cas de non-conformité observés par la taille de l'échantillon. Par exemple, si 4 cas de non-conformité sont détectés dans l'échantillon de 103, le taux de non-conformité réel est de 3,88% ($4/103 * 100$). Le taux d'anomalie de l'échantillon est généralement la meilleure estimation par l'auditeur de la population à partir de laquelle il a été sélectionné. Pour identifier le taux de non-conformité supérieur, l'auditeur peut utiliser le tableau d'évaluation des résultats de l'[échantillon statistique figurant à l'Annexe 4-C](#). Le tableau ne fournit pas d'évaluation des taux de non-conformité supérieurs pour toutes les tailles d'échantillon possibles ou toutes les occurrences possibles de non-conformité identifiées. Par conséquent, pour être plus prudent, l'auditeur peut utiliser la taille d'échantillon la plus petite suivante pour identifier le taux de non-conformité élevé.

Si le taux de non-conformité supérieur est inférieur au taux de non-conformité tolérable de l'auditeur, l'auditeur doit prendre en compte le caractère significatif de la non-conformité identifiée en prenant en compte la nature, la cause et l'impact de la non-conformité sur le sujet et les utilisateurs, et envisager de modifier l'opinion ou la conclusion en fonction de l'omniprésence de la non-conformité.

Alternativement, si le taux de non-conformité supérieur dépasse le taux de non-conformité tolérable de l'auditeur, l'auditeur doit envisager de conclure que l'objet en question n'est pas conforme aux autorités établies.

Le calcul du taux de non-conformité réel et du taux de non-conformité supérieur est indiqué dans l'illustration ci-dessous.

Illustration: Calcul du taux de non-conformité supérieur

Par exemple, si:
 Taux de non-conformité tolérable: 6%
 Taux de non-conformité attendu: 1,5%
 Taille de l'échantillon : 103
 Cas réels de non-conformité trouvés dans l'échantillon : 4
 Le réel taux non-conformité est donc $4/103 * 100 = 3,88\%$
 Niveau de confiance: 95%
 Alors le taux de non-conformité supérieur =
 taux réel de non-conf. + risque d'échantillonnage
 Taux de non-conformité supérieur = 5,38%

Next smallest sample size

Sample size	Actual number of noncompliances found										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2

- Pour formuler une conclusion d'audit, le taux de non-conformité supérieur est ensuite comparé au taux de non-conformité tolérable.
- Si le taux de non-conformité supérieur est > taux de non-conformité tolérable, le sujet n'est pas conforme aux critères.
- Si le taux de non-conformité maximal est < taux de non-conformité tolérable, le sujet est conforme aux critères.
- Cependant, les auditeurs doivent prendre en compte le l'importance relative des problèmes et l'omniprésence de la non-conformité et décider de la conclusion ou de l'opinion la plus appropriée.

Si l'auditeur effectue un échantillonnage non statistique ou discrétionnaire, le risque d'échantillonnage peut ne pas être directement mesurable. Cependant, il est généralement approprié que l'auditeur conclue que les résultats de l'échantillon ne permettent pas un niveau de conformité acceptable si le taux réel de non-conformité dépasse le taux de non-conformité attendu lors de la conception de l'échantillon.

Évaluation des résultats de l'échantillon pour déterminer la valeur monétaire de la non-conformité

Si la population de l'échantillon est basée sur des valeurs monétaires, l'auditeur peut évaluer les résultats de l'échantillon pour identifier la valeur monétaire de la non-conformité, puis la projeter sur la population pour calculer une estimation de la valeur probable de la non-conformité.

Deux approches sont couramment utilisées pour projeter les résultats de conformité sur une population monétaire. Premièrement, si la non-conformité monétaire correspond à des erreurs à 100% provenant d'une population d'opérations de taille similaire, le même taux de non-conformité réel mentionné précédemment pour les attributs de conformité non monétaires peut être utilisé pour estimer la valeur monétaire probable de la-conformité. Le premier exemple de l'illustration ci-dessous explique cette approche.

La deuxième approche pour projeter les résultats de l'échantillon de conformité afin d'identifier la valeur monétaire de la non-conformité dans la population totale consiste à calculer d'abord le taux de non-conformité identifié dans l'échantillon; cela est expliqué dans le deuxième exemple de l'illustration ci-dessous.

Illustration: Calcul de la valeur monétaire de la non-conformité

Exemple 1:

Si 4 cas de non-conformité sont observés dans un échantillon de 103, le taux de non-conformité est de 3,88% (4/103). En supposant que 4 étaient non conformes à 100% et que la population soit constituée d'opérations homogènes, le taux de non-conformité de 3,88% peut être appliqué à la valeur monétaire de la population totale pour estimer la valeur monétaire de la non-conformité dans la population. Si la valeur totale de la population échantillonnée est de 5 000 000, la valeur monétaire probable projetée de la non-conformité est de 194 000 (5 000 000 X 3,88%).

Exemple 2:

Par exemple, l'auditeur a sélectionné des échantillons dont la valeur monétaire s'élève à 20 000 dollars et la valeur de non-conformité identifiée dans les échantillons s'élève à 650 dollars, ce qui donne un taux de non-conformité de 3% dans les opérations testées (660/20 000). En supposant que la valeur monétaire totale de la population est de 5 000 000 \$, la valeur monétaire probable prévue de la non-conformité est de 150 000 \$ (5 000 000 x 3%).

La valeur monétaire de la non-conformité est ensuite comparée au seuil/à l'importance relative pour arriver à la conclusion.

4.6 Préparation du plan d'audit

ISSAI 4000.137: l'auditeur doit développer et documenter une stratégie d'audit et un plan d'audit qui décrivent ensemble la manière dont l'audit sera effectué pour émettre des rapports adaptés à la situation, aux ressources nécessaires et au calendrier des travaux d'audit.

La préparation du plan d'audit est la dernière étape du processus de planification. Les normes insistent sur la nécessité d'une stratégie d'audit et d'un plan d'audit, car cela aide les ISC à définir comment l'audit se déroulera du début à la fin. Tous les aspects essentiels d'un audit de conformité sont examinés et un accord est réalisé sur ce qui sera fait (stratégie d'audit) et sur la manière (plan d'audit). La stratégie d'audit et le plan d'audit doivent être documentés par écrit et mis à jour au besoin tout au long de l'audit. La planification implique également des considérations liées à l'orientation, à la supervision et à l'examen de l'équipe d'audit. La stratégie d'audit et le plan d'audit réunis sont tous deux désignés sous le nom de memorandum de planification des audits.

4.6.1 Plan d'audit

L'auditeur établit la stratégie d'audit globale et le plan d'audit dans le document, qui définit la portée, le calendrier et l'orientation de l'audit et guide l'élaboration du programme d'audit plus détaillé. Le plan d'audit peut inclure:

- a. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues et la date à laquelle elles seront effectuées.
- b. Une évaluation du risque et des contrôles internes pertinents pour l'audit.
- c. Les procédures d'audit conçues pour répondre aux risques.
- d. Les éléments probants potentiels à recueillir lors de l'audit.

Un modèle de plan d'audit proposé est fourni avec le guide de processus à l'Annexe 4.7.

4.6.2 Mise à jour du plan d'audit

L'auditeur met à jour la stratégie d'audit et le plan d'audit, le cas échéant, tout au long de l'audit. Lors de la planification et de la réalisation des audits de conformité, l'auditeur opérant dans les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peut prendre en compte la nécessité:

- D'identifier la ou les personnes susceptibles d'être tenues responsables d'actes de non-conformité.
- De prendre en compte toute période de prescription applicable.
- De distinguer la responsabilité personnelle concernant les actes de non-conformité de la responsabilité pour les actes illicites (fraude présumée).

Dans certaines administrations, des audits de conformité peuvent être effectués dans le cadre de l'audit des états financiers. L'auditeur peut juger efficace d'intégrer une stratégie d'audit, un plan d'audit et des procédures d'audit nécessaires à l'audit de conformité à celles requises pour l'audit des états financiers.

4.6.3 Procédures d'audit prévues

Lors de la préparation d'un plan d'audit, les ISC examinent, réorganisent et documentent chaque étape du processus d'audit de manière suffisamment détaillée. Ainsi, les plans d'audit servent éventuellement de points de référence pour évaluer le flux des activités d'audit de conformité.

La planification des procédures d'audit implique la conception de procédures pour répondre aux risques de non-conformité identifiés. La nature exacte, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à effectuer peuvent varier considérablement d'un audit à l'autre. Néanmoins, les procédures d'audit de la conformité en général impliquent l'établissement des critères pertinents, c'est-à-dire les autorisations qui régissent l'entité, puis l'évaluation des informations pertinentes par rapport à ces autorisations. Le chapitre 5 sur les audits de conformité et la collecte de preuves discute des procédures d'audit.

4.7 Conclusion

Ce chapitre a traité des considérations initiales relatives à la planification des audits de conformité et du processus détaillé de planification d'un audit de conformité. Le chapitre fournit également des indications sur le moment de fournir une assurance «limitée» ou «raisonnable» dans un audit d'assurance. Les auditeurs élaborent leur plan d'audit en tenant compte du risque d'audit, y compris le risque de fraude, dans le but de parvenir à une conclusion ou à une opinion appropriée. Tous les documents de travail requis pour établir un plan d'audit sont fournis à la fin.

Annexe 4.1: Matrice de Stratégie d'Audit

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.137

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Matrice de stratégie d'audit préparée par		Signature	Examinée et approuvée par		Signature
Nom:					
Fonction:					
Date:					

1	2	3	4			
Domaines à prendre en considération	indiquez les questions observées et notées	Est-ce que les questions ont un impact sur le plan détaillé de l'audit, l'exécution et l'établissement de rapports ? Oui/Non	Si oui, expliquez en détail leurs incidences sur, mais pas exclusivement, les domaines suivants			
			L'étendue, le calendrier et les orientations	L'évaluation des risques	La phase d'exécution	La phase de compte rendu
Conclusion générale de l'analyse de la compétence de l'équipe et des exigences déontologiques						
Décisions concernant la mission						
Le sujet, l'étendue, les critères et autres caractéristiques de l'audit de conformité en tenant compte du mandat de l'ISC.						
Le type mission (mission de certification ou mission de compte rendu direct).						
Le niveau d'assurance à fournir.						
La composition de l'équipe d'audit et la répartition des travaux au sein de celle-ci, y compris, le cas échéant, la						

1	2	3	4			
Domaines à prendre en considération	indiquez les questions observées et notées	Est-ce que les questions ont un impact sur le plan détaillé de l'audit, l'exécution et l'établissement de rapports ? Oui/Non	Si oui, expliquez en détail leurs incidences sur, mais pas exclusivement, les domaines suivants			
			L'étendue, le calendrier et les orientations	L'évaluation des risques	La phase d'exécution	La phase de compte rendu
<p>nécessité de recourir à des experts, ainsi que les dates du contrôle de qualité.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prenez en considération la personne chargée du contrôle qualité de l'audit et l'affectation du domaine d'audit aux membres expérimentés de l'équipe • Envisagez de consacrer suffisamment de temps au domaine où il peut y avoir des risques élevés de non-conformité 						
Communication avec les entités auditées et /ou les responsables de la gouvernance.						
Responsabilité en matière d'établissement des rapports, ainsi que le/les destinataire(s), le calendrier et la forme des rapports.						
Entités auditées						
Evaluation de l'importance relative.						

1	2	3	4			
Domaines à prendre en considération	indiquez les questions observées et notées	Est-ce que les questions ont un impact sur le plan détaillé de l'audit, l'exécution et l'établissement de rapports ? Oui/Non	Si oui, expliquez en détail leurs incidences sur, mais pas exclusivement, les domaines suivants			
<ul style="list-style-type: none"> – Déterminer l'importance relative qualitative – Déterminer l'importance relative quantitative 			L'étendue, le calendrier et les orientations	L'évaluation des risques	La phase d'exécution	La phase de compte rendu
Dispositions relatives au contrôle de qualité						
Autres questions importantes						

Draft

Remplissage de la Matrice de Stratégie d'Audit: Guide sur le processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail d'audit est de préparer une matrice de stratégie globale d'audit détaillant les domaines à prendre en considération et de voir comment chaque élément aura un impact sur la planification et la réalisation de l'audit, ainsi que la phase d'établissement de rapports de l'audit. Il prend en compte les résultats de l'analyse des exigences relatives à la déontologie et la compétence de l'équipe d'audit.
Exigences d'ISSAI couvertes	ISSAI 4000.137
Guide	<p>Colonne 1 Enumérez les domaines à prendre en considération dans le cadre de l'audit de l'entité, y compris l'analyse du comportement éthique et de la compétence de l'équipe. Sur la base de la nature et de la complexité de l'audit de l'entité envisagée, la liste des questions à examiner dans un audit particulier peut dépasser celles proposées. Les domaines peuvent être décomposés en fonction des questions.</p> <p>Colonne 2 Indiquez les points observés par rapport aux questions énumérées dans la colonne 1.</p> <p>Colonne 3 Notez si les questions observées et indiquées en fonction de chaque domaine de considération énuméré dans la colonne 1 auront un impact sur la planification, l'exécution et la phase de l'établissement de rapports de l'audit.</p> <p>Colonne 4 Si la réponse à la question de la colonne 3 liée aux domaines à prendre en considération est « oui », alors cette colonne nécessite une description de la manière dont ces questions affectent des domaines tels que la portée, le calendrier et l'orientation de l'audit, l'évaluation des risques,</p>
Conclusion	Le responsable de l'équipe de l'audit et le superviseur doivent conclure que toutes les questions importantes affectant l'audit ont été suffisamment examinées et qu'une stratégie appropriée a été mise en place pour aborder les questions susceptibles d'affecter la planification et l'exécution de l'audit. Le document sur les stratégies doit inclure cette conclusion. Le document de travail sur la stratégie de l'audit doit être constamment mis à jour.
Enregistrement d'éléments probants de l'auditeur et de l'examineur	Le tableau indiquant le nom de la personne qui a préparé et documenté le document de travail, ainsi que le nom de l'examineur, doit être rempli à la fin. Quoique que l'équipe doive collectivement préparer et compléter ce document de travail, il peut s'agir du chef d'équipe ou de l'un des membres qui a effectué la préparation jusqu'à la signature. L'examineur approuve le document.

Annexe 4.2: Compréhension de l'entité et de son environnement

Exigence d'ISSAI couverte: ISSAI 4000.131

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparé par	Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Contexte de l'entité
Environnement externe affectant l'entité
Directive et intérêt parlementaires
Lois et règlements régissant l'entité
Questions relatives à l'audit rapportées dans les médias
Domaines de travail importants ayant une incidence sur la vie des citoyens
Environnement interne affectant l'entité
Structure organisationnelle et source de financement
Objectifs et stratégies de l'entité

Fonction principale ou nature de l'entité
Existence et indépendance de fonctions d'audit interne
Sélection et application de systèmes de gestion financière
Processus de budgétisation
Systèmes comptables
Exigences en matière de rapport et délais
Prise en compte d'autres facteurs ayant une incidence sur l'activité de l'entité
Personnel clé de l'entité
Conclusion générale: Risques importants ayant une incidence sur l'entité (risque lié à l'exploitation d'une entité)

Remplissage du modèle aux fins de comprendre l'entité et son environnement: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	<p>L'objectif de ce modèle de document de travail d'audit est d'établir et de documenter la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris les contrôles internes pertinents pour un audit. L'ISSAI 4000.131 exige que l'auditeur évalue le risque de non-conformité par la connaissance de l'entité et de son environnement.</p>
ISSAI applicables	<p>ISSAI 4000.131</p>
Orientations	<p>l'auditeur doit comprendre l'entité et son environnement afin d'évaluer le risque de non-conformité dans les opérations de l'entité et dans ses activités financières,</p> <p>Sur la base de la liste fournie dans le modèle ci-dessus, l'auditeur peut avoir une compréhension générale de l'entité, en tenant compte de facteurs internes et externes. Il est essentiel que l'auditeur comprenne l'activité principale de l'entité. En documentant la compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur doit garder à l'esprit le risque lié à l'entité (risques d'entreprise ou risque lié à l'entité) pouvant survenir au cours de ses opérations et pouvant entraîner une non-conformité importante dans l'entité.</p> <p>Prendre en considération la liste des documents sources fournie dans le tableau ci-dessous comme source possible permettant de trouver et de documenter les informations requises.</p>
Conclusion	<p>L'équipe de l'audit doit conclure qu'il y a une bonne compréhension de l'entité et que chaque auditeur de l'équipe a une connaissance de l'entité. L'équipe doit également s'assurer que cette documentation est bien liée à l'évaluation du risque de non-conformité significative, à l'évaluation de l'environnement de contrôle et à l'identification des activités de contrôle en rapport avec les risques identifiés.</p>
Enregistrement des éléments d'information du membre de l'équipe responsable et de l'examineur	<p>Le tableau indiquant le nom de l'auteur ayant préparé et documenté le l'importance relative et le nom de l'examineur doit être rempli à la fin. Bien que l'équipe doive collectivement documenter la compréhension de l'entité, il peut s'agir du nom du chef d'équipe ou de l'un des membres ayant pris la responsabilité de préparer ce document qui le signe sous le contrôle du préparateur.</p> <p>L'examineur, généralement le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer qu'il a été examiné.</p>

Remplissage du modèle aux fins de comprendre l'entité et son environnement: Guide processus de proposé

Sources du document pour comprendre l'entité:

No.	Documents	Documents obtenus (Oui/Non)	Référence du document de travail
1	Mandat, rôles et responsabilités de l'organisation		
2	Projet d'états financiers		
3	Budget approuvé du gouvernement, des projets et des ONG		
4	Documents de Planification		
5	Liste des principales activités réalisées pendant la période à auditer		
6	Organisation du projet		
7	Comptes des subventions et des emprunts		
8	Documents de projet		
9	Liste des lois, règles et réglementations pertinentes et applicables		
10	Ententes de prêts et de subventions		
11	Comptes Consolidés du Fonds Budgétaire		
12	Autres sources de financement de l'entité		
13	Liste des principales agences encourageant des dépenses		
14	Compte rendu de réunion d'examen		
15	Fichiers de correspondance importants		
16	Exigence relative au rapport financier standard		
17	Procédures inhérentes aux flux de trésorerie, y compris les remboursements		
18	Rapports d'audit antérieurs et rapports d'audit interne		
19	Liste des comptes et relevés bancaires		
20	Règlement financier et règles de gestions financières		
21	Règles en matière d'approvisionnement		
22	Autres		

Annexe 4.3: Compréhension des contrôles internes et de l'environnement de contrôle

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.131

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Prépare par	Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Name:				
Fonction				
Date:				

Cadre COSO de Contrôle Interne: Evaluation	Oui	Non	Observations
ENVIRONNEMENT DE CONTROLE: Manifeste de l'engagement envers l'intégrité et les valeurs éthiques			
1. Est-ce qu'il existe des normes de conduite exhaustives concernant les pratiques commerciales acceptables, les conflits d'intérêts et les normes de comportement éthique et moral attendues à l'égard de l'entreprise? L'entité a-t-elle la responsable de définir et d'appliquer les normes?			
2. Est-ce que l'auditeur dispose des résultats des enquêtes auprès des employés concernant le comportement éthique, et des informations similaires provenant de tiers?			
3. Est-ce que les normes de conduite sont communiquées et renforcées régulièrement à tous les niveaux de l'organisation, aux prestataires de services externes et aux partenaires? Est-ce que les efforts de la direction pour communiquer les normes sont à la fois suffisants et efficaces pour sensibiliser et motiver la conformité?			
4. Est-ce que le conseil d'administration et la direction manifestent leur engagement envers les normes de conduite à travers des mesures et des comportements? Est-ce qu'il y a une cohérence à tous les niveaux de l'organisation?			
ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE: Assume une responsabilité de surveillance			
5. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire définit, maintient et évalue périodiquement les compétences et l'expertise nécessaires de ses membres pour leur permettre de poser des questions pertinentes à la haute direction et de prendre des mesures adaptées?			
6. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire définit les attentes en matière de performance,			

Cadre COSO de Contrôle Interne: Evaluation	Oui	Non	Observations
d'intégrité et de valeurs éthiques du chef de l'entité (ou d'un rôle équivalent)?			
7. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire assume la responsabilité de surveiller la direction concernant la conception, la mise en œuvre et l'exécution du contrôle interne?			
ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE: Établit la structure, l'autorisation et la responsabilité			
8. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire a mis en place des structures et des processus de surveillance appropriés (conseil et comités) concernant l'entité?			
9. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire conserve une autorité sur les décisions importantes et examine l'affectation et les limites de la direction en matière d'autorisations et de responsabilités?			
ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE: Manifeste de l'engagement à l'égard de la compétence			
10. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire comprend des membres possédant le niveau requis de compétence et d'expertise à la hauteur des responsabilités?			
11. Est-ce que les examens réalisés sur l'efficacité de la surveillance par le conseil d'administration ou un organe similaire sont commandités périodiquement et/ou à des fins réglementaires, et des possibilités d'amélioration identifiées et abordées?			
12. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire exerce efficacement ses responsabilités fiduciaires (en vertu des règlements régissant l'administration) et fait preuve de vigilance (par exemple, en matière de préparation et d'assistance aux réunions, d'examen des états financiers et d'autres informations)?			
13. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire évalue les performances, l'intégrité et les valeurs éthiques du chef de l'entité (ou d'une personne jouant un rôle équivalent) et prend les mesures nécessaires pour corriger les lacunes?			
14. Est-ce que des plans de relève et d'urgence ou les deux existent concernant le chef de l'entité et d'autres postes clés afin d'affecter des responsabilités importantes concernant le contrôle interne?			

Cadre COSO de Contrôle Interne: Evaluation	Oui	Non	Observations
ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE: Assure le respect du principe de responsabilité			
15. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire peut s'opposer à la haute direction en posant des questions pertinentes sur les plans et la performance de l'entité et exige des mesures de suivi et des mesures correctives, le cas échéant?			
16. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire agit pour corriger les lacunes en matière de compétence, de contrôle interne et de normes de conduite du chef de l'entité, de l'organisation, et de ses prestataires de services externes?			
17. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire aligne de manière appropriée la rémunération, les incitations et les récompenses, y compris en tenant compte des pressions liées, en s'acquittant des responsabilités de contrôle interne dans la réalisation des objectifs?			
EVALUATION DES RISQUES			
1. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire prend en considération les risques importants liés à l'atteinte d'objectifs de sources externes, tels que les exigences des créanciers, les conditions économiques, la réglementation, les relations de travail et la durabilité? Est-ce que l'organisation identifie les questions et les tendances connexes?			
2. Est-ce que l'organisation prend en considération les risques importants liés à l'atteinte des objectifs découlant de sources internes, notamment la continuité des opérations, le maintien et la planification de la relève concernant les employés clés, le financement et la disponibilité des programmes clés, la rémunération et les avantages sociaux de façon concurrentielle, et la sécurité des systèmes d'information ainsi que les systèmes de sauvegarde? Est-ce que l'organisation identifie les questions et les tendances connexes?			
3. Est-ce que la direction a mis en place un processus permettant d'évaluer les risques de façon proactive au fur et à mesure que des évolutions importantes se produisent, tels que des changements au sein du gouvernement, les changements économiques/ géopolitiques, des fraudes, et des contournements des contrôles internes par la direction?			

Cadre COSO de Contrôle Interne: Evaluation	Oui	Non	Observations
4. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire applique un niveau approprié de scepticisme et peut s'opposer à l'évaluation des risques par la direction?			
ACTIVITES DE CONTROLE			
1. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire est chargé de superviser efficacement la direction dans l'exécution des activités de contrôle?			
2. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire a l'assurance nécessaire de la direction, des auditeurs internes et externes et autres (le cas échéant) que les activités de contrôle sont conçues de manière efficace pour traiter tous les risques importants ?			
3. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire pose des questions précises à la direction concernant la sélection, le développement et le déploiement des activités de contrôle dans les domaines à risque important et nécessitant des corrections si nécessaire? Est-ce que l'entité conçoit des activités de contrôle de manière proactive pour faire face aux nouveaux domaines à risques importants?			
INFORMATIONS ET COMMUNICATION			
1. Est-ce que le conseil d'administration ou un organe similaire et la direction ont en place un niveau de communication efficace pour remplir leurs rôles en ce qui concerne les objectifs de l'entité et permettant une orientation cohérente et donnant le ton au sommet?			
2. Est-ce que le Conseil d'administration ou un organe similaire reçoit les informations opérationnelles et financières nécessaires relatives à l'atteinte des objectifs de l'entité en temps utile et sous une forme facilitant leur utilisation? Est-ce que le Conseil examine et discute de ces informations?			
3. Est-ce que le Conseil d'administration ou un organe similaire fait preuve de jugement critique efficace pour examiner les informations fournies et présenter des points de vue alternatifs?			
4. Est-ce que le Conseil d'administration ou une entité similaire examine les informations fournies aux parties prenantes externes pour vérifier leur exhaustivité, leur pertinence et leur précision?			

Cadre COSO de Contrôle Interne: Evaluation	Oui	Non	Observations
5. Est-ce que le Conseil d'administration ou un organe similaire reçoit les communications concernant les informations pertinentes provenant des évaluations de tiers?			
6. Existe-t-il des canaux de communication ouverts permettant au conseil d'administration ou à une entité similaire de recevoir des informations pertinentes de citoyens, d'utilisateurs, de fournisseurs, d'auditeurs externes, de régulateurs, d'analystes financiers et d'autres personnes?			
7. Existe-t-il un processus efficace établi et porté périodiquement à la connaissance des dirigeants, des employés et autres permettant des communications ouvertes des cas présumés d'actes répréhensibles de la part de l'entité ou d'employés de l'entité?			

Draft

Remplissage du modèle aux fins de compréhension des contrôles internes et de l'environnement de contrôle: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	<p>Ce modèle permet de comprendre les principales responsabilités au niveau du conseil d'administration et au sein de chacune des cinq composantes interdépendantes du système de contrôle interne d'une entité, tel que décrit dans le cadre COSO du contrôle interne. Le rôle de l'auditeur au sein de ce système est axé sur les contrôles internes concernant les informations financières et sur les processus mis en place pour concevoir, mettre en œuvre et surveiller le système de contrôle interne élargi de l'entité.</p>
Exigences d'ISSAI traitées	<p>ISSAI 4000.131</p>
Guide	<p>Globalement Dans chaque composante se trouve une série de questions que le comité d'audit doit évaluer pour s'assurer que les contrôles au niveau du conseil d'administration sont mis en place et fonctionnent. Ces questions doivent être discutées dans un forum ouvert avec les personnes qui ont une base pour répondre aux questions. L'auditeur doit demander des réponses détaillées et des exemples à l'équipe de la direction devant inclure les membres clés de l'équipe de la direction, les auditeurs internes et autres.</p> <p>Environnement de contrôle L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent la base de l'exécution du contrôle interne dans toute l'organisation. La haute direction donne le ton au sommet concernant l'importance du contrôle interne et des normes de conduite attendues.</p> <p>Evaluation des risques L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif permettant d'identifier et d'analyser les risques liés à la réalisation des objectifs de l'entité, constituant ainsi une base pour définir comment gérer les risques. La direction prend en considération les changements possibles dans l'environnement externe et dans son propre modèle d'entreprise qui peuvent entraver la réalisation de ses objectifs.</p> <p>Activités de contrôle Les activités de contrôle sont les actions établies par les règles et les procédures pour aider à assurer que les directives de la direction visant à atténuer les risques liés à la réalisation des objectifs sont mises en œuvre. Les activités de contrôle sont effectuées à tous les niveaux de l'entité et à différentes phases des processus administratifs et dans l'environnement technologique</p> <p>Informations et communication Les informations sont nécessaires pour que l'entité puisse s'acquitter de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre ses objectifs. La communication a lieu à la fois en interne et à l'extérieur et fournit à l'organisation les informations nécessaires pour effectuer les contrôles quotidiens. La communication permet au personnel de</p>

	<p>comprendre les responsabilités du contrôle interne et leur importance en ce qui concerne la réalisation des objectifs</p> <p>Activités de surveillance Des évaluations continues, des évaluations séparées ou une combinaison des deux types d'évaluations sont utilisées pour déterminer si chacune des cinq composantes du contrôle interne, y compris les contrôles touchant les principes de chaque composante, sont effectifs et fonctionnent. Les constatations sont évaluées et les lacunes sont communiquées en temps utile, les questions graves étant signalées à la haute direction et au conseil d'administration.</p>
Conclusion	Le responsable de l'équipe d'audit et le superviseur doivent conclure que tous les domaines importants de l'environnement de contrôle soumis à évaluation ont été dûment pris en considération.
Éléments d'informations de l'auditeur et de l'examineur	<p>Le tableau indiquant le nom d'une personne ayant évalué l'environnement de contrôle et l'examineur doit être mentionné à la fin. Un des membres de l'équipe peut évaluer l'environnement de contrôle, auquel cas il/elle peut approuver en tant qu'évaluateur.</p> <p>L'examineur, généralement le superviseur de l'audit, doit approuver ce document pour s'assurer que les travaux effectués par l'équipe ont été examinés en conséquence.</p>

Annexe 4.4: Évaluation des risques de fraude à l'étape de la planification de l'audit

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.225

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparé par		Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Nature et étendue des procédures d'audit	Registre des travaux effectués	Risques identifiés
Renseignez-vous sur des parties différentes et obtenez des éléments probants relatifs aux éléments suivants:		
Processus mis en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y faire face.		
Si la direction est au courant ou non de toute fraude, de tout soupçon de fraude ou de toute enquête sur les fraudes en cours, et enregistre ou non une copie du (des) rapport(s) d'/des audit(s) spécial /judiciaire, etc.		
Toute préoccupation que la personne / partie peut avoir concernant un risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes.		
Si des faiblesses significatives relatives au contrôle interne, identifiées au cours de l'année ont été traitées ou non avec succès et de manière appropriée.		
En interrogeant la personne ou la partie, documentez toute préoccupation concernant la nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction des systèmes de comptabilité et de contrôle mis en place pour prévenir et déceler des fraudes.		
Test des contrôles d'atténuation		
A travers des discussions avec la direction, identifiez tout contrôle spécifique que la direction considère approprié pour atténuer le risque d'erreurs résultant d'une fraude.		
Effectuez des tests de contrôle permettant d'évaluer l'efficacité de chacun de ces contrôles d'atténuation. Documentez: – La procédure d'audit conçue; et		

Nature et étendue des procédures d'audit	Registre des travaux effectués	Risques identifiés
– Le constat d'audit de la procédure (s).		
<p>Si les contrôles se sont avérés inefficaces, procédez comme suit:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Documentez si la première évaluation des risques doit ou non être révisée; et – Déterminez l'impact sur les procédures d'audit prévues. 		
Procédures permettant d'identifier les risques de fraude et les non-conformités du fait que la direction ait outrepassé des contrôles		
<p>En discutant avec d'autres membres du personnel ne faisant pas partie de la direction, déterminez si des pressions inhabituelles sont exercées ou non par la direction dans l'intention d'outrepasser les contrôles internes pouvant exister.</p>		
<p>Acquérez une compréhension de la logique commerciale des opérations importantes dont l'équipe d'audit prend connaissance et qui sortent du cours normal des activités de l'entité auditée ou qui semblent inhabituelles compte tenu de la compréhension de l'entité auditée et de l'environnement par l'auditeur.</p>		
<p>Examinez toute documentation pertinente indiquant la nécessité de ce type d'opération et évaluez son caractère raisonnable.</p>		
Procédures d'identification des risques de fraude et de non-conformité en raison des pratiques comptables		
<p>Acquérez une compréhension du processus d'établissement de rapports financiers et des contrôles portant sur les écritures de journaux ou tout autre ajustement.</p>		
<p>Évaluez la conception des contrôles portant sur les écritures de journal et les ajustements et déterminez s'ils ont été mis en œuvre.</p>		
<p>Examinez les écritures de journal traitées au cours de l'exercice et identifiez celles qui sont inappropriées ou inhabituelles, ou d'autres ajustements, en particulier en fin de l'année.</p>		
<p>Déterminer le calendrier des tests et la sélection des éléments à tester.</p>		
<p>Concernant les écritures de journal sélectionnées, testez la pertinence des écritures enregistrées dans le grand livre et les autres ajustements apportés lors de la préparation des états financiers.</p>		

Remplissage du modèle d'évaluation des risques de fraude à l'étape de la planification de l'audit: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle est de disposer d'informations sur le risque de fraude dans le cadre de la compréhension globale de l'entité et de l'environnement de contrôle.
Exigences d'ISSAI traitées	ISSAI 4000.131
Guide	<p>Globalement Bien que la détection d'actes potentiels illégaux, y compris de fraude, ne soit pas l'objectif principal de l'audit de conformité, l'auditeur doit inclure les facteurs de risque de fraude dans ses évaluations des risques et faire attention, lors de ses travaux, aux signes révélateurs d'actes illégaux, notamment de fraude.</p> <p>Consultez un conseiller juridique Les auditeurs peuvent envisager de consulter un conseiller juridique ou des autorités réglementaires compétentes. En outre, ils peuvent communiquer leurs soupçons aux niveaux de direction appropriés ou aux responsables de la gouvernance, puis faire un suivi pour s'assurer que des mesures appropriées ont été prises.</p> <p>Tribunal En raison des différents mandats et structures organisationnelles existant à l'échelle internationale, un tribunal peut déterminer si une opération particulière est illégale et constitue une infraction pénale. Mais les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent également conclure qu'une opération particulière est illégale et justifier l'application de sanctions à l'encontre de la personne responsable, et décider sur les remboursements de fonds, les avoirs détournés et les paiements indus et inappropriés.</p> <p>Sanctions ou remboursement de Paiements indus Bien que les auditeurs ne déterminent pas si un acte illégal constitue ou non une infraction pénale ou si une responsabilité civile a eu lieu ou non, ils ont la responsabilité de définir si oui ou non les opérations en question sont conformes aux lois et règlements applicables et si elles constituent ou non des infractions pouvant amener le tribunal à imposer des sanctions ou le remboursement de paiements indus et inappropriés ou d'avoirs détournés.</p>
Conclusion	Le responsable de l'équipe d'audit et le superviseur doivent conclure l'évaluation des risques de fraude et des risques d'actes illégaux.
Éléments d'informations de l'auditeur et de l'examineur	<p>Le tableau indiquant le nom de la personne ayant évalué le risque de fraude et l'examineur doit être mentionné à la fin. Un des membres de l'équipe peut évaluer le risque de fraude, auquel cas il/elle peut approuver en tant qu'évaluateur.</p> <p>L'examineur, généralement le superviseur de l'audit, doit approuver ce document pour s'assurer que les travaux effectués par l'équipe ont été examinés en conséquence</p>

Annexe 4.5: Registre des risques

Exigence ISSAI traitée: ISSAI 4000.5.2

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparé par		Signature	Examiné et préparé par		Signature
Nom:					
Fonction:					
Date:					

No.	Domaines touchant le sujet	Risques identifiés	Lien avec les risques inhérent, de contrôle et de fraude	Observations

Draft

Remplissage du modèle de registre des risques: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail d'audit est d'enregistrer les risques de non-conformité identifiés lors de la détermination du processus d'évaluation des risques. L'ISSAI exige que l'auditeur évalue le risque de non-conformité significative à travers sa compréhension de l'entité et de son environnement.										
Exigences d'ISSAI traitées	ISSAI 4000.52										
Guide	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="456 600 662 762"> Globalement </td> <td data-bbox="662 600 1403 762"> L'enregistrement des risques dans le registre des risques doit avoir lieu en même temps que la détermination des risques inhérents, de contrôle et de fraude. Lors de l'audit suivant, ce registre des risques peut être mis à jour en fonction des nouveaux risques identifiés, sans avoir à reprendre tout le processus. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 762 662 835"> Colonne 1 </td> <td data-bbox="662 762 1403 835"> Dans cette colonne, l'auditeur peut enregistrer différents domaines principaux du sujet où les risques sont identifiés. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 835 662 968"> colonne 2 </td> <td data-bbox="662 835 1403 968"> Dans cette colonne, l'auditeur doit enregistrer les risques identifiés dans des domaines différents. Lors de l'enregistrement de ces risques, l'auditeur doit garder à l'esprit «ce qui pourrait tourner mal» en conséquence des risques identifiés </td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 968 662 1140"> Colonne 3 </td> <td data-bbox="662 968 1403 1140"> Les risques identifiés et enregistrés dans le registre des risques devront ensuite être reliés aux activités de contrôle et au risque de non-conformité importante. À cette fin, un numéro d'identification unique doit être affecté à chaque risque identifié pour faciliter la consultation. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 1140 662 1209"> Colonne 4 </td> <td data-bbox="662 1140 1403 1209"> Ajoutez tout commentaire concernant le risque identifié et les spécificités à prendre en compte lors de l'audit. </td> </tr> </table>	Globalement	L'enregistrement des risques dans le registre des risques doit avoir lieu en même temps que la détermination des risques inhérents, de contrôle et de fraude. Lors de l'audit suivant, ce registre des risques peut être mis à jour en fonction des nouveaux risques identifiés, sans avoir à reprendre tout le processus.	Colonne 1	Dans cette colonne, l'auditeur peut enregistrer différents domaines principaux du sujet où les risques sont identifiés.	colonne 2	Dans cette colonne, l'auditeur doit enregistrer les risques identifiés dans des domaines différents. Lors de l'enregistrement de ces risques, l'auditeur doit garder à l'esprit «ce qui pourrait tourner mal» en conséquence des risques identifiés	Colonne 3	Les risques identifiés et enregistrés dans le registre des risques devront ensuite être reliés aux activités de contrôle et au risque de non-conformité importante. À cette fin, un numéro d'identification unique doit être affecté à chaque risque identifié pour faciliter la consultation.	Colonne 4	Ajoutez tout commentaire concernant le risque identifié et les spécificités à prendre en compte lors de l'audit.
Globalement	L'enregistrement des risques dans le registre des risques doit avoir lieu en même temps que la détermination des risques inhérents, de contrôle et de fraude. Lors de l'audit suivant, ce registre des risques peut être mis à jour en fonction des nouveaux risques identifiés, sans avoir à reprendre tout le processus.										
Colonne 1	Dans cette colonne, l'auditeur peut enregistrer différents domaines principaux du sujet où les risques sont identifiés.										
colonne 2	Dans cette colonne, l'auditeur doit enregistrer les risques identifiés dans des domaines différents. Lors de l'enregistrement de ces risques, l'auditeur doit garder à l'esprit «ce qui pourrait tourner mal» en conséquence des risques identifiés										
Colonne 3	Les risques identifiés et enregistrés dans le registre des risques devront ensuite être reliés aux activités de contrôle et au risque de non-conformité importante. À cette fin, un numéro d'identification unique doit être affecté à chaque risque identifié pour faciliter la consultation.										
Colonne 4	Ajoutez tout commentaire concernant le risque identifié et les spécificités à prendre en compte lors de l'audit.										
Éléments d'informations de l'auditeur et de l'examineur	<p>Le tableau indiquant le nom de la personne ayant préparé ce registre de risques et de l'examineur doit être rempli à la fin. L'auteur, qui peut être un chef d'équipe ou un des membres de l'équipe, doit signer en conséquence.</p> <p>L'examineur, généralement le superviseur de l'audit doit signer ce document pour s'assurer que les travaux effectués par l'équipe ont été examinés en conséquence.</p>										

Annexe 4.6: Définition de l'importance relative dans la phase de planification

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.125

Nom de l'entité	
Période de l'audit	

Prépare par		Signature	Examine et approuve par		Signature
Nom:					
Fonction:					
Date:					

1	2	3	4	5	6
Référence	Seuil	% de l'importance relative	Nombre d'habitants	Nombre de l'importance relative	Nombre de l'importance relative Révision
Montant du paiement	1 à 5%	5%	Xxxx	xxxx	
Révision	1 à 4%	4%	Xxxx		xxxx
Détermination de l'importance relative quantitative					
Justification de la référence appliquée (la manière dont le montant total est calculé)					
Justification du pourcentage utilisé					
Raison de la révision de l'importance relative					
Détermination de l'importance relative quantitative					
Importance relative par nature					
Importance relative par contexte					
Détermination du seuil qualitatif					

Remplissage du modèle d'établissement d'importance relative dans la phase de planification: Guide de processus proposé

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif visé par ce modèle de document de travail est de déterminer l'importance relative concernant la planification et de la réalisation de l'audit, et cela est effectué dans le cadre de la stratégie globale d'audit. L'importance relative déterminée dans l'étape de la planification peut être révisée au fur et à mesure que l'audit progresse.
Exigences d'ISSAI traitées	ISSAI 4000.125
Guide	<p>La première étape consiste à déterminer l'importance relative, ce qui aura également un impact sur l'expression d'une opinion ou d'une conclusion sur le sujet à l'étape du compte rendu. En faisant preuve de jugement professionnel et en se servant de son expérience antérieure en audit, l'auditeur détermine le niveau de l'importance relative au début de l'audit. L'objectif est de garantir qu'une non-conformité en-deçà du seuil de l'importance relative n'aura pas d'impact sur la conclusion et n'aura pas d'incidence sur la finalité pour laquelle les rapports sont utilisés par les utilisateurs.</p>
Colonne 1	Choisissez une appropriée pour déterminer l'importance relative de la planification à l'égard du sujet examiné. Dans l'exemple donné, le point de référence choisi est le montant total du paiement. En choisissant ce point de référence, l'auditeur doit déterminer si cet élément est essentiel pour les utilisateurs. La raison du choix de cette référence peut être enregistrée en conséquence sur la première ligne prévue pour l'enregistrement narratif sur la détermination de l'importance relative globale.
Colonne 2	Déterminer le seuil de l'importance relative. Le seuil dépendra de la politique de l'ISC et peut se situer, par exemple, entre 0,5% et 2% ou 1% à 5%. Cela peut également dépendre du type de référence choisie dans le sujet global de l'audit.
Colonne 3	<p>À partir du seuil donné, choisissez un pourcentage à appliquer à la valeur totale de la population pour obtenir le montant de l'importance relative (dans l'exemple donné, il représente 5% du total des paiements). Le pourcentage de l'importance relative à appliquer sera déterminé par la sensibilité des éléments. La sensibilité est la mesure dans laquelle les éléments sont considérés comme «critiques» par les utilisateurs. Le pourcentage à appliquer peut être déterminé comme suit:</p> <p>Très sensible: 1% Sensible: 2.5% Non sensible: 5%</p>
Colonne 4	Notez le nombre total de la population de la référence choisie à partir du sujet
Colonne 5	Calculer le montant de l'importance relative en appliquant le pourcentage choisi (de la colonne 3) au nombre total de la population (colonne 4). Ceci

	<p>représente le nombre de l'importance relative concernant le sujet à l'étape de planification.</p> <p>Colonne 6 C'est là que le nombre de l'importance relative révisée doit être enregistré, s'il s'avère nécessaire de réviser l'importance relative. Pour arriver à cette valeur, répétez le même processus comme ci-dessus. À l'aide d'un jugement professionnel, l'auditeur peut aussi simplement indiquer le montant de l'importance relative révisée 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. Sous la ligne 1, notez la description de l'utilisation de la référence choisie, la manière dont le montant total est calculé et utilisé comme référence. 2. Sous la ligne 2, enregistrez la justification de l'utilisation du pourcentage choisi. Cela dépend principalement de la sensibilité. Cela peut aussi dépendre de la nature de l'entité et de la discipline financière. 3. Sous la ligne 3, notez la raison de la révision de l'importance relative, afin de garder à l'esprit la raison pour laquelle le montant de l'importance relative a été révisé et pourquoi il était nécessaire de réviser l'importance relative. <p>En ce qui concerne l'importance relative qualitative:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sous la ligne 1, notez la prise en compte de l'importance relative par nature qui doit être prise en considération tout au long de l'audit. Cet aspect particulier est très important en matière d'audit du secteur public. 2. Sous la ligne 2, notez la prise en compte de l'importance relative par contexte qui doit être prise en considération tout au long de l'audit. Ceci est parfois une non-conformité mineure mais peut avoir un effet significatif. Reportez-vous à la section 4.5.7 sur l'importance relative. 3. Sous la ligne 3, notez comment le seuil de l'importance relative qualitative est défini concernant le sujet faisant l'objet de l'audit.
<p>Éléments d'informations de celui qui a effectué la préparation et l'examen</p>	<p>Le tableau indiquant le nom de la personne calculé l'importance relative et l'examineur doit être rempli à la fin. C'est généralement le chef d'équipe qui calcule l'importance relative, mais en consultation avec le superviseur de l'audit. Dans ce cas, le responsable de l'équipe d'audit doit approuver en tant qu'auteur.</p> <p>Le réviseur, généralement le superviseur de l'audit, doit approuver ce document pour s'assurer qu'il a été examiné.</p>

Annexe 4.7: Plan d'audit

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.225

Nom de l'entité	
Période d'audit	

	Préparé par	Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom				
Fonction:				
Date:				

Le mémorandum de planification d'audit est un document mixte comportant les parties suivantes.

PARTIE A:

Sections du mémo de planification
1. Introduction
2. Au sujet de l'entité
3. Type de mission d'audit de conformité
4. Sujet, étendue et critères de l'audit
5. Analyse du contrôle interne et de l'évaluation des risques
6. Risques inhérents

7. risques de carence de contrôle

8. Risques de fraude

9. Résultat combiné de l'évaluation des risques contenus dans le registre de risques

10. Prise en considération de l'importance relative

11. Echantillonnage

PARTIE B: Méthode d'audit et procédures d'audit prévues

1	2	3	4	5
Risques identifiés (à partir du registre)	Objectif	Critères	Source des éléments probants	Procédures d'audit à mettre en œuvre

PARTIE C: Dispositions administratives:

Tableau: Affectation des ressources (En heures)

Phases de l'audit	Total d'heures budgétisées				
	Auditeur	Chef d'équipe	Superviseur	Direction	Total
Planification					
Évaluation préliminaire					
Préparation du dossier d'audit					
Comprendre l'entité et réalisation de l'évaluation des risques					
Préparation du plan d'audit					
Autres					
Total					
Exécution de l'audit (collecte et évaluation d'éléments probants)					
Réunion de début					
Test de contrôles					
Tests de corroboration					
Examen des politiques					
Exécution de toutes les procédures					
Autres					
Total					
Rapports					
Préparation de la lettre de recommandation					
Elaboration du rapport d'audit contenant une conclusion ou opinion					
Total					
Grand total					

Partie D: Calendrier de l'audit

Phases de l'audit	Date prévue	Délai	Observations
Plan d'audit			
Préparé			
Examiné			
Approuvé par la direction			
Exécution de l'audit: champ de travail			
Début			
Achèvement			
Rapports d'audit			
Projet de rapport rédigé			
Examiné			
Approuvé par la direction			
Parution du rapport d'audit			

Partie E: Composition de l'équipe de l'audit et besoins en termes de spécialistes

Noms des auditeurs	Fonction	Répartition des rôles
Auditeur-1		Chef d'équipe
Auditeur-2		Chef d'équipe
Auditeur-3		Chef d'équipe
Auditeur-4		Superviseur

Remplissage du modèle aux fins de mémorandum concernant la planification d'audit: Guide de processus proposé

Objectif visé visé à travers le remplissage du modèle	<p>Ce document de travail constitue la base du mémorandum de planification d'audit que l'équipe soumettra à la direction pour approbation. Il comprend la stratégie d'audit et le plan d'audit. La stratégie d'audit est définie à l'aide du document de travail Annexe 4.1. Les éléments provenant de cette annexe doivent être ajoutés à la synthèse de planification, qui comporte cinq parties, de A à E, comme indiqué dans le modèle de mémorandum d'audit. Le processus visant à remplir le modèle dans les cinq parties et la rédaction du mémorandum de planification est expliqué ci-dessous.</p>
Exigences d'ISSAI traitées	<p>ISSAI 4000.131</p>
Guide	<p>Cette partie est la partie narrative du mémo qui reprend les éléments de la stratégie d'audit et des documents de travail. Annexes 4.1 à 4.4.</p> <p>Partie A:</p> <p>Introduction Écrivez une brève introduction sur l'audit, le mandat de l'ISC et les utilisateurs prévus. Documentez l'agence à auditer. Cette section est également destinée à enregistrer les résultats des travaux de familiarisation, y compris les activités principales, la législation principale, les exigences relatives au compte rendu (utilisateurs prévus), etc.</p> <p>A propos de l'entité Écrivez une description de l'entité auditée, y compris le cadre réglementaire de l'audit, les parties liées, le cas échéant, les domaines couverts par l'audit, les montants financiers en cause, les modifications importantes apportés récemment et les développements susceptibles d'affecter l'audit. Documentez la législation pertinente exigeant l'audit du sujet en question par l'ISC. Voir l'Annexe 4.1: 2.1.</p> <p>Type de mission Faites référence à l'Annexe 4.1: 2. Documentez le type de mission prévu, par ex. niveau d'assurance, assurance raisonnable, ou s'il s'agit d'une mission de certification ou d'une mission de compte rendu direct. Expliquez les raisons de la décision prise sur le type de mission. Dans la plupart des cas, il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable.</p> <p>Objectif de l'audit Donnez l'objectif de l'audit ici. Déterminez la manière dont l'objectif de l'audit est défini quant à savoir s'il consiste à exprimer une opinion ou à formuler une conclusion sur l'entité/le sujet. Quelle est la question à laquelle l'audit tente de répondre? Cela peut dépendre du fait qu'il s'agit d'une mission de compte rendu direct ou d'une mission de certification.</p> <p>Le Sujet, l'étendu et les critères Sur la base des domaines d'audit ou de l'entité identifiés ci-dessus, définissez le sujet de l'audit. Le sujet doit être identifiable et pouvoir être déterminé en fonction de critères d'audit appropriés. En même temps, notez la portée et les critères d'audit en fonction de l'analyse. Décrivez les sources des critères d'audit et présentez les questions clés de l'audit et les critères d'audit pertinents. Faites référence à l'Annexe 4.1.</p> <p>Analyse du contrôle interne et de Inscrivez le processus d'évaluation des risques suivi, conformément à la section 4.5 du Chapitre 4. Il s'agit d'une évaluation préliminaire des risques (par exemple,</p>

	<p>l'évaluation des risques modifications dans les systèmes de contrôle interne et évaluation des risques inhérents et de contrôle). Mentionnez l'ensemble des informations découlant de la compréhension de l'entité et de la compréhension du contrôle interne. Voir les annexes 4.2, 4.3 et 4.4.</p> <p>Risques inhérents L'évaluation des risque inhérent (IR) sera fondée sur l'évaluation globale de l'entité/du sujet. D'autres questions telles que «à l'échelle gouvernementale» ainsi que les domaines à risques inhérent doivent être pris en compte. Se reporter à la section 4.5.3 du Chapitre 4. Énumérer tous les risques inhérents.</p> <p>Contrôle du risque Rédigez l'évaluation du risque de contrôle global en fonction des résultats de la compréhension du sujet et de l'évaluation initiale des risques de contrôle. Référence à la section 4.5.3 du Chapitre 4.</p> <p>Risque de fraude Notez le risque de fraude identifié. Il doit découler du modèle de document de travail rempli au niveau de l'Annexe 4.4. Voir la section 4.5.3 du Chapitre 4.</p> <p>Résultat combiné de l'évaluation des risques Sur la base du modèle d'assurance, documentez les résultats combinés de l'évaluation des risques et l'assurance élevée requises pour donner une assurance raisonnable sur le sujet.</p> <p>Importance relative Se reporter à l'Annexe 4.1 concernant l'évaluation de l'importance relative. Les aspects quantitatifs et qualitatifs de l'importance relative doivent être pris en compte et documentés. Se reporter à la section 4.6 du Chapitre 4. Les commentaires doivent découler du modèle de document de travail, Annexe 4.6. Détermination de l'importance relative à la phase de la planification.</p> <p>Echantillonnage Décrivez la méthode d'échantillonnage, le taux de non-conformité tolérable, le taux de non-conformité attendu de la population, la population retenue aux fins d'échantillonnage, l'unité d'échantillonnage, la taille de l'échantillon et la méthode de sélection des échantillons. Voir la section 4.7 du Chapitre 4.</p>
<p>Guide</p>	<p>PARTIE B: Méthode d'audit et procédures d'audit prévues</p> <p>Risques identifiés À partir de l'Annexe 4.5 comportant le modèle de registre des risques, énumérez tous les risques de non-conformité importante dans cette colonne. Exemple de risque identifié: Le Ministère de la santé peut ne pas avoir de politique d'approvisionnement et/ou de manuel d'approvisionnement d'exploitation officiellement approuvés et, le cas échéant, la politique peut ne pas être alignée sur les lois et réglementations pertinentes.</p> <p>Objectif Noter ce que l'audit vise à réaliser en prenant en compte ce risque. Exemple: Pour le risque ci-dessus, l'audit vise à confirmer si le service de santé dispose d'une politique d'approvisionnement approuvée formellement ou non, puis à confirmer si la politique est conforme aux règles et réglementations gouvernementales ou non.</p> <p>Critères Dans la partie A, tous les critères applicables sont définis en détail. Les critères spécifiques auxquels l'entité doit se conformer doivent être mentionnés ici. Exemple: Concernant le risque ci-dessus, l'audit mesurera l'état réel par rapport à la Section 3: Partie D1.1 (b) TI 2013 de la</p>

	<p>réglementation en matière d’approvisionnement et déterminera si le Ministère de la santé s’y est conformé ou non.</p> <p>Source d’éléments probants Dressez une liste des sources possibles d’éléments probants pour l’audit. Exemple: Concernant le risque ci-dessus, les sources possibles d’éléments probants sont: -La politique du Ministère de la santé -Les politiques et instructions du gouvernement - Les procès-verbaux de réunions</p> <p>Procédures d’audit à mettre en œuvre Noter les procédures d’audit que l’équipe prévoit pour confirmer si la condition est conforme aux critères. Exemple: Renseignez-vous auprès du personnel et documentez les discussions sur le cadre de politique du Ministère de la santé en matière d’approvisionnement. Examinez également les politiques et notez en les non-conformités, pour de plus amples discussions avec le client.</p>
<p>Guide</p>	<p>PARTIE C: Dispositions administratives:</p> <p>Cette partie documente l'organisation et l'administration relatives aux travaux d'audit, l'établissement des rapports et les mesures en matière de communication avec la partie responsable, par ex. réunions de début/fin</p> <p>Colonne1 Étapes de l'audit: traitent les principales étapes et sous-étapes de l'audit. L'équipe ISC peut prendre en considération la révision en fonction de ses propres sous-étapes.</p> <p>Colonne 2 Saisissez le total des heures prévues, c'est-à-dire les personnes-jours ou heures nécessaires pour effectuer l’audit. Il s’agit d’une estimation qui doit être modifiée en fonction des scénarios spécifiques à l’ISC. Cela aidera la direction de l'ISC à allouer des ressources et à planifier l'audit de manière systématique. Notez le nombre d’heures ou de jours en tenant compte de la situation et de la pratique de votre ISC.</p>
	<p>PARTIE D: Calendrier d'audit:</p> <p>Détaillez les dates prévues concernant l'audit. Lorsque l'audit est en cours, il peut y avoir des modifications pour que la partie «date fixée» soit remplie plus tard et que des commentaires soient ajoutés en fonction de l'avancement de l'audit.</p> <p>PARTIE E: Composition de l'équipe et besoins de spécialistes : Inclure les détails du personnel d'audit travaillant pour la mission en question. Si les services d’auditeurs, d’experts ou de spécialistes sont nécessaires, il convient de décrire ce besoin en expliquant pourquoi et dans quelle mesure l’expert sera utilisé pour l’audit.</p>

Objet	Questions à prendre en compte lors de l'évaluation du risque de fraude concernant une entité
Référence	Section 4.5.3

No.	Questions à prendre en compte lors de l'évaluation du risque de fraude
1	L'entité auditée a-t-elle développé un cadre global clair de contrôle de la fraude et de la corruption? Un cadre de contrôle de la fraude est un système de mesures coordonnées mis en place pour prévenir, déceler et traiter les cas de fraude.
2	Les politiques et procédures relatives à la prévention et à la détection de la fraude et de la corruption se complètent-elles et fonctionnent de manière intégrée et cohérente?
3	Tous les utilisateurs concernés ont-ils été impliqués dans la contribution et le développement de la politique globale en matière de prévention et de détection de la fraude et la corruption?
4	La politique globale aborde-t-elle les éléments liés à la fraude tels que le ton au sommet, l'évaluation des risques de fraude, les contrôles internes fondés sur le risque, les rapports externes, les divulgations d'intérêt public, l'enquête, le code de déontologie, la sensibilisation et la formation du personnel, la sensibilisation des clients et de la communauté?
5	La politique globale et les politiques et procédures connexes reflètent-elles les besoins spécifiques de l'entité auditée?
6	Le cadre de contrôle de fraude est-il examiné périodiquement? Quand est-ce que le cadre a-t-il été examiné pour la dernière fois?
7	Existe-t-il une approche structurée pour mettre en œuvre les recommandations significatives issues de l'examen?
8	Les recommandations de modification ou d'amélioration de la politique et des procédures opérationnelles ont-elles été considérées comme prioritaires ou mises en œuvre?
9	L'entité a-t-elle mis en place une communication ou des programmes efficaces afin de mieux faire connaître ses cadres de contrôle de la fraude?
10	Le cadre est-il facilement accessible à toutes les parties concernées?
11	Le cadre général et ses composantes montrent-ils clairement l'engagement de la haute direction envers ses principes et ses politiques?
12	Existe-t-il une personne/unité organisationnelle chargée de «l'appropriation» et la gestion des cadres de contrôle de la fraude et de la corruption?

Appendice 4-B:

Objectif Tableau statistique de taille d'échantillon pour un niveau de confiance de 95%

Référence Section 4.7.3

Expected Non-compliance Rate	Tolerable non-compliance Rate										
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50%	313	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75%	386	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00%	590	257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25%	1030	303	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50%		392	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75%		562	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00%		846	294	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25%		1466	390	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50%			513	234	150	109	77	68	61	30	22
2.75%			722	286	173	109	95	68	61	30	22
3.00%			1098	361	195	129	95	84	61	30	22
3.25%			1936	458	238	148	112	84	61	30	22
3.50%				624	280	167	112	84	76	40	22
3.75%				877	341	185	129	100	76	40	22
4.00%				1348	421	221	146	100	89	40	22
5.00%					1580	478	240	158	116	40	30
6.00%						1832	532	266	179	50	30
7.00%								585	298	68	37
8.00%									649	85	37
9.00%										110	44
10.00%										150	50
12.50%										576	88
15.00%											193
17.50%											720

Source: AICPA, Audit Guide, Audit Sampling 1^{er} Mars 2014

Appendice 4-C:

Objectif Tableau statistique d'évaluation des résultats

Référence Section 4.7.3

Taux de non-conformité supérieur pour un niveau de confiance de 95%:

Sample size	Actual number of noncompliances found										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
100	3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4
300	1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.6
400	0.8	1.2	1.6	2.0	2.3	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9	4.3
500	0.6	1.0	1.3	1.6	1.9	2.1	2.4	2.7	2.9	3.2	3.4

Source: AICPA, Audit Guide, Audit Sampling 1^{er} Mars 2014

Draft

Chapitre 5

Collecte et évaluation des éléments probants

Sommaire

- 5.1 Introduction
- 5.2 Éléments probants
- 5.3 Collecte des éléments probants
- 5.4 Évaluation des éléments probants
- 5.5 Formulation d'une conclusion
- 5.6 Communication des constatations d'audit
- 5.7 Conduite d'une mission d'assurance limitée
- 5.8 Conclusion

Annexes: Modèles de documents de travail relatifs au chapitre 5

5.1 Introduction

Le chapitre précédent a examiné les considérations initiales dans la planification et le processus de planification. Les auditeurs entrent dans la phase d'exécution de l'audit après avoir examiné le sujet, les critères, la portée, la stratégie d'audit et le plan d'audit. Sur la base des procédures d'audit identifiées lors de la planification de l'audit, les auditeurs rassemblent et évaluent les éléments probants dans le cadre de l'exécution de l'audit. Ce chapitre explique les principales considérations à prendre en compte par les auditeurs dans la collecte des éléments probants et l'évaluation des éléments de preuve dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable. À la fin du chapitre, des conseils sur la conduite d'une mission d'assurance limitée sont fournis.

5.2 Éléments probants

Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles se fonde la conclusion générale ou l'opinion de l'auditeur. Les auditeurs n'examinent généralement pas toutes les informations disponibles. Cela serait peu pratique, trop coûteux et inutile, car les conclusions et les opinions peuvent généralement être obtenues en utilisant un échantillonnage et d'autres moyens de sélection des éléments à tester. En outre, les éléments probants disponibles sont généralement convaincants (c'est-à-dire orientant l'auditeur vers une direction particulière) plutôt que concluants (à savoir donnant une réponse définitive).

Les auditeurs conçoivent et appliquent des procédures d'audit appropriées pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de parvenir à une conclusion ou à une opinion quant à la conformité, à tous égards importants, d'un sujet aux critères établis. Pour couvrir la portée de l'audit, l'auditeur doit décider quand les éléments probants sont suffisants et appropriés pour parvenir à une conclusion ou une opinion. La suffisance et la pertinence sont interdépendantes. Le jugement professionnel et le scepticisme/esprit critique doivent être exercés en considérant la quantité (suffisance) et la qualité (pertinence) des éléments probants lors de l'exécution de la mission, en particulier lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à effectuer.

Lors de la planification de l'audit, les auditeurs identifient les risques de contrôle et les autres risques et les prennent en considération lorsqu'ils commencent à recueillir des éléments probants. L'auditeur devra souvent combiner et comparer des éléments probants provenant de différentes sources afin de satisfaire aux exigences de suffisance et de pertinence des éléments probants. La nature et les sources des éléments probants nécessaires sont déterminées par:

- le niveau d'assurance
- les critères
- l'importance relative
- le sujet et
- la portée de l'audit.

5.2.1 Suffisance des éléments probants: Quantité

La suffisance est une mesure de la quantité des éléments probants nécessaires pour étayer les constatations et les conclusions de l'audit. Il n'y a pas de formule pour exprimer en termes absolus la quantité des éléments probants qu'il faut pour qu'elles soient considérées comme suffisantes. En évaluant le caractère suffisant des éléments probants, l'auditeur doit déterminer si des éléments

probants suffisants ont été obtenus pour persuader une personne bien informée que les conclusions sont raisonnables.⁴⁴

La quantité d'éléments probants d'audit nécessaires est liée à la nature de la tâche d'audit. Par exemple, pour formuler une conclusion avec une assurance raisonnable, l'auditeur doit obtenir plus d'éléments probants que dans une mission d'assurance limitée.⁴⁵ Une portée élargie nécessite normalement plus d'éléments probants qu'une portée plus étroite.

La quantité d'éléments probants nécessaire est également définie par le risque d'audit (plus le risque est grand, plus les d'éléments probants sont nécessaire en quantité) et la qualité des éléments probants (plus la qualité est élevée, moins il y a besoin d'éléments probants).⁴⁶ Toutefois, le simple fait d'obtenir plus d'éléments probants ne compense pas la médiocrité de la qualité.⁴⁷

Le jugement professionnel de l'auditeur sur ce qui constitue des éléments probants suffisants et appropriés, est influencé par des facteurs tels que:

- L'importance d'une éventuelle non-conformité ou d'un écart de conformité et la probabilité qu'ils aient un effet important sur les informations sur le sujet, individuellement ou lorsqu'ils sont cumulés avec d'autres non-conformités potentielles.
- L'efficacité des réponses de la partie responsable pour faire face au risque connu de non-conformité ou d'écart de conformité.
- L'expérience acquise lors d'audits antérieurs concernant une éventuelle non-conformité ou un écart de conformité potentiel.
- Les résultats des procédures d'audit effectuées, notamment si ces procédures ont identifié des non-conformités ou des écarts de conformité spécifiques.
- La source et la fiabilité des informations disponibles.
- Le caractère persuasif des éléments probants.
- La compréhension de la partie responsable et de son environnement.

5.2.2 Caractère approprié des éléments probants: la qualité

Le caractère approprié est une mesure de la qualité des éléments probants. Elle englobe la pertinence, la validité et la fiabilité.⁴⁸

La pertinence désigne la mesure dans laquelle les éléments probants ont une relation logique avec le problème traité et leur importance. Pour que les éléments probants soient pertinents, ils doivent aider à répondre à l'objectif de l'audit individuel. La pertinence exige également que les éléments probants s'appliquent à la période considérée.

La validité fait référence à la mesure dans laquelle les éléments probants constituent une base significative ou raisonnable pour mesurer ce qui est évalué. En d'autres termes, la validité fait référence à la mesure dans laquelle éléments probants représentent ce qu'ils sont censés représenter.

La fiabilité fait référence à la mesure dans laquelle les éléments probants ont été recueillis et produits par une méthode transparente et reproductible. Les éléments probants sont fiables s'ils remplissent les conditions nécessaires à la fiabilité. La fiabilité des éléments probants est affectée par leur source, qu'elle soit interne ou externe à l'entité auditée, et leur type, qu'il soit physique, documentaire, orale ou analytique, et dépend des circonstances dans lesquelles ils sont obtenus.

Tout en reconnaissant que des exceptions puissent exister, les généralisations utiles suivantes indiquent que les éléments probants sont plus fiables s'ils sont:

⁴⁴ ISSAI 4000.147.

⁴⁵ ISSAI 4000.146.

⁴⁶ ISSAI 4000.151.

⁴⁷ ISSAI 4000.152.

⁴⁸ ISSAI 4000.148.

- obtenus auprès de sources indépendantes en dehors de l'entité (par exemple, confirmation reçue d'un tiers), au lieu d'être générés en interne;
- soumis à des contrôles connexes efficaces, s'ils sont générés en interne;
- obtenus directement par l'auditeur (par exemple, observation de l'application d'un contrôle) plutôt qu'indirectement (par exemple, enquête sur l'application d'un contrôle);
- sous la forme documentaire, qu'elle soit sur support papier, électronique ou autre, plutôt que par des déclarations verbales;
- fournis dans les documents originaux plutôt que des photocopies.

5.2.3 Autres considérations importantes concernant les éléments probants

Une plus grande assurance est habituellement obtenue à partir d'éléments probants cohérents, provenant de différentes sources, ou de nature différente, plutôt que d'éléments de preuve considérés individuellement. De plus, l'obtention d'éléments probants provenant de différentes sources ou de nature différente peut soit corroborer d'autres éléments probants, soit indiquer qu'un élément probant individuel n'est pas fiable. Dans les cas où les éléments probants obtenus d'une source ne concordent pas avec ceux obtenus d'une autre source, l'auditeur doit déterminer les procédures supplémentaires qui sont nécessaires pour résoudre cette incohérence.

Une attention particulière doit être accordée aux documents confidentiels. Si les documents produits par la direction sont classés comme confidentiels, l'auditeur ou son supérieur hiérarchique au niveau approprié discutera de la meilleure manière d'utiliser ces informations confidentielles. Les informations et la documentation relatives aux cas de fraude découvertes ou suspectés doivent être traitées avec un soin particulier.

Les auditeurs doivent documenter de manière adéquate les éléments probants dans les documents de travail. Ces éléments probants incluent le travail effectué, les constatations, les conclusions et la justification des décisions majeures. Les informations qui ne sont pas pertinentes pour le travail effectué ou les conclusions obtenues ne doivent pas être incluses.

5.3 Collecte des éléments probants

ISSAI 4000.144: L'auditeur doit planifier et exécuter des procédures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion avec le niveau d'assurance choisi.

L'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés est un processus systémique et itératif, car il implique:

- La collecte des éléments probants en exécutant des procédures d'audit appropriées comme prévu.
- L'évaluation des éléments probants obtenus quant à la suffisance (quantité) et à la pertinence (qualité)
- La réévaluation des risques et la collecte d'éléments probants supplémentaires si nécessaire.

Lorsque l'auditeur exécute des procédures d'audit planifiées, les éléments probants obtenus peuvent conduire l'auditeur à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit planifiées. Les informations qui diffèrent sensiblement des informations sur lesquelles les évaluations des risques étaient fondées au départ peuvent être portées à la connaissance de l'auditeur. Par exemple, l'ampleur des écarts détectés par l'auditeur en mettant en œuvre des procédures d'audit peut modifier son jugement concernant les évaluations des risques et indiquer une faiblesse

significative du système de contrôle interne. Dans de telles circonstances, l'auditeur doit réévaluer les procédures d'audit prévues en fonction d'une révision des risques évalués.

5.3.1 Exécution des procédures d'audit

ISSAI 4000.158: L'auditeur doit sélectionner un ensemble de techniques d'audit pour pouvoir conclure avec le niveau d'assurance choisi.

Techniques de collecte d'éléments probants

Des éléments probants peuvent être obtenus lors de la phase d'examen de l'audit en ayant recours à diverses techniques. L'auditeur doit évaluer la méthode (ou de la combinaison de ces éléments) permettant d'obtenir des éléments probants et doit établir un équilibre entre la fiabilité des éléments probants et le coût de leur obtention. Ces techniques sont:⁴⁹

- L'observation
- L'inspection
- L'enquête
- La confirmation externe
- La répétition des contrôles
- Le recalcul
- Les procédures analytiques
- Le test des contrôles clés
- Les tests de corroboration

L'Observation implique d'examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres. L'observation fournit des preuves d'audit de la performance d'un processus ou d'une procédure, mais se limite au moment où l'observation a lieu et au fait que le fait d'être observé peut affecter la manière dont la procédure ou le processus est effectué.⁵⁰ En effectuant un audit de conformité, cela peut inclure, par exemple, l'observation de la manière dont un processus d'appel d'offres est exécuté ou l'observation du traitement des paiements des prestations dans la pratique.

L'Inspection consiste à examiner des registres, des dossiers ou des documents, internes ou externes, sous forme papier, électronique ou physique. L'auditeur considère la fiabilité des documents inspectés et ne perd pas de vue le risque de fraude et la possibilité que les documents inspectés peuvent ne pas être authentiques.⁵¹ Lors d'un audit de conformité, une inspection peut inclure, par exemple, l'examen de dossiers/documents pertinents pour déterminer si les bénéficiaires des allocations répondent aux critères d'éligibilité ou l'examen d'un projet tel qu'un pont ou un bâtiment pour s'assurer qu'il satisfait aux spécifications/cahier des charges applicables.

L'Enquête implique la recherche d'informations auprès des personnes concernées, à la fois au sein et en dehors de l'entité auditée. Selon le sujet et la portée, les entrevues et les questionnaires seuls ne seront dans la plupart des cas pas des éléments probants suffisants et appropriés. D'autres méthodes de collecte d'éléments probants pertinents à prendre en considération sont, par exemple, des documents écrits émanant de l'entité auditée.⁵² L'enquête est généralement utilisée tout au long d'un audit et complète d'autres procédures d'audit. Par exemple, lors de l'observation des processus en cours, tel que le processus de paiement des avantages dans un pays/État, des fonctionnaires peuvent

⁴⁹ ISSAI 4000.160.

⁵⁰ ISSAI 4000.161

⁵¹ ISSAI 4000.162

⁵² ISSAI 4000.163

être interrogés sur la manière dont la législation pertinente, y compris les modifications et les mises à jour, est identifiée et interprétée.

Les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent utiliser la méthode d'enquête définie dans les lois régissant les procédures d'audit. Cela peut impliquer la préparation et la soumission d'une communication écrite aux responsables concernés sollicitant des informations spécifiques que l'équipe d'audit juge nécessaires pour étayer les conclusions.⁵³

La confirmation externe représente les éléments probants obtenus par l'auditeur sous forme de réponse écrite directe à l'auditeur provenant d'un tiers. Par conséquent, l'auditeur reçoit des observations directement de bénéficiaires ou de tiers qui ne sont pas des bénéficiaires, qu'ils ont reçu les subventions ou autres fonds que l'entité auditée affirme avoir payés, ou confirmant que des fonds ont été utilisés aux fins spécifiées conformément aux termes d'une subvention ou d'un accord de financement.⁵⁴

La Confirmation externe concerne les éléments probants obtenus par l'auditeur en tant que réponse écrite directe à l'auditeur provenant d'un tiers. Par conséquent, l'auditeur reçoit des commentaires directement des bénéficiaires ou des tiers qui ne sont pas des bénéficiaires, qu'ils ont reçu les subventions ou autres fonds que l'entité auditée affirme avoir payé, ou confirmant que des fonds ont été utilisés aux fins spécifiées suivant les termes d'une subvention ou d'un accord de financement.

La Réexécution des procédures implique l'exécution indépendante des mêmes procédures que celles déjà effectuées par l'entité auditée, des contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du contrôle interne de l'entité. La répétition des contrôles peut être effectuée manuellement ou par des techniques d'audit assistées par ordinateur. Lorsque des questions hautement techniques sont en jeu, l'apport d'experts externes peut être nécessaire.⁵⁵

Le Recalcul consiste à vérifier l'exactitude mathématique des documents ou des enregistrements. Le recalcul peut être effectué manuellement ou électroniquement.⁵⁶ Voici quelques exemples de recalcul :

- L'examen des dossiers individuels pour vérifier si l'entité auditée a pris les bonnes décisions ou fourni le service approprié conformément aux critères pertinents.
- La réexécution des étapes effectuées pour tester la pertinence des visas ou des permis de séjour délivrés.
- Le recalculer des déductions fiscales sur la masse salariale du personnel auditée pour confirmer les montants corrects payables en taxes.

Les Procédures analytiques peuvent être utilisées à la fois dans le cadre de l'analyse des risques et lors de la collecte d'éléments probants. Les éléments probants peuvent être collectés soit en comparant des données, en recherchant des fluctuations ou en identifiant des relations qui semblent incompatibles avec ce qui était attendu sur la base des données historiques ou de l'expérience passée 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 avec les résultats attendus. Les procédures analytiques ne doivent jamais être la seule technique utilisée.

Dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques et les inspections suffisent normalement pour tirer une conclusion avec une assurance limitée, tandis qu'une conclusion avec une assurance raisonnable doit être formulée sur la base d'une combinaison de techniques d'audit.⁵⁷

Toutefois, lors d'un audit de conformité, les procédures d'analyse peuvent, dans certaines circonstances seulement, aider l'auditeur à évaluer la conformité. Par exemple, lorsque les quotas au

⁵³ ISSAI 4000.171

⁵⁴ ISSAI 4000.164

⁵⁵ ISSAI 4000.165

⁵⁶ ISSAI 4000.166.

⁵⁷ ISSAI 4000.169.

titre d'un régime de subventions sont soumis à une valeur maximale et que le nombre de bénéficiaires est connu, l'auditeur peut utiliser des procédures analytiques pour déterminer si le plafond autorisé a été dépassé.

Ces techniques ou leurs combinaisons peuvent être utilisées pour des tests de contrôles ou des procédures de corroboration.

Le Test des contrôles clés implique de tester les contrôles mis en place par la direction pour réduire le risque de non-conformité ou le risque que les informations sur le sujet soient fortement erronées. Pour la plupart des sujets, tester les contrôles clés est un moyen efficace de recueillir des éléments probants.⁵⁸

Les tests de corroboration consistent à tester des opérations ou des activités détaillées par rapport aux critères d'audit. Les tests de corroboration doivent toujours être inclus dans les missions de certification.⁵⁹

Les sections suivantes décrivent plus en détail la manière dont les tests de contrôle et les tests de corroboration doivent être effectués dans la pratique.

Exécution des tests de contrôles

L'auditeur effectue des tests de contrôles pour confirmer l'évaluation préliminaire des contrôles clés sur lesquels il compte s'appuyer. L'objectif des tests de contrôles est d'évaluer si ces contrôles clés ont fonctionné de manière efficace et continue au cours de la période considérée.

Si les tests des contrôles confirment que les contrôles ont fonctionné de manière continue et efficace tout au long de la période considérée, il est possible de se fier à ces contrôles et d'effectuer des tests de corroboration minimaux. 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 la méthode d'audit et accroître l'étendue des tests de corroboration à effectuer.

Les techniques généralement utilisées pour tester les contrôles clés sont l'observation et l'interrogation, l'inspection et le recalcul, ou leur combinaison. Le tableau suivant décrit la manière de tester l'efficacité opérationnelle des contrôles clés:

Tableau 5.1: Comment tester l'efficacité opérationnelle des contrôles clés

Obtenez des éléments probants au sujet de:	En effectuant ces tests d'audit:
La qualité des contrôles et de la saisie des données.	<p><u>Test des contrôles d'application</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sur la base de la cartographie des contrôles d'application, identifiez les processus clés, les fichiers de base, les interfaces avec d'autres modules et systèmes, le lien vers les enregistrements comptables et les rapports de gestion. Les objectifs de contrôle (exhaustivité, exactitude, validité, accès restreint) relatifs aux risques spécifiques (accès, saisie, rejet, traitement) pour chaque composant doivent être déterminés. • Les contrôles clés conçus pour atteindre ces objectifs de contrôle doivent être testés par le biais d'enquêtes, d'observations, d'inspections et de quelques réexécution de contrôle.

⁵⁸ ISSAI 4000.168.

⁵⁹ ISSAI 4000.167.

Obtenez des éléments probants au sujet de:	En effectuant ces tests d'audit:
L' exhaustivité et la fiabilité des opérations que les contrôles sont censés couvrir	<u>Test des contrôles d'application</u> <ul style="list-style-type: none"> • Identifier les contrôles clés qui garantissent l'exhaustivité et la fiabilité des opérations et garantissent leur efficacité à travers une nouvelle réexécution si nécessaire.
La manière dont les contrôles ont été pratiqués et leur cohérence à des moments opportuns au cours de la période	<u>Test de cheminement des contrôles</u> <ul style="list-style-type: none"> • Comprendre/documenter le flux d'opérations et les politiques et procédures du contrôle. • Confirmer le processus, les données utilisées pour les contrôles et l'heure à laquelle le contrôle est en place. • Interroger les personnes qui contrôlent sur le type d'informations qu'elles recherchent, comment elles détectent les erreurs, les non-conformités et/ou les anomalies, et comment elles les gèrent. <u>Test des éléments individuels</u> <ul style="list-style-type: none"> • Si l'auditeur ne peut obtenir suffisamment d'éléments probants en utilisant des tests de cheminement, il peut utiliser des procédures d'échantillonnage pour tester des éléments individuels. • L'échantillon utilisé est soit tiré pour les contrôles seuls (test à but unique), soit identique à celui utilisé pour les tests de corroboration (tests à buts multiples).
La correction des erreurs détectées.	<ul style="list-style-type: none"> • Examen des mesures correctives et de l'enquête sur leur suivi.
Les preuves et la documentation à l'appui de l'application des contrôles.	<u>Examen des preuves de contrôles</u> <ul style="list-style-type: none"> • Preuve de l'autorisation d'une opération sélectionnée (signature de l'ordonnateur, de l'unité ex ante, etc.). • Preuve d'un examen par un autre responsable (du calcul correct des données, etc.). • Preuve de vérification du respect des règles budgétaires, de la légalité/régularité et de la documentation.
La sensibilité des contrôles de la gestion et de la surveillance.	<u>Tests des contrôles de gestion et de surveillance.</u> <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que les contrôles de gestion et de la surveillance fonctionnent régulièrement et de manière cohérente au cours de la période considérée. • Vérifier que la direction a analysé les résultats des contrôles et pris des mesures correctives si nécessaire.

Annexe 5.1: Tests de l'efficacité opérationnelle des contrôles fournit un modèle de document de travail avec un guide de processus pour le test des contrôles.

Réalisation des tests de corroboration

Les procédures de tests de corroboration ont été conçues au cours de la phase de planification pour répondre à l'évaluation des risques correspondants; leur but est d'obtenir des éléments probants pour déceler les non-conformités. Toutefois, indépendamment du risque évalué et du niveau de confiance, l'auditeur doit concevoir et exécuter des procédures de corroboration (tests de détails) pour chaque domaine. Les tests de détails qui peuvent généralement être effectués incluent ceux du tableau 5.2.

Tableau 5.2: Procédures de corroboration

Test de Détails	Domaines
Calcul	Répétition des calculs concernant les réclamations, subventions, etc.
Analyses (à l'exclusion de l'examen analytique)	Analyse des résultats des travaux des auditeurs internes et des autres auditeurs Analyse de la base juridique, engagements juridiques et budgétaires, éligibilité, procédures d'appel d'offres
Réexécution	Réexécution des contrôles des opérations déjà inspectées/auditées
Inspection	<ul style="list-style-type: none"> • Actifs physiques • Contrats • Réclamations • Rapports de contrôle ex-ante et ex-post • Rapports d'audit (internes et externes) • Rapports de suivi • Documents justificatifs, par ex. factures, documents de marchés publics, analyse coûts et avantages, photos, registres des bénéficiaires
Enquête et confirmation	<ul style="list-style-type: none"> • Enquête auprès de la direction de l'entité auditée et du personnel • Circularisation des soldes bancaires • Circularisation des créances
Observation	Contrôles sur place

L'auditeur doit effectuer des tests de détails tels qu'ils ont été conçus au cours de la phase de planification, à moins que l'évaluation des résultats des tests de contrôles ne nécessite qu'il reconsidère la nature, le calendrier et/ou l'étendue des tests de détails. Lors de l'exécution des tests de détails, l'auditeur peut constater que:

- Un élément sélectionné n'est pas approprié pour l'application de la procédure d'audit. Dans ce cas, la procédure d'audit peut être effectuée sur un élément de substitution. Par exemple, un chèque annulé peut être sélectionné lors du test de la preuve de l'autorisation de paiement. Si l'auditeur est convaincu que le chèque a été correctement annulé de sorte qu'il ne constitue pas une erreur, un autre élément choisi de manière appropriée sera examiné.
- Il ou elle ne peut pas appliquer les procédures d'audit conçues à un élément sélectionné car, par exemple, la documentation relative à cet élément a été perdue. Si des procédures d'audit alternatives appropriées ne peuvent pas être effectuées sur cet élément, l'auditeur/trice considère généralement que cet élément est erroné. Il/elle examine également si les raisons de l'incapacité à appliquer les procédures d'audit appropriées ont des implications sur le risque inhérent ou de contrôle évalué ou sur le recours aux déclarations de la direction.

[Annexe 5.2: Exécution de procédures de corroboration](#) fournit un modèle de document de travail avec un guide de processus pour les tests de corroboration. Un modèle de Formulaire de constatations de tests de corroboration est fourni à l'Annexe 5.3 avec un guide de processus.

Scepticisme/Esprit critique professionnel et jugement professionnel dans la collecte d'éléments probants

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 la conclusion ou l'opinion de l'auditeur.⁶⁰

Les auditeurs doivent faire preuve d'un scepticisme/esprit critique professionnel tout au long de l'audit pour réduire les risques suivants:

- La non prise en compte des circonstances inhabituelles.
- Trop de généralisation lorsque l'on tire des conclusions à partir des observations.
- L'utilisation d'hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures et l'évaluation des résultats à partir de cela.

Le scepticisme/esprit critique professionnel dans l'évaluation des éléments probants recueillis par l'auditeur comprend la remise en question des éléments probants incohérents et la fiabilité des documents et des réponses aux demandes de renseignements. Cela implique également l'examen du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus à la lumière des circonstances.

En outre, l'auditeur ne doit pas négliger l'expérience passée en ce qui concerne la probité et l'intégrité de ceux qui fournissent des éléments probants. Néanmoins, la conviction que ceux qui fournissent des éléments probants sont honnêtes et intègres ne décharge pas l'auditeur de la nécessité de maintenir un esprit critique professionnel pendant l'audit.

Le jugement professionnel appliqué à l'interprétation des exigences éthiques pertinentes et des normes d'audit pertinentes, et à la prise de décisions éclairées tout au long du processus d'audit. L'auditeur fait preuve de jugement en appliquant une formation, des connaissances et une expérience pertinentes aux faits et aux circonstances. L'importance du jugement professionnel dans la détermination de l'importance relative et des risques est discutée dans un chapitre précédent. Il est également important dans les décisions concernant:

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures utilisées pour satisfaire aux exigences des normes d'audit pertinentes et obtenir des preuves.
- Si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et s'il faut fournir plus d'efforts pour atteindre les objectifs des normes pertinentes. En particulier, dans le cas d'un audit de conformité avec assurance limitée, un jugement professionnel est requis pour évaluer si un niveau d'assurance significatif a été obtenu.
- Les conclusions appropriées à tirer des éléments probants obtenus.

L'examen d'une non-conformité révélatrice de fraude et d'actes illicites

Au cours de l'audit, l'auditeur peut rencontrer des cas de non-conformité susceptibles d'indiquer une fraude. Bien que la détection de la fraude ne soit pas l'objectif principal de l'audit de conformité, les auditeurs doivent inclure les facteurs de risque de fraude dans leurs évaluations des risques et rester attentifs aux indices de fraude lorsqu'ils effectuent leur travail.⁶¹ Lorsque l'auditeur identifie un cas de fraude, il doit faire preuve de conscience professionnelle et de prudence pour respecter le mandat juridique de l'ISC dans de telles circonstances. L'auditeur doit s'assurer que son travail n'interfère en rien avec des procédures judiciaires ou des enquêtes futures.

La fraude dans le cadre d'un audit de conformité concerne principalement l'abus de pouvoir public, mais également les déclarations frauduleuses sur les questions de conformité. Les cas de non-respect des autorisations peuvent constituer un détournement délibéré du pouvoir public pour en tirer un avantage indu. L'exécution du pouvoir public implique les décisions, les non-décisions, les travaux préparatoires, les conseils, le traitement de l'information et d'autres actes dans la fonction publique.

⁶⁰ ISSAI 4000.150.

⁶¹ ISSAI 400.51, ISSAI 400.55.

Les avantages indus sont des avantages de nature non pécuniaire ou pécuniaire obtenus par un acte intentionnel d'un ou de plusieurs membres de la direction, des responsables de la gouvernance, des employés ou de tiers.

Comme indiqué au chapitre 4, Planification de l'audit de conformité, les facteurs qui contribuent à la fraude sont les suivants:

- des contrôles internes médiocres,
- un contournement du contrôle interne par la direction,
- des collusions entre les employés et
- des collusions entre employés et tiers.

Les auditeurs utilisent différentes techniques pour collecter des preuves, comme expliqué ci-dessus. Certaines des mêmes techniques sont largement utilisées pour identifier les fraudes, comme expliqué ci-dessous.⁶²

L'Observation: Les auditeurs peuvent observer dans quelle mesure la direction et le personnel respectent les politiques, les procédures et les contrôles internes. L'observation peut révéler un environnement de contrôle déficient, notamment un manque d'éthique et d'intégrité de la part de la direction. Cela suggère un risque de fraude élevé concernant l'entité.

L'Inspection: Les auditeurs peuvent examiner le dossier concernant les registres comptables impliquant des montants importants arrondis à la fin ou proches bouclage de la comptabilité.

L'Enquête: Les auditeurs peuvent interroger les cadres supérieurs/responsables clés et noter les changements de comportement de la direction et des employés indiquant une duperie, une corruption, des signaux d'alarme et d'autres événements anormaux indiquant une fraude.

Les Examens analytiques: les auditeurs comparent les informations financières d'une période à l'autre pour identifier les relations anormales entre les données financières. Une augmentation imprévue des dépenses ou des recettes peut être un signe de fraude.

Les auditeurs doivent savoir comment la direction de l'entité auditée répond aux constatations de l'audit et en rendre compte. Ceci est un indicateur du sérieux de l'entité face aux problèmes de conformité. Lorsque la direction n'accorde pas l'importance nécessaire aux irrégularités identifiées, ce que les documents reflètent par un manque d'informations sur les mesures correctives prises, le risque de fraude dans ce type d'environnement sera plus élevé. Les auditeurs doivent prêter attention à ces signaux tout en procédant à une évaluation des risques lors de l'audit.

Au cours du processus de collecte des éléments probants, si les auditeurs rencontrent des actes illicites ou des fraudes présumés, ils ont le droit d'évaluer si les preuves sont conformes aux lois et aux règlements. En collaboration avec la direction de l'ISC, l'auditeur prend en compte le mandat de l'ISC et les politiques d'établissement de rapports internes. Lorsque l'auditeur a estimé qu'il y a une fraude présumée, il/elle examine la manière d'informer les autorités compétentes et assure le suivi pour s'assurer que les mesures appropriées ont été prises.

Documentation du travail d'audit

Les résultats des tests d'audit doivent être consignés dans les documents de travail. Les différences et les questions en suspens doivent être discutées avec l'entité auditée et les divergences doivent être aplanies avant d'arriver aux conclusions. Il est important que les auditeurs comprennent les différentes techniques pouvant être utilisées pour collecter des éléments probants. La collecte

⁶² Facteurs de risque et drapeaux rouges pour les auditeurs des États, Jerry E. Spratt (2009), Auditeur législatif adjoint de la Division de l'audit législatif de l'Arkansas, États-Unis. Le texte intégral de l'article peut être vu sur le site web: http://www.nasact.org/conferences_training/nsaa/conferences/AnnualConferences/2009AnnualConference/PresentationsHandouts/Spratt.%20Jerry.pdf

d'éléments probants est une étape essentielle du processus d'audit de conformité avant l'évaluation et la formulation de conclusions. Dans la partie suivante, nous aborderons cet aspect.

Draft

5.4 Evaluation des éléments probants

ISSAI 4000.179: L'auditeur doit comparer les éléments probants obtenus avec les critères d'audit énoncés pour formuler les constatations en vue des conclusions de l'audit.

La partie précédente de ce chapitre traite des procédures d'audit identifiées dans le processus de planification d'audit, en fonction desquelles les auditeurs collectent des éléments probants suffisants et appropriés. L'étape suivante de l'audit consiste à évaluer les éléments probants et à formuler des conclusions d'audit dans le cadre de l'exécution de l'audit. Cette partie du chapitre explique les principales considérations pour les auditeurs dans l'évaluation des éléments probants et la formulation des conclusions d'audit lors d'un audit de conformité, à la fois pour une mission de certification et une mission de compte-rendu direct.

5.4.1 Évaluation des éléments probants collectés via différentes procédures d'audit

Grâce à son jugement professionnel et à son esprit critique, l'auditeur évalue les éléments probants recueillis ainsi que les vues exprimées par l'entité auditée. Lors du processus d'évaluation, l'auditeur évalue s'il existe des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion. En vue d'avoir un point de vue équilibré et objectif, le processus d'évaluation implique la prise en compte de tous les éléments probants fournis en relation avec les constatations de l'audit. En évaluant la portée des travaux effectués, l'auditeur détermine s'il est capable de tirer une conclusion. Si la portée des travaux est insuffisante, l'auditeur peut envisager d'effectuer d'autres procédures ou de modifier l'opinion en raison d'une limitation de la portée.

En évaluant les éléments probants, l'auditeur considère l'importance relative. Sur la base de l'importance relative, l'auditeur évalue si les constatations de l'audit sont suffisamment importantes pour conclure que le sujet, à tous égards importants, est ou n'est pas conforme aux critères d'audit. En fonction des caractéristiques du sujet, l'auditeur prend en compte à la fois la valeur et la nature ou le contexte. Cela signifie que les cas de non-conformité que les utilisateurs prévus considèrent comme importants par nature ou par contexte peuvent également mener à une conclusion sur la non-conformité.

L'importance relative en termes de valeur peuvent impliquer des montants (sommes monétaires) ou d'autres mesures quantitatives telles que le nombre de citoyens ou d'entités impliqués, les niveaux d'émission de carbone, les délais par rapport aux dates butoirs, etc.

En appliquant le principe d'importance relative, l'auditeur considère également:

- La visibilité et l'importance du programme en question (par exemple, fait-il l'objet d'un intérêt public important, a-t-il un impact sur les citoyens vulnérables, etc.)?
- Les besoins et attentes du corps législatif, du public ou d'autres utilisateurs du rapport d'audit.
- la nature des autorités compétentes.

Evaluation des éléments probants

Les auditeurs évaluent les éléments probants obtenus et déterminent s'ils sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit, de tirer des conclusions erronées, à un niveau acceptable.

En vue d'arriver à un point de vue équilibré et objectif, le processus d'évaluation implique de prendre en compte tous les éléments probants fournis en relation avec les constatations de l'audit.

L'évaluation des éléments probants conduira à la formulation de la conclusion de l'auditeur. La formulation de la conclusion avec les résultats des tests de contrôles est un processus commun aux missions de certification ou de compte-rendu direct. Il s'agit du processus d'audit habituel suivi pour arriver à la conclusion de l'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. Le recours à l'échantillonnage statistique et au contrôle interne étant également possible pour les missions de compte-rendu direct, il n'est pas obligatoire que pour chaque test de mission de certification des contrôles soient effectués. C'est le jugement professionnel sur la méthode d'audit qui est retenu au stade de la planification. Il est possible d'effectuer des missions de certification sans se fier au contrôle interne (c'est-à-dire sans tester les contrôles) pour que toutes les assurances soient obtenues à partir de tests de corroboration.

Si l'échantillonnage statistique est appliqué dans une mission de compte-rendu direct, le sujet est axé sur la valeur et les non-conformités sont quantifiables, le même processus peut être suivi pour formuler la conclusion.

Nature et causes des erreurs de non-conformité

Lors du test des contrôles, une erreur est un écart de contrôle et les erreurs totales sont exprimées sous forme de taux d'écart ou de fréquence d'écart. Lorsque vous effectuez des tests de corroboration de détails, une erreur concernant un montant, par exemple, est une non-conformité et est exprimée comme un taux d'erreur projeté. En toutes circonstances, l'auditeur doit enquêter sur la nature et la cause des erreurs identifiées et sur leurs effets possibles sur l'objectif de la procédure d'audit en question et dans d'autres domaines de l'audit. L'examen de la cause des erreurs peut faciliter la rédaction de recommandations claires et utiles dans les rapports d'audit.

Lors de l'analyse des erreurs détectées, l'auditeur peut observer les causes et les types d'erreurs suivants:

- Certaines erreurs peuvent avoir une caractéristique commune, par ex. type de transaction, lieu ou période. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut décider d'identifier les éléments de la population qui possèdent cette caractéristique commune et d'étendre les procédures d'audit dans cette strate.
- Dans de rares circonstances, une inexactitude ou une non-conformité peut être une anomalie (c'est-à-dire manifestement non représentative de la non-conformité au sein de la population). Pour qu'un cas de non-conformité soit considéré comme une anomalie, l'auditeur doit avoir la certitude qu'elle n'est pas représentative de la population. L'auditeur obtient cette certitude en effectuant des procédures d'audit supplémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que l'erreur n'affecte pas le reste de la population.
- Les erreurs peuvent résulter d'un contournement de contrôle par la direction, auquel cas l'auditeur doit remettre en cause l'évaluation préliminaire des contrôles internes. L'erreur peut être due à une cause ou à une combinaison de causes suivante(s):
 - involontaire(s)
 - délibérée(s)
 - due(s) à la complexité de la réglementation applicable
 - due(s) à une connaissance insuffisante ou une mauvaise application de la réglementation
 - due(s) à la faiblesse de la conception des systèmes de surveillance et de contrôle

- due(s) au non-respect des structures et procédures spécifiées
- due(s) à l'échec des contrôles clés des systèmes de surveillance et de contrôle

Projection et évaluation des résultats des échantillons

Une fois les tests d'audit effectués, l'auditeur doit examiner toutes les erreurs identifiées et déterminer si les éléments probants permettent à l'auditeur d'**atteindre une conclusion appropriée** sur la population pour chaque test d'audit. L'auditeur doit évaluer, séparément pour les cas de non-conformité et les écarts de contrôle, s'ils sont significatifs, individuellement ou globalement. Trois scénarios sont possibles en ce qui concerne le taux d'écarts ou le taux d'erreur projeté résultant des tests d'audit et de leur interprétation.

Scénarios possibles résultant des tests d'audit et de leur interprétation

Le taux d'écarts (tests de contrôles) ou le taux d'erreur projeté plus les erreurs connues (tests de détails):	Interprétation
est en deçà du seuil d'importance relative fixé par l'auditeur.	<ul style="list-style-type: none"> • les contrôles sont donc fiables • les assertions sont considérées comme ayant été satisfaisantes
est en deçà mais proche du seuil d'importance relative.	<ul style="list-style-type: none"> • l'auditeur considère le caractère persuasif des résultats de l'échantillon à la lumière d'autres procédures d'audit et peut obtenir des éléments probants supplémentaires
dépasse le seuil d'importance relative fixé par l'auditeur.	<ul style="list-style-type: none"> • les contrôles sont évalués comme n'étant pas efficaces • les assertions ne sont pas satisfaisantes et il existe donc un risque de non-conformité importante

Si l'évaluation des résultats de l'échantillon indique que l'évaluation de la caractéristique pertinente de la population doit être révisée, l'auditeur peut demander à la direction d'examiner les erreurs identifiées et la possibilité d'erreurs supplémentaires et de procéder aux ajustements nécessaires; et/ou de modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, pour les tests de contrôles, l'auditeur peut étendre la taille de l'échantillon, tester un autre contrôle ou modifier les procédures de corroboration associées.

Tests de contrôle: Evaluation des résultats

L'évaluation par l'auditeur de ce qui représente un écart de conformité significatif est une question de jugement professionnel et implique des considérations de contexte ainsi que les aspects quantitatifs (taille) et qualitatifs (nature) des opérations ou des questions concernées. Par exemple, l'auditeur considère la nature des lois et réglementations pertinentes et l'étendue ou la valeur monétaire de l'écart.

L'auditeur doit évaluer les résultats des contrôles effectués au niveau de chaque étape de contrôle clé afin de parvenir à une évaluation globale de l'efficacité des contrôles. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles reconnaît que certaines erreurs peuvent survenir dans la manière dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Lors de l'examen des erreurs identifiées, l'auditeur doit déterminer si les tests de contrôle effectués constituent une base appropriée pour servir d'éléments

probants, si des tests de contrôle supplémentaires sont nécessaires ou si les risques potentiels de non-conformité doivent être abordés à l'aide de procédures de corroboration.

Lorsque l'auditeur a décidé de s'appuyer sur des contrôles internes et a conçu la méthode d'audit en conséquence, l'objectif des tests de contrôle est de confirmer l'étendue du recours à ces contrôles. Les résultats des tests de contrôles peuvent être les suivants:

- si, lors du test des contrôles, l'auditeur/trice s'est assuré qu'ils fonctionnent de manière efficace et continue tout au long de la période, il/elle maintiendra la méthode d'audit adoptée au stade de la planification.
- Si des faiblesses sont relevées, mais que le système global n'est pas considéré comme non fiable, dans ce cas l'évaluation du risque de contrôle est révisée et l'étendue des procédures de corroboration est augmentée conformément au modèle d'assurance.
- Si les contrôles ne fonctionnent pas comme il faut, aucune assurance ne peut être obtenue concernant le respect des lois et réglementations applicables. L'auditeur doit alors obtenir les éléments probants principalement ou seulement à partir de tests de corroboration.

Un autre objectif distinct peut être de rendre compte de l'efficacité des contrôles internes, auquel cas l'évaluation porte sur l'efficacité des contrôles en tant que tels (par exemple, efficacité contre inefficacité). Dans un tel scénario, une évaluation de la nature et de la cause des erreurs est également particulièrement importante à la lumière des recommandations possibles.

Tests de corroboration: Evaluation des résultats

Les erreurs détectées lors des tests de détails doivent être enregistrées avec précision, en particulier lors du test d'un échantillon statistique, afin que les résultats de l'audit puissent être projetés ou extrapolés.

Le tableau 5.3 fournit un exemple du processus de prise de décision et des différentes étapes nécessaires lors de l'utilisation d'un échantillon statistique dans un audit de conformité. Cette section explique également les considérations nécessaires dans un tel scénario. Veuillez noter que pour les audits de conformité, les objectifs de l'audit ou les questions d'audit, le sujet faisant l'objet d'un audit, etc. peuvent ne pas permettre l'utilisation d'une approche statistique; ou une telle approche statistique peut ne pas être le moyen le plus efficace d'effectuer l'audit. Dans de tels cas, l'auditeur devra faire preuve de jugement professionnel et utiliser d'autres moyens pour parvenir à une conclusion globale.

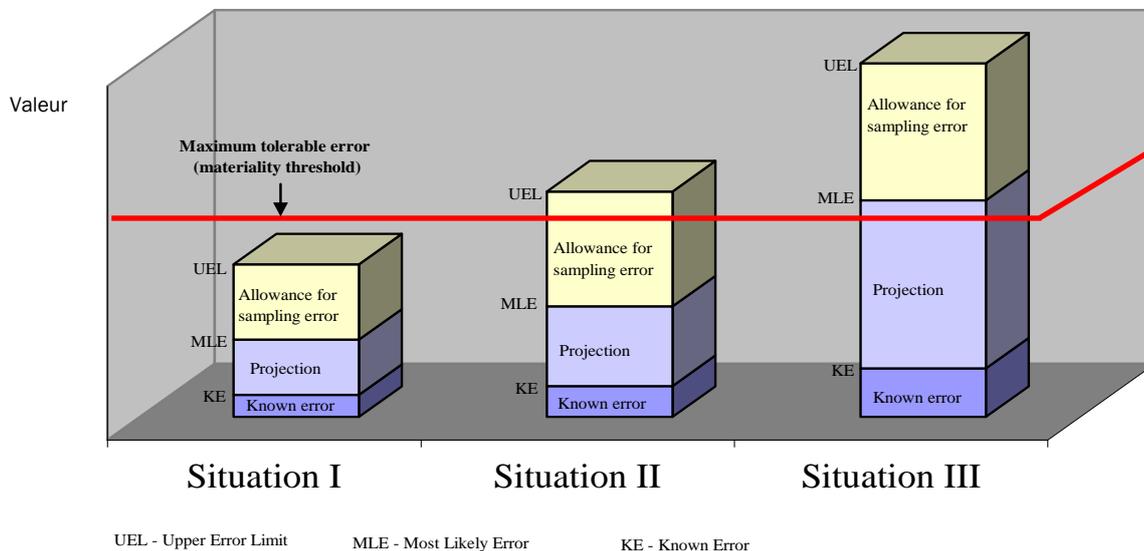
Tableau 5.3 - Exemple d'évaluation des résultats de test de corroboration à l'aide d'un échantillon statistique

Phase d'audit	Etapes pertinentes pour l'auditeur	Considérations et étapes clés pour la phase d'examen
Test de contrôles	(section 5.3.1) Déterminer si l'évaluation des risques reste valide	Évaluer les résultats des tests de contrôle au niveau de chaque contrôle clé individuel afin de parvenir à une évaluation globale de l'efficacité des contrôles L'auditeur doit déterminer si les risques potentiels de non-conformité doivent être traités à l'aide de procédures de corroboration, à savoir les hypothèses de planification concernant le risque de

		contrôle sont-elles toujours valables et donc la taille de l'échantillon pour les tests de corroboration reste-t-elle suffisante?
Test de validation	Pour les opérations ou les activités de l'échantillon statistique (section 5.3.1), analysez individuellement chaque opération ou activité testée	Analyser chaque transaction ou activité testée: Existe-t-il un problème de conformité? Si oui, l'erreur est-elle quantifiable et importante? Si oui, l'erreur est-elle systématique ou une anomalie?
Tests de corroboration	(5.3.1) Calculer le pourcentage d'erreur et la valeur monétaire de l'erreur	Si l'erreur de conformité n'est pas une anomalie et peut être quantifiée, calculez pour chaque opération ou activité concernée le pourcentage d'erreur et la valeur monétaire de l'erreur quantifiable découverte par rapport à la valeur de l'opération enregistrée au niveau concerné.
Tests de corroboration	(5.3.1) Analyser les données probantes par opération ou activité testée	Comprendre la nature et la cause des erreurs trouvées dans les opérations individuelles
Évaluer les résultats du test	Extrapoler les résultats	Projeter toutes les erreurs monétaires trouvées dans l'échantillon à la population
Évaluer les résultats du test	Examinez l'effet de l'erreur projetée sur l'objectif d'audit particulier et sur d'autres domaines de l'audit	L'auditeur prévoit l'erreur totale pour la population afin d'obtenir une vue d'ensemble de l'échelle des erreurs et de comparer cet indicateur de meilleure estimation au seuil d'importance relative (erreur acceptable ou non-conformité).

5.4.2 Évaluation des résultats globaux concernant l'échantillonnage statistique

Si le sujet est axé sur la valeur et que la non-conformité peut être quantifiée, l'approche décrite ici pour parvenir à une conclusion d'audit globale est utilisée, étant donné que l'échantillonnage statistique a été appliqué.



Conclusions à tirer

Situation I: La limite d'erreur supérieure et l'erreur la plus probable sont inférieures au seuil d'importance relative. Il s'agit d'un résultat clair, c'est-à-dire pas de non-conformité importante.

Situation II: la limite d'erreur supérieure dépasse le seuil d'importance relative, mais l'erreur la plus probable est inférieure au seuil d'importance relative. Il s'agit d'un résultat pour lequel l'auditeur doit envisager:

- de demander à l'entité auditée d'enquêter sur la non-conformité;
- d'effectuer des tests supplémentaires; et
- d'utiliser des procédures d'audit alternatives pour obtenir plus d'assurance.

Situation III: L'erreur la plus probable dépasse de seuil d'importance relative. La limite d'erreur inférieure (LEL) étant en deçà au seuil d'importance relative, l'auditeur doit envisager:

- de demander à l'entité auditée d'étudier les cas de non-conformité;
- d'effectuer des tests supplémentaires; et
- d'utiliser des procédures d'audit alternatives pour obtenir plus d'assurance

La limite d'erreur inférieure (LEL) peut être inférieure ou supérieure à la somme des erreurs connues. Par conséquent, cela n'est pas visible dans le diagramme.

Situation IV: (non représenté dans le diagramme): La limite d'erreur inférieure et l'erreur la plus probable dépassent le seuil d'importance relative. Ceci est également une conséquence évidente de non-conformité ne nécessitant aucune autre considération.

En raison des contraintes de temps, dans la conduite d'audit réel les auditeurs sont généralement obligés d'utiliser le tiers de ces possibilités, des procédures d'audit alternatives fournissant une assurance supplémentaire, pour obtenir plus d'assurance.

Les erreurs détectées doivent être analysées étape par étape afin de déterminer si et dans quelle mesure elles peuvent être incluses dans la conclusion ou l'opinion d'audit. Cela implique de savoir:

- si les exigences légales (conditions de paiement ou autres problèmes de conformité) sont affectées;
- si les erreurs sont quantifiables et importantes (c'est-à-dire supérieures au seuil d'importance relative) et, sinon, si elles sont importantes par nature ou par contexte;
- si les erreurs ne sont pas quantifiables, c'est-à-dire que l'erreur n'est pas directement liée à l'élément audité ou que son effet n'est pas mesurable, dans ce cas le montant total de l'élément concerné est pris en compte pour déterminer la gravité de l'erreur;
- si les erreurs sont systématiques ou sont une anomalie;
- l'effet global des erreurs résultant de l'extrapolation des constatations quantifiables. Les résultats ne peuvent être extrapolés que si la procédure de sélection a abouti à un échantillon représentatif.

Si une erreur de conformité peut être quantifiée, l'erreur en pourcentage et la valeur monétaire de l'erreur quantifiable découverte doivent être calculées par rapport à la valeur enregistrée de l'opération au niveau concerné. Selon le mandat de chaque ISC, une distinction peut être faite entre la proportion financée par le budget pour laquelle l'ISC a des droits d'audit et la proportion financée par des tiers.

Les erreurs identifiées lors de travaux supplémentaires hors du champ des échantillons représentatifs ne sont prises en compte que si elles concernent des opérations couvertes par la portée de l'audit (population audité). Elles ne sont pas projetées sur l'ensemble de la population, mais sont prises en compte sur la base des montants absolus.

L'auditeur doit comprendre la nature et la cause des erreurs constatées. La nature et les causes des erreurs identifiées doivent être soigneusement évaluées et leur potentiel effet sur l'objectif de l'audit particulier et les autres domaines de l'audit évalués.

Les erreurs détectées et corrigées à l'initiative de l'entité de gestion avant la clôture des travaux, et indépendamment des contrôles effectués par l'audit, ne doivent en principe pas être prises en compte, car elles dénotent du bon fonctionnement du système.

Concernant les tests de détails, l'auditeur doit projeter à la population toutes les erreurs monétaires détectées dans l'échantillon et tenir compte de l'effet de l'erreur projetée sur l'objectif d'audit spécifique et sur d'autres domaines de l'audit. Concernant les échantillons non statistiques, l'auditeur doit juger de la non-conformité probable dans la population. Reportez-vous à l'illustration du Chapitre 4 sur la planification de la façon de projeter la valeur monétaire de la non-conformité identifiée à l'ensemble de la population.

L'auditeur projette l'erreur totale concernant la population afin d'obtenir une vue d'ensemble de l'échelle des erreurs et de comparer cet indicateur de meilleure estimation au seuil d'importance relative (erreur tolérable). Concernant les tests de détail (procédures de test appliquées à des éléments individuels sélectionnés), l'erreur tolérable est l'inexactitude ou la non-conformité tolérable, et sera un montant inférieur au seuil d'importance relative de l'auditeur utilisé pour la catégorie distincte des opérations faisant l'objet de l'audit.

Lorsqu'un écart de conformité est considéré comme une **anomalie**, il est considéré comme non représentatif de la non-conformité dans la population. Par conséquent, il peut être exclu de la

projection. Cependant, son effet, s'il n'est pas corrigé, doit encore être pris en compte en plus de la projection de la non-conformité anormale.

Annexe 5.3 Le Formulaire de constatations pour les tests de corroboration de conformité peut être utilisé pour les risques identifiés et la procédure d'audit effectuée pour enregistrer la cause.

5.4.3 Évaluation des résultats globaux concernant l'échantillonnage rationnel

ISSAI 4000.184: Sur la base des résultats de l'audit et de l'importance relative, l'auditeur doit conclure que le sujet est, à tous égards importants, conforme aux critères applicables.

L'auditeur formule la conclusion générale ou l'opinion d'audit lors de l'évaluation de 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 que le sujet est ou n'est pas, à tous égards importants, conforme aux critères d'audit.

Comme indiqué dans la section précédente, les types de conclusions d'audit dépendent du type de mission d'audit. S'il s'agit d'une mission de certification, l'auditeur peut formuler une opinion ou une conclusion. S'il s'agit d'une mission de compte rendu direct, il s'agit généralement d'une conclusion, même si une opinion est également possible. Cela est précisé dans le chapitre 6 sur l'établissement des rapports.

Lorsque les cas de non-conformité identifiés ne peuvent être quantifiés, le seuil d'importance relative qualitative devient plus important. Au cours du processus de planification, les auditeurs savent très bien si un seuil d'importance quantitative ou d'importance qualitative est plus pertinent pour le sujet.

Lors de l'évaluation des résultats d'audit de sujets ayant des attributs de conformité non monétaires, le seuil d'importance qualitative (le niveau de non-conformité tolérable) défini au stade de la planification doit être utilisé. Ce seuil ou le niveau tolérable de non-conformité est déterminé après avoir examiné les facteurs discutés au stade de la planification. Un seuil peut également être défini pour chaque domaine individuel du sujet ainsi que pour le sujet dans son ensemble. Un seuil d'importance pour chaque domaine du sujet, en dehors du seuil d'importance global, peut être utile pour évaluer les résultats de l'échantillon et formuler une conclusion.

Exemple

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

- Le seuil global (niveau tolérable de non-conformité) peut être fixé à 4%
- Le seuil pour les domaines individuels du sujet peut être défini comme suit:
 - Planification de la passation des marchés - 3%
 - Sourcing - 5%
 - Gestion des contrats - 4%

Le seuil pour les domaines individuels doit être défini après avoir considéré les risques impliqués dans chaque domaine, le statut des contrôles et l'historique de conformité de l'entité dans ces domaines, ainsi que les éléments examinés au Chapitre 4 sur la planification.

En formulant la conclusion générale, l'auditeur doit calculer le taux de non-conformité réel. Tout d'abord, l'auditeur détermine les cas de non-conformité observés lors des tests. Par exemple, si la taille de l'échantillon testé est de 40 et que 5 segments de l'échantillon n'étaient pas conformes aux critères, les cas de non-conformité observés sont de 5, soit le nombre réel de non-conformités observées. Pour déterminer le taux de non-conformité réel exprimé en pourcentage, la formule est la

suivante: (nombre réel de non-conformité/taille de l'échantillon) x100. À ce stade, l'auditeur applique la méthode d'évaluation des résultats de l'échantillon utilisée au Chapitre 4 sur la planification.

Exemple

Si la taille totale de l'échantillon testé était de 40 et que les cas de non-conformité identifiés se chiffraient de 5, le taux de non-conformité réel serait alors de $(5/40) \times 100 = 12,50\%$. Si un échantillonnage discrétionnaire/rationnel était utilisé, l'auditeur pourrait directement comparer ce taux de non-conformité au niveau tolérable de non-conformité (seuil) défini pour le sujet. Si le taux de non-conformité dépasse le seuil, l'auditeur peut conclure que le sujet n'est pas conforme aux critères établis.

Cependant, il est possible que des cas de non-conformité identifiés proviennent d'un domaine particulier du sujet et ne soient pas répartis sur l'ensemble du sujet. En d'autres termes, la non-conformité n'est pas omniprésente. Dans ce cas, l'auditeur doit modifier la conclusion de telle sorte qu'elle puisse être clairement communiquée.

Pour formuler la conclusion générale, l'auditeur peut directement comparer le taux d'écart de conformité réel avec le niveau tolérable de non-conformité. Cela est expliqué par le fait que, lorsque l'échantillonnage discrétionnaire est appliqué, il n'est peut-être pas approprié d'extrapoler vers un résultat, car le risque d'échantillonnage ne peut pas être quantifié.

Si un échantillonnage statistique est utilisé, les auditeurs peuvent utiliser le tableau statistique figurant à l'Appendice 4-D du Chapitre 4 pour calculer le taux de non-conformité supérieur et le comparer au niveau tolérable de non-conformité (seuil) pour formuler la conclusion.

5.4.4 Documentation des constatations d'audit et élaboration de recommandations

La section précédente a examiné une approche systématique utilisée pour évaluer les éléments probants dans une mission de certification, y compris les éléments probants collectés et évalués par des tests de contrôles et des tests de corroboration. Cette section décrit l'évaluation des éléments probants dans une mission d'audit de conformité à compte-rendu direct. Dans la plupart des missions de compte-rendu direct, les auditeurs effectuent des tests de corroboration. En effet, au stade de la planification, tout en identifiant les risques, les auditeurs ont déterminé qu'il existait des contrôles internes très limités ou inexistant dans l'entité. Selon la qualité de la gestion du sujet par l'entité, les auditeurs peuvent décider de ne pas tester et évaluer les contrôles internes séparément, mais plutôt d'examiner les contrôles pertinents et les tests de corroboration.

Dans une mission de compte-rendu direct, les auditeurs planifient les procédures d'audit afin de collecter les éléments probants des risques identifiés lors de la phase de planification. Dans le tableau des risques du mémorandum de planification figurent tous les risques liés aux tests d'audit, qui sont effectués en appliquant diverses procédures d'audit. Une fois que les procédures d'audit ont été effectuées pour chaque risque identifié lors de la phase de planification, une matrice de résultats est remplie concernant les procédures de risque et d'audit respectives. Le tableau 5.4 présente un modèle de matrice de constatations. Cela concerne le compte rendu direct lorsque l'échantillonnage statistique n'est pas effectué car la non-conformité est de nature qualitative.

Tableau 5.4: Modèle de matrice de constatations

No.	Risque	Critères d'audit	Condition/ éléments probants	Résultat	Cause et effet des constatations	Conclusion	Recommandation

Dans une mission de compte-rendu direct, l'auditeur évalue les éléments probants collectés et documente le processus en tant que document de travail dans la matrice des constatations. Ce formulaire est similaire au formulaire de constatation utilisé dans une mission de certification; cependant, il provient principalement des tests de corroboration de détails pour tous les risques identifiés. Une constatation de non-conformité est l'écart entre le critère d'audit et la condition trouvée dans le test d'audit. Tout en expliquant la condition, l'auditeur doit prendre en charge la déclaration avec toute la documentation pertinente, par exemple les documents de travail, les éléments probants et une analyse du travail effectué pour étayer les éléments probants. L'auditeur explique les méthodes utilisées dans le test, qui peuvent également avoir été identifiées dans le mémorandum de planification.

À ce stade, l'auditeur détermine les causes de la non-conformité et ses effets. L'effet de la non-conformité peut être une perte financière ou autre pour l'entité et peut également impliquer la partie responsable de la non-conformité. Bien que l'identification des causes soit cruciale, il est plus important de déterminer la cause première de la non-conformité. Si l'auditeur met fin à l'analyse de la cause à un niveau de cause superficielle ou de cause évidente (par exemple, l'entité n'a pas respecté la prestation de service requise concernant des véhicules parce qu'elle ne disposait pas de suffisamment de véhicules), la principale cause sous-jacente de non-conformité ne sera pas identifiée et il y aura une non-conformité récurrente, quel que soit le nombre d'audits effectués.

Par exemple, en ce qui concerne la question des véhicules mentionnée ci-dessus, la cause fondamentale d'insuffisance de véhicules de l'entité doit être identifiée. Normalement, ce type de cause est identifié par l'utilisation d'outils appropriés d'analyse des causes, par ex. brainstorming, diagramme en arête de poisson, cartographie des flux, les cinq pourquoi. L'outil des cinq pourquoi est l'outil d'analyse de la cause fondamentale le plus simple. La technique «Les Cinq Pourquoi» utilise une méthode de questions pour examiner la relation de cause à effet qui sous-tend le problème. En substance, l'enquêteur continue à demander «pourquoi» jusqu'à ce qu'une conclusion significative soit obtenue. En règle générale, au moins cinq questions doivent être posées, bien que des questions supplémentaires soient parfois requises si la cause réelle doit encore être identifiée. L'analyse de la cause fondamentale des résultats sur la question des véhicules et les recommandations sont expliquées plus en détail dans le tableau ci-dessous.

Résultats	La flotte de véhicules n'a pas atteint l'objectif de disponibilité
Analyse des causes profondes avec cinq pourquoi:	
Pourquoi 1	Les véhicules n'étaient souvent pas disponibles en raison de problèmes mécaniques
Pourquoi 2	Il n'y a pas assez de techniciens sur place pour faire les réparations nécessaires
Pourquoi 3	Trop peu de techniciens ont achevé leur formation ces dernières années
Pourquoi 4	Il n'a pas assez d'instructeurs disponibles pour dispenser la formation requise

Pourquoi 5	Plusieurs instructeurs ont pris leur retraite la même année, sans qu'il ait de plan de relève ou de stratégie de recrutement.
Recommandation	Visa le symptôme: L'entité doit s'assurer que la flotte de véhicules satisfait à l'objectif de disponibilité.
Recommandation	Visa la cause fondamentale: L'entité doit établir un plan de relève et une stratégie de recrutement pour soutenir les activités de maintenance.

Sur la base de l'analyse, une conclusion est faite sur le risque particulier, qu'il s'agisse de conformité ou de non-conformité. Les recommandations appropriées et applicables sont le plus souvent basées sur la cause fondamentale identifiée. Si la cause fondamentale ne peut pas être identifiée, une recommandation n'ajoutera aucune valeur à l'entité pour corriger la non-conformité en question. Par exemple, dans le cas des véhicules, une analyse des causes fondamentales ayant été faite en répondant aux cinq questions, il a été constaté que le service de formation des chauffeurs avait été réduit et qu'il n'y avait pas suffisamment de chauffeurs qualifiés pour la prestation des services. Si l'auditeur termine l'analyse avec une cause superficielle ou évidente, la recommandation sera directe: l'entité doit s'assurer que le service du transport est fourni conformément au système requis. Cela ne conduira à aucune amélioration du système de l'entité impliquée.

Après avoir rempli toutes les matrices de constatations concernant tous les risques identifiés au stade de la planification, l'auditeur détermine si la non-conformité est significative ou non. Ici, l'auditeur applique le concept d'importance relative concernant la valeur et la nature ou le contexte. Si la non-conformité peut être quantifiée, l'importance relative quantitative déterminée au stade de la planification peut être appliquée. Si la non-conformité est non financière mais qualitative, le seuil d'importance relative identifiée au stade de la planification peut être appliqué. (Reportez-vous au Chapitre 4 sur la planification.) Vous trouverez ci-dessous les facteurs que les auditeurs doivent prendre en compte pour appliquer leur jugement professionnel afin de déterminer si la non-conformité est importante ou non:

- Les montants impliqués (il peut s'agir d'une somme monétaire) ou d'autres éléments tels que le nombre de personnes impliquées, les retards dans le nombre de jours ou d'heures, etc.
- Les effets et conséquences de la non-conformité
- La visibilité et la sensibilité du sujet audité
- Les attentes de l'organe législatif, du grand public ou d'autres parties prenantes et utilisateurs prévus du rapport d'audit
- La nature et l'importance des autorisations régissant le sujet
- Le coût financier de la non-conformité

[Annexe 5.4: la Matrice des constatations d'audit](#) fournit un modèle de document de travail avec un guide de processus pour préparer les constatations sur chaque risque identifié.

5.4.5 Utilisation du travail d'autres auditeurs

En utilisant le travail d'autres auditeurs, l'auditeur doit:

- Prendre en considération l'indépendance et l'objectivité de l'autre auditeur;
- Tenir compte de la compétence professionnelle de l'autre auditeur pour l'audit spécifique;
- Examiner la portée du travail de l'autre auditeur;
- Déterminer le rapport coût-efficacité de l'utilisation d'un tel travail;

- Mettre en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que le travail de l'autre auditeur est adapté aux objectifs de l'auditeur dans le contexte de l'audit spécifique (pouvant nécessiter l'accès aux autres documents de travail de l'auditeur); et
- tenir compte des résultats significatifs de l'autre auditeur lors de l'analyse et de l'interprétation des résultats de ce travail. Lorsque ces constatations sont importantes pour l'opinion, l'auditeur doit discuter de ces conclusions avec l'autre auditeur et déterminer s'il est nécessaire de procéder lui-même à des tests d'audit supplémentaires.

L'auditeur externe doit avoir une compréhension de la fonction d'**audit interne**, y compris de son statut et de sa portée organisationnels, lors de l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne. Lorsqu'il envisage d'utiliser le travail d'audit interne, l'auditeur doit évaluer les éléments suivants, en tenant compte de l'importance relative et du risque impliqués, ainsi que de la subjectivité des éléments probants;

- l'objectivité et la compétence technique du personnel d'audit interne;
- si le travail d'audit interne est effectué avec le soin professionnel requis;
- l'effet des contraintes imposées à l'audit interne par la direction.

En utilisant le travail d'audit interne, l'auditeur externe doit effectuer des procédures pour évaluer son adéquation, tout en tenant compte de la portée des travaux et de la pertinence de l'évaluation de la fonction d'audit interne. En particulier, l'auditeur externe évalue:

- les compétences et l'expertise de ceux qui effectuent le travail;
- s'il existe une supervision, un examen et une documentation du travail;
- si des éléments probants suffisants, pertinents et fiables sont obtenus;
- si les conclusions tirées sont appropriées et les rapports sont cohérents avec le travail effectué ;
- si les exceptions et les problèmes inhabituels identifiés par l'audit interne sont correctement résolus.

Les **experts** choisis par l'auditeur sont utilisés pour mettre à la disposition de l'équipe d'audit les connaissances techniques ou les compétences requises pour atteindre les objectifs de l'audit. Si l'expertise technique requise n'est pas disponible au sein de l'équipe d'audit ou de l'ISC, l'auditeur doit déterminer s'il convient d'engager un expert et:

- évaluer si l'expert dispose des capacités, de la compétence et de l'objectivité nécessaires (y compris l'absence de conflit d'intérêts) aux fins de l'audit;
- comprendre suffisamment le domaine d'expertise de l'expert pour déterminer la nature, la portée et les objectifs du travail à effectuer et en évaluer l'adéquation;
- convenir par écrit de la nature, de la portée et des objectifs du travail à effectuer, des rôles d'expert et d'auditeur, et de la communication entre les deux parties, y compris l'établissement de rapport.

L'auditeur doit évaluer l'adéquation du travail de l'expert à des fins d'audit, notamment:

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations de l'expert et leur compatibilité avec d'autres éléments probants;
- S'il est pertinent pour l'utilisation par l'auditeur du travail de l'expert, la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes, ainsi que l'exhaustivité, la pertinence et l'exactitude des données sources.

Si l'auditeur estime que le travail de l'expert est inadéquat, l'auditeur doit donner son accord sur la poursuite des travaux ou effectuer d'autres procédures d'audit appropriées.

Le rôle de l'expert consiste généralement d'assister l'équipe d'audit, qui demeure responsable de l'opinion d'audit ou de la conclusion. Ainsi, lors de l'émission d'une opinion d'audit non modifiée ("propre"), l'auditeur ne doit pas faire référence au travail de l'expert. Toutefois, si la référence au travail d'un expert choisi par l'auditeur est pertinente pour comprendre une modification de l'opinion de l'auditeur, le rapport de l'auditeur doit indiquer qu'une telle référence ne diminue/dédouane pas la responsabilité de l'auditeur pour cette opinion.

5.4.6 Événements ultérieurs

Les événements ultérieurs liés aux audits de conformité sont des événements, à la fois favorables et défavorables, intervenant entre la fin de la période d'établissement des rapports et la date d'émission du rapport de l'auditeur. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour déterminer si des événements qui se sont produits entre la fin de la période d'établissement des rapports et la date d'émission du rapport de l'auditeur peuvent entraîner une non-conformité importante et nécessitent une divulgation. Toutefois, l'auditeur n'est pas censé procéder à un examen continu de toutes les questions pour lesquelles les procédures d'audit ont déjà abouti à des conclusions satisfaisantes.

Les procédures d'audit sont effectuées à la date la plus proche possible de la date d'émission du rapport de l'auditeur et tiennent compte de l'évaluation des risques de l'auditeur. Bien qu'elles dépendent du temps écoulé depuis la dernière mission d'audit, ces procédures d'audit comprennent généralement:

- L'examen des procédures de gestion pour s'assurer que les événements ultérieurs sont identifiés;
- La lecture des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance qui ont eu lieu après la fin de la période considérée;
- Une enquête auprès de la direction pour savoir si des événements ultérieurs se sont produits et sont susceptibles d'entraîner une non-conformité importante.

Lorsque l'auditeur identifie des événements pouvant entraîner une non-conformité importante, il doit déterminer si ces événements sont correctement divulgués.

5.5 Communication des résultats d'audit

L'auditeur doit communiquer en temps utile à la direction les constatations importantes, y compris les faiblesses significatives en matière de contrôle interne, tout au long du processus d'audit, y compris lors de la phase d'audit. Cela peut se faire par le biais de réunions de synthèse à l'issue d'un contrôle sur place, d'échanges écrits après le test d'une sous-partie de l'audit (par exemple l'audit d'une entité géographique particulière ou d'un ensemble d'opérations, etc.), de réunions de synthèse dédiées, etc.

La communication des résultats préliminaires à l'entité auditée donne à l'entité la possibilité de répondre et à l'auditeur la possibilité de vérifier l'exactitude des faits, notamment, et les conclusions obtenues. L'auditeur doit analyser la réponse de l'entité, en veillant à ce que les questions valables qu'elle soulève soient prises en compte lors de la rédaction du rapport final.

5.6 Conduite de missions d'assurance limitée

Dans de rares circonstances, l'ISC peut rencontrer des sujets pour lesquels l'utilisateur prévu n'exige pas nécessairement une assurance raisonnable. Dans de telles situations, l'ISC peut opter pour une mission d'assurance limitée; Cependant, l'ISC doit s'assurer que le niveau d'assurance répond aux besoins des utilisateurs prévus.

De même, une ISC peut également choisir de fournir une assurance limitée dans des circonstances où le sujet sous-jacent est constitué d'un certain nombre de domaines ou d'aspects différents. Dans un tel cas, des conclusions différentes peuvent être données sur chaque domaine ou aspect du sujet, et toutes ces conclusions ne doivent pas nécessairement avoir le même niveau d'assurance. Chaque conclusion est plutôt tirée de l'étendue du travail que l'équipe d'audit a été en mesure de réaliser. Lorsque des conclusions distinctes sur un sujet sont exprimées avec différents niveaux d'assurance, en vue de permettre une meilleure compréhension, le rapport d'audit doit y faire référence.

5.6.1 La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit dans des missions d'assurance limitée et raisonnable

Étant donné que le niveau d'assurance fourni dans une mission d'assurance limitée est inférieur à celui d'une mission d'assurance raisonnable, les procédures appliquées par l'équipe d'audit sont différentes en nature ainsi qu'en termes de programmation et sont moins étendues que dans une mission d'assurance raisonnable. Les auditeurs peuvent utiliser différentes procédures, telles qu'énumérées ci-dessous, lors de la planification ou de l'exécution d'une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée. Cependant, l'ampleur et le contexte dans lesquels chaque procédure est appliquée dépendent de la situation de la mission et du niveau d'assurance à obtenir.

- observation
- inspection
- recalculé
- réexécution des procédures
- confirmation
- enquête
- examen analytique

Le choix entre ces procédures dans une mission d'audit particulière dépend de facteurs tels que le niveau d'assurance à obtenir, le besoin d'information des utilisateurs prévus et des autres parties prenantes, la nature du sujet, le temps disponible et les coûts impliqués. Les principales différences entre les deux types de mission sont les suivantes:

- L'importance accordée à la nature des différentes procédures d'audit en tant que source de données probables différera probablement en fonction du type de mission. Par exemple, dans une mission d'assurance limitée, l'équipe d'audit peut juger plus approprié de mettre l'accent sur les demandes de renseignements du personnel de l'entité et sur les procédures analytiques, ce qui peut être le cas pour une mission d'assurance raisonnable.
- Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, l'équipe d'audit peut sélectionner moins d'éléments à tester. Ou bien elle peut effectuer moins de procédures. Par exemple, dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, l'équipe d'audit ne peut exécuter que des procédures analytiques dans un domaine particulier, alors que l'équipe d'audit d'une mission d'assurance raisonnable effectuera des analyses analytiques et d'autres tests détaillés dans ce domaine.
- Dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, l'objectif principal des procédures analytiques est de soutenir les tendances ou les relations potentielles plutôt que d'identifier les cas réels de non-conformité attendus dans une mission d'assurance raisonnable en réponse à l'évaluation des risques.
- Lorsque des fluctuations significatives, des différences de tendance ou de relations sont identifiées dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, des éléments probants appropriés

sont recueillis lors des enquêtes et en analysant les réponses reçues à la lumière des circonstances.

L'auditeur doit être conscient qu'une mission de d'assurance est un processus itératif. Parfois, les auditeurs peuvent tomber sur des informations très différentes de celles qu'ils avaient au départ, ce qui peut nécessiter de l'auditeur qu'il exécute des procédures supplémentaires.

5.6.2 Fourniture d'un niveau d'assurance significatif

L'équipe d'audit doit planifier l'audit et exercer son jugement professionnel pour s'assurer que le niveau d'assurance fourni dans une mission d'assurance limitée est suffisamment significatif pour servir l'objectif de l'utilisateur prévu, compte tenu des circonstances de la mission. Un niveau d'assurance significatif dans une mission particulière représente un jugement qui dépend des circonstances de la mission, y compris les besoins en informations des utilisateurs prévus en tant que groupe, des critères et de la nature du sujet de la mission.

Étant donné que le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée peut varier, le résumé du rapport d'audit doit contenir les procédures appliquées, en reconnaissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures par rapport aux circonstances de la mission et des conclusions atteintes.

Parmi les facteurs pouvant être pertinents pour déterminer ce qui constitue une assurance significative dans une mission spécifique, nous avons par exemple:

- Les caractéristiques du sujet sous-jacent et les critères, et la question de savoir s'il existe des CSAE spécifiques concernant le sujet.
- Les instructions ou autres indications de la partie qui s'engage, notamment le parlement, sur la nature de l'assurance que la partie qui s'engage demande à l'ISC. Par exemple, la demande du parlement peut évoquer spécifiquement les procédures ou les questions particulières qu'il juge nécessaires, ou les aspects particuliers du sujet sur lesquels il souhaiterait que l'ISC concentre ses procédures d'audit. Toutefois, l'ISC peut juger que d'autres procédures sont également nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et pertinents pour un niveau d'assurance satisfaisant.
- Les besoins d'information des utilisateurs prévus en tant que groupe. En règle générale, plus les conséquences pour les utilisateurs prévus de tirer une conclusion inappropriée en cas d'écart sont importantes dans l'objet sous-jacent, plus l'assurance nécessaire pour leur donner un sens sera importante. Par exemple, dans certains cas, la conséquence d'une conclusion inappropriée peut être tellement importante qu'une mission d'assurance raisonnable s'avère nécessaire pour que l'équipe d'audit obtienne une assurance significative pour les utilisateurs dans ces circonstances.
- L'attente des utilisateurs prévus que l'équipe d'audit formulera la conclusion d'assurance limitée sur le sujet sous-jacent dans un délai court et à un faible coût.

5.6.3 Pertinence des critères d'audit

La pertinence des critères d'audit n'est pas affectée par le niveau d'assurance; En d'autres termes, si les critères ne conviennent pas à une mission d'assurance raisonnable, ils ne conviendront pas non plus à une mission d'assurance limitée et vice versa. Les critères d'audit appropriés pour la régularité ou la propriété doivent avoir les caractéristiques mentionnées dans la section 118 de l'ISSAI 4000.

5.6.4 Evaluation des risques liés à la mission

La mesure dans laquelle l'évaluation des risques est pertinente pour la mission dépend de la nature de la mission et du niveau d'assurance à fournir.

Par exemple, dans le cadre de missions de certification limitée, l'équipe d'audit peut souvent décider d'obtenir des éléments probants par des moyens autres que des tests de contrôle, auquel cas la prise en compte du risque de contrôle peut être moins pertinente que dans une mission d'assurance raisonnable sur le même sujet sous-jacent.

5.6.5 Caractère approprié du sujet

La pertinence d'un sujet sous-jacent n'est pas affectée par le niveau d'assurance; Autrement dit, si un sujet sous-jacent n'est pas approprié pour une mission d'assurance raisonnable, il ne conviendra pas non plus pour une mission d'assurance limitée et vice versa.

5.6.6 Recours au jugement professionnel

Un jugement professionnel est nécessaire pour décider des exigences éthiques pertinentes et les auditeurs doivent prendre des décisions éclairées tout au long du processus d'audit; ce qui ne sera pas possible sans mettre en application la formation, les connaissances et l'expérience pertinentes dans les circonstances données. L'exercice du jugement professionnel est particulièrement important pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus ou si des procédures supplémentaires doivent être effectuées pour collecter davantage d'éléments probants. En particulier dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le jugement professionnel est nécessaire pour évaluer si un niveau d'assurance satisfaisant répondant aux besoins des utilisateurs prévus a été obtenu.

5.6.7 Compréhension de l'entité et des circonstances de la mission

Les auditeurs ont généralement une compréhension moindre de l'entité, de l'objet et des circonstances de la mission que l'entité ou la partie responsable. Cela exige que les auditeurs acquièrent un niveau de compréhension suffisant du sujet et des circonstances de la mission. De même, la compréhension par les auditeurs de l'entité et du sujet dans une mission d'assurance limitée sera moins approfondie que dans une mission d'assurance raisonnable.

Dans les missions d'assurance limitée, il est rarement nécessaire d'acquérir une compréhension du contrôle interne ou d'effectuer des tests de contrôle interne. Toutefois, dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée, l'auditeur peut avoir besoin de comprendre le système de contrôle interne, en fonction des circonstances de la mission et de la nature du sujet.

L'identification des potentiels domaines de non-conformité significative permet à l'auditeur de se focaliser sur ces seuls domaines dans une mission d'assurance limitée. Par exemple, lorsque l'objet porte sur la passation des marchés, l'auditeur peut se concentrer sur certaines étapes du processus d'achat qui sont les plus sensibles à la non-conformité. Les auditeurs peuvent concevoir et exécuter des procédures sur l'ensemble du sujet lorsqu'il ne comporte qu'un seul domaine ou lorsqu'une assurance sur tous les domaines du sujet est nécessaire pour obtenir un niveau d'assurance satisfaisant.

Dans les deux types de missions (assurance raisonnable et assurance limitée), le processus d'évaluation des risques de l'entité aide également l'auditeur à comprendre le sujet et les circonstances de la mission.

5.6.8 Déterminer si des procédures supplémentaires sont nécessaires dans une mission d'assurance limitée

Parfois, au cours de la mission, les auditeurs peuvent être informés d'une non-conformité pouvant être ou non significative. Dans de telles circonstances, les auditeurs doivent avoir un recours au jugement professionnel et déterminer si des procédures supplémentaires sont nécessaires. Si les auditeurs estiment que la non-conformité existante ne provoquera pas un dépassement du seuil défini pour le non-respect total (niveau de non-conformité tolérable), ils peuvent alors décider de ne pas exécuter de procédures supplémentaires.

Par exemple:

Si le seuil fixé pour le domaine est de 10% et que la non-conformité potentielle ne fera que porter la non-conformité à 6%, des procédures supplémentaires peuvent ne pas être nécessaires, à moins que l'auditeur estime qu'il existe d'autres facteurs qualitatifs à prendre en compte.

Les circonstances dans lesquelles des procédures supplémentaires sont requises sont les suivantes:

- Lors de l'exécution de procédures analytiques, le professionnel en exercice peut identifier une fluctuation ou une incompatibilité avec d'autres informations pertinentes ou une différence sensible des montants ou des ratios attendus.
- Si les résultats des procédures analytiques respectent les attentes mais sont néanmoins proches de la valeur attendue, des procédures supplémentaires peuvent être requises car le risque de non-conformité significative peut ne pas être acceptable dans les circonstances de la mission.
- Si l'auditeur prend connaissance d'une éventuelle non-conformité significative en examinant des sources externes, des procédures supplémentaires peuvent être requises.
- Si le seuil pour le domaine est de 10% et que les procédures initialement prévues ont révélé un taux de non-conformité réel de 9%, des procédures supplémentaires peuvent être nécessaires car le risque de non-conformité significative peut ne pas être acceptable.

Si, dans le cadre d'une mission d'assurance limitée, un élément amène l'auditeur à penser qu'il existe une non-conformité significative, l'auditeur doit concevoir et exécuter des procédures supplémentaires.

5.7 Conclusion

Les auditeurs exercent leur jugement professionnel et leur esprit critique tout au long de l'audit pour déterminer si les éléments probants sont suffisants et appropriés. Ce chapitre a abordé les facteurs que les auditeurs doivent prendre en compte pour évaluer les éléments probants et formuler des conclusions. Le Chapitre 6 examinera comment les résultats de l'évaluation des éléments probants et les conclusions formulées sont reflétées dans les rapports d'audit de conformité.

Annexe 5.1: Test de l'efficacité opérationnelle des contrôles

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.144-149

Nom de l'entité

Période d'audit

Préparé par		Signature	Examiné et approuvé par	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Etape 1: Lien de la planification au risque, activités de contrôle, procédures de test

1	2	3	4	5	6
Numéro du contrôle de référence	Risque	Référence du risque	Contrôle de l'activité	Contrôle des tests de	Observations

			concernant le risque	procédures appliquées	
Lié à...	Lié à...			Lié à...	

Etape 2: Test des procédures de contrôle effectuées

1	2	3					4
Echantillon	Numéro de référence Echantillon	Eléments 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 contrôle

Remplissage du modèle pour tester l'efficacité opérationnelle des contrôles: Guide de processus suggéré

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif de ce modèle de document de travail est de documenter les procédures de test de contrôle effectuées par l'auditeur lors de la phase d'exécution de l'audit afin de s'assurer que le travail effectué par l'auditeur est documenté en conséquence. L'objectif du test est lié au risque identifié; la procédure d'audit est effectuée sur les échantillons sélectionnés.
Exigence d'ISSAI traitée	ISSAI 4000.144-149
Guide	<p>Il y a deux étapes pour compléter ce modèle de document de travail, comme expliqué ci-dessous.</p> <p>Étape 1: Liez les risques du document de planification qui ont été pris en compte pour les tests et enregistrez-les dans le champ ci-dessus. Par rapport à cela, retracez les risques, les activités de contrôle, les procédures de test de contrôle identifiées à partir du document de planification.</p> <p>Étape 2: Sélectionnez des échantillons à tester pour une activité de contrôle à la fois. Commencez par enregistrer le numéro de référence du contrôle et le numéro de référence du risque, pour confirmer le contrôle qui a été testé. Enregistrez cela dans le champ fourni dans le modèle, puis enregistrez les détails des échantillons dans le tableau donné. Les détails ou éléments à</p>

	<p>tester dans l'échantillon donné dépendront de l'objectif du test; les éléments à tester doivent être tirés des procédures d'audit.</p> <p>Étape 1: Lien provenant de la planification avec les risques, les activités de contrôle et les procédures de test</p> <hr/> <p>Colonne 1 Dans cette colonne, relevez le numéro de référence de l'activité de contrôle à partir du Journal de contrôle des activités ou du tableau RNCM (risque de non-conformité importante)/ de registre des risques rempli à l'étape de planification de l'audit. La colonne 1 enregistre le numéro de référence du contrôle et fournit ainsi un état des contrôles en cours de test.</p> <p>Colonne 2 Relevez les risques identifiés dans le tableau RNCM/de registre des risques et enregistrez-les dans cette colonne. Relevez d'abord les risques considérés comme significatifs.</p> <p>Colonne 3 Il est facultatif de relever l'intitulé du risque ou la référence du risque dans cette documentation. Le numéro de référence du risque peut être relevé à partir du tableau RMNC/de registre des risques et enregistré dans cette colonne.</p> <p>Colonne 4 Relevez le nom de l'activité de contrôle à partir du tableau RMNC/de registre des risques et inscrivez-le dans cette colonne. Il doit correspondre au numéro de référence de l'activité de contrôle enregistré dans la colonne 1 et également aux risques relevés dans le tableau RMNC/de registre des risques.</p> <p>Colonne 5 Dans cette colonne, ajoutez un commentaire sur les procédures de test de contrôle conçues au stade de la planification à partir du tableau RMNC/de registre des risques. Ce travail doit être effectué par l'auditeur.</p>
	<p>Étape 2: Test des procédures de contrôle effectuées</p> <hr/> <p>Colonne 1 Dans cette colonne, enregistrez les numéros d'échantillons. Cela indique la manière dont les échantillons ont été testés.</p> <p>Colonne 2 Documentez le n° de référence de l'échantillon dans cette colonne. En règle générale, il peut s'agir d'un bon de paiement ou du n° et de la date d'un bon de réception, ou un élément de nature similaire.</p> <p>Colonne 3 Dans cette colonne, enregistrez 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.</p> <p>Colonne 4 Arrivez à une conclusion sur chaque échantillon testé et notez-la dans cette colonne. Cela formera la base pour arriver à une conclusion globale.</p>
<p>Conclusion sur les tests de contrôle</p>	<p>Sur la base des contrôles identifiés par rapport à chaque risque testé, concluez si les contrôles mis en place fonctionnent efficacement. Pour ce faire, notez d'abord la base de la conclusion, puis terminez par l'une des affirmations suivantes.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les contrôles fonctionnaient efficacement. 2. Les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement.

	Cette conclusion doit ensuite être retracée au tableau RMNC/de registre des risques sous la colonne spécifiée comme «Conclusion de la procédure de tests de contrôle» et enregistrée comme «efficace» ou «inefficace» par rapport à chaque procédure de test de contrôle.
Éléments d'informations de l'auteur et de l'examineur	Le Tableau indiquant le nom de la personne qui a préparé et rempli ce document de travail et l'examineur doit être rempli à la fin. L'auteur peut être un chef d'équipe ou l'un des membres de l'équipe qui peut alors l'approuver en conséquence. L'examineur, qui est en général le superviseur de l'audit, doit signer ce document pour s'assurer que le travail effectué par l'équipe a été examiné en conséquence.

Annexe 5.3: Formulaire de constatations concernant les tests de corroboration de la conformité

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.144-149

Nom de L'entité	
Période d'audit	

	Préparé par	Signature	Examiné et approuvé	Signature
Nom:				
Fonction:				
Date:				

Intitulé de la constatation

Contexte
Critères
Condition ou Fait
Impact
Non-conformité

Caractéristiques de la non-conformité	
Décelable?	
Classification de la non-conformité	
Nature de la non-conformité	
Quantification de la non-conformité	
Niveau de non-conformité	
Cause de la non-conformité	
Description de la constatation	

Remplissage du formulaire de constatations concernant les tests de corroboration de conformité: Guide de processus suggéré

Objectif visé à travers le remplissage du modèle	L'objectif visé dans en renseignant de ce modèle de document de travail est d'enregistrer les résultats des procédures de test de validation. Cela aidera l'auditeur à commenter les résultats avec des références adéquates.
Exigence d'ISSAI traitée	ISSAI 4000.144-149
Guide	<p>Pour chaque risque, la procédure doit être répétée pour les échantillons identifiés.</p> <hr/> <p>Ligne 1 L'intitulé de la constatation est une courte phrase expliquant le message clé de la constatation. Il peut mentionner la non-conformité particulière observée par l'audit, qui est ensuite expliquée dans les sections suivantes du formulaire.</p> <p>Ligne 2 Contexte de l'opération, de la transaction auditées, etc. Par exemple, un montant, le moment où il est payé : par qui, qu'est-ce que cela concernait, etc.</p> <p>Ligne 3 Critères: Normalement, dans l'audit de conformité, les critères découlent des exigences légales. Les éléments essentiels concernant la constatation peuvent être cités ou mentionnés. Ici, la question posée est, «quelle doit être» la situation telle que définie dans les critères.</p> <p>Ligne 4 Condition ou fait: écrivez ce que l'auditeur a trouvé par rapport aux critères dans l'entité audité. Il s'agit fondamentalement de la réponse à «qu'est-ce que vous avez trouvé?»</p> <p>Ligne 5 Impact: L'analyse lors de la comparaison des critères avec la condition ou les faits. Quel effet la non-conformité a-t-elle créé?</p> <p>Ligne 6 Non-conformité: écrivez ici les détails de la non-conformité, si elle est décelable ou non; la classification de la non-conformité; la nature de la non-conformité; si possible, la quantification de la non-conformité, ce qui est souvent nécessaire pour justifier les constatations; le niveau de non-</p>

	conformité; la cause de la non-conformité, etc. Sur la base de toutes ces informations, faites une description narrative du résultat.
Éléments d'informations de l'auteur et de l'examineur	<p>Le Tableau indiquant le noms de la personne qui a préparé et rempli ce document de travail et l'examineur doit être rempli à la fin. L'auteur peut être un chef d'équipe ou l'un des membres de l'équipe qui pourrait alors l'approuver en conséquence.</p> <p>L'examineur, qui est en général 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>

Draft

Draft

Annexe 5.4: Matrice de constatations

Exigence d'ISSAI traitée: ISSAI 4000.179

Nom de l'entité	
Période d'audit	

Préparé par		Signature	Examiné et approuvé par		Signature
Nom:					
Fonction:					
Date:					

Risque d'audit						
Constatations						
1	2	3	4	5	6	7
Risque /question d'audit	Critères	Condition/ Élément probant	Constatation	Cause et effet de la constatation	Conclusion	Recommandation

Draft

Remplissage du modèle de la matrice de constatation: Guide de processus suggéré

Objectif visé à travers le remplissage du le 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 et créer un mémo selon le format de l'ISC en matière de constatation. La référence de documentation requise pour chaque constatation sera mentionnée et cela garantira que les éléments probants et la documentation seront traités.														
Exigence d'ISSAI traitée	ISSAI 4000.179														
Guide	<p>Risque d'audit: Il s'agit du même que celui figurant dans le plan d'audit, qui fait référence au registre des risques. Pour chaque risque ou question d'audit, les éléments du tableau ci-dessous doivent être répétés.</p> <hr/> <table border="1" data-bbox="432 633 1465 1619"> <tr> <td data-bbox="432 633 624 734">Colonne 1</td> <td data-bbox="624 633 1465 734">Les risques identifiés lors de la phase de planification, sur la base d'un processus expliqué: Qu'est-ce qui pourrait mal se passer ?</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 734 624 835">Colonne 2</td> <td data-bbox="624 734 1465 835">Autorisations, règles ou règlements régissant l'entité/les événements/la situation particulière (s) utilisés pour déterminer la réponse au risque, c'est-à-dire s'il est conforme.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 835 624 981">Colonne 3</td> <td data-bbox="624 835 1465 981">Ce que l'auditeur a trouvé dans l'audit, la situation existante dans l'entité, si elle s'écarte des critères établis, les résultats de la collecte d'éléments probants à l'aide de différentes méthodes/techniques/procédures. Les éléments probants sont liés aux critères.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 981 624 1115">Colonne 4</td> <td data-bbox="624 981 1465 1115">Il s'agit de la différence entre les critères (ce qui doit être) et la condition (ce qui existe), en évaluant les éléments probants de la condition par rapport aux critères. Il existe souvent plusieurs éléments probants qui forment une conclusion.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 1115 624 1317">Colonne 5</td> <td data-bbox="624 1115 1465 1317">S'il y a non-conformité, quelle en est la cause? Il pourrait s'agir d'une ignorance des règles en vigueur ou d'un contournement d'une décision administrative. Dans ce cas, l'auditeur doit identifier la cause fondamentale de la non-conformité au lieu d'écrire ce qu'il a constaté. Quel est l'effet ou la conséquence de la non-conformité ou de l'écart par rapport à une perte ou un autre dommage pour l'entité?</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 1317 624 1384">Colonne 6</td> <td data-bbox="624 1317 1465 1384">Sur la base des constatations, si le risque soumis à l'audit est ou n'est pas conforme aux critères respectifs.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 1384 624 1619">Colonne 7</td> <td data-bbox="624 1384 1465 1619">Suggestions pour résoudre les principaux problèmes ou cause fondamentale identifiés dans la colonne 5. Les recommandations doivent provenir de la cause fondamentale déterminée. Il se peut que toutes les constatations ne contiennent pas de recommandations. En proposant une recommandation, il est conseillé 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.</td> </tr> </table>	Colonne 1	Les risques identifiés lors de la phase de planification, sur la base d'un processus expliqué: Qu'est-ce qui pourrait mal se passer ?	Colonne 2	Autorisations, règles ou règlements régissant l'entité/les événements/la situation particulière (s) utilisés pour déterminer la réponse au risque, c'est-à-dire s'il est conforme.	Colonne 3	Ce que l'auditeur a trouvé dans l'audit, la situation existante dans l'entité, si elle s'écarte des critères établis, les résultats de la collecte d'éléments probants à l'aide de différentes méthodes/techniques/procédures. Les éléments probants sont liés aux critères.	Colonne 4	Il s'agit de la différence entre les critères (ce qui doit être) et la condition (ce qui existe), en évaluant les éléments probants de la condition par rapport aux critères. Il existe souvent plusieurs éléments probants qui forment une conclusion.	Colonne 5	S'il y a non-conformité, quelle en est la cause? Il pourrait s'agir d'une ignorance des règles en vigueur ou d'un contournement d'une décision administrative. Dans ce cas, l'auditeur doit identifier la cause fondamentale de la non-conformité au lieu d'écrire ce qu'il a constaté. Quel est l'effet ou la conséquence de la non-conformité ou de l'écart par rapport à une perte ou un autre dommage pour l'entité?	Colonne 6	Sur la base des constatations, si le risque soumis à l'audit est ou n'est pas conforme aux critères respectifs.	Colonne 7	Suggestions pour résoudre les principaux problèmes ou cause fondamentale identifiés dans la colonne 5. Les recommandations doivent provenir de la cause fondamentale déterminée. Il se peut que toutes les constatations ne contiennent pas de recommandations. En proposant une recommandation, il est conseillé 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.
Colonne 1	Les risques identifiés lors de la phase de planification, sur la base d'un processus expliqué: Qu'est-ce qui pourrait mal se passer ?														
Colonne 2	Autorisations, règles ou règlements régissant l'entité/les événements/la situation particulière (s) utilisés pour déterminer la réponse au risque, c'est-à-dire s'il est conforme.														
Colonne 3	Ce que l'auditeur a trouvé dans l'audit, la situation existante dans l'entité, si elle s'écarte des critères établis, les résultats de la collecte d'éléments probants à l'aide de différentes méthodes/techniques/procédures. Les éléments probants sont liés aux critères.														
Colonne 4	Il s'agit de la différence entre les critères (ce qui doit être) et la condition (ce qui existe), en évaluant les éléments probants de la condition par rapport aux critères. Il existe souvent plusieurs éléments probants qui forment une conclusion.														
Colonne 5	S'il y a non-conformité, quelle en est la cause? Il pourrait s'agir d'une ignorance des règles en vigueur ou d'un contournement d'une décision administrative. Dans ce cas, l'auditeur doit identifier la cause fondamentale de la non-conformité au lieu d'écrire ce qu'il a constaté. Quel est l'effet ou la conséquence de la non-conformité ou de l'écart par rapport à une perte ou un autre dommage pour l'entité?														
Colonne 6	Sur la base des constatations, si le risque soumis à l'audit est ou n'est pas conforme aux critères respectifs.														
Colonne 7	Suggestions pour résoudre les principaux problèmes ou cause fondamentale identifiés dans la colonne 5. Les recommandations doivent provenir de la cause fondamentale déterminée. Il se peut que toutes les constatations ne contiennent pas de recommandations. En proposant une recommandation, il est conseillé 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>Documentation:</p> <p>Toutes les colonnes comporteront des déclarations de l'auditeur. Toutes ces déclarations doivent être étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et la documentation requise. Pour toute décision prise par l'auditeur, le processus de prise de décision doit être documenté. Le travail effectué pour parvenir à une conclusion et à l'analyse des données ou des informations collectées pour formuler une décision doit également être documenté de manière appropriée.</p>														
Éléments d'informations de l'auteur et	Le tableau indiquant le nom de la personne qui a rempli le modèle et de celui l'a examiné est complété à la fin. Il s'agit généralement du chef d'équipe qui l'approuvera dans le cadre du contrôle de la qualité.														

**de
l'examineur**

L'examineur, qui est en général le superviseur de l'audit, doit approuver ce document pour s'assurer qu'il a été examiné.

Draft

Chapitre 6

Etablissement de rapports en matière d'audit de conformité

Sommaire

- 6.1 Introduction
- 6.2 Principes de rapportage
- 6.3 Etablissement de rapport sur les missions de compte-rendu direct
- 6.4 Etablissement de rapport sur les missions de certification
- 6.5 Etablissement de rapport par les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels
- 6.6 Rapportage de présomption de fraude et d'actes illégaux
- 6.7 Intégration des réponses de l'entité dans le rapport
- 6.8 Communication du rapport aux parties prenantes
- 6.9 Suivi de l'audit
- 6.10 Conclusion

6.1 Introduction

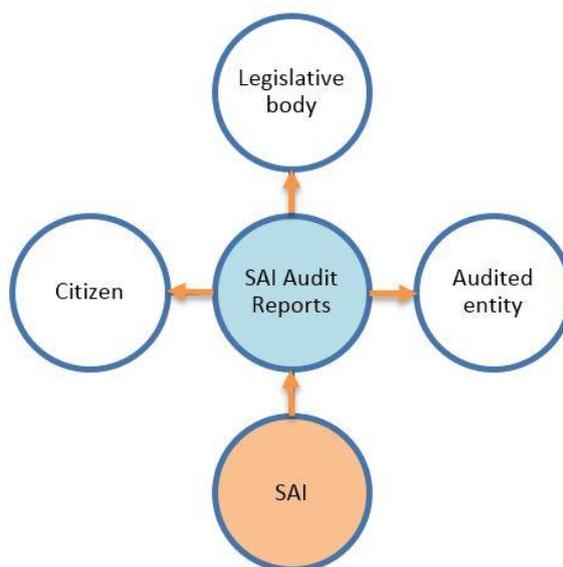
ISSAI 4000.191: L'auditeur doit communiquer la conclusion dans un rapport d'audit. La conclusion peut être exprimée soit comme une opinion, une conclusion, une réponse à des questions d'audit spécifiques, soit des recommandations.

Ce présent chapitre présente la phase de rapportage relatif au processus de l'audit et décrit la forme et le contenu des rapports concernant les différentes missions d'audit de conformité. Le chapitre 5 a apporté des éclaircissements quant aux procédures d'audit, aux techniques et méthodes de collecte et d'évaluation des éléments probants, et à la formulation des conclusions. L'auditeur exécute les procédures d'audit en vue de réduire le risque lié à l'audit et s'assurer que la conclusion ou l'opinion fournie est adaptée à la situation de l'audit. Cette assurance constitue en effet la base du rapport de l'audit de conformité.

Le but d'un rapport d'audit est de communiquer aux utilisateurs respectifs, à l'entité auditée et au grand public les résultats des travaux effectués par l'ISC. Le rapportage est une partie essentielle de l'audit. Cela implique un enregistrement de la non-conformité avec et les violations des autorisations pertinentes, et un suivi visant à déterminer si l'entité prend des mesures correctives et que les responsables de la non-conformité ou des violations sont tenus pour responsables de leurs actions. L'ISC fournit des informations aux utilisateurs prévus par le biais de ses rapports publiés pour déterminer si les entités auditées ont appliqué les décisions parlementaires, les lois, les actes législatifs, les politiques, les modalités et codes établis. Ces informations peuvent être utilisées pour assurer la conformité avec les autorisations dans un domaine spécifique. Avec ses rapports, l'ISC aide les utilisateurs prévus à exercer leur pouvoir de contrôle sur la mise en œuvre du budget, des lois et des règlements par une entité.

Un rapport constitue le produit final d'un audit, dans lequel l'ISC présente officiellement les résultats de son audit concernant la conformité de la partie responsable avec les critères énoncés. Une communication efficace, accompagnée de constatations claires et objectives, de conclusions relatives aux objectifs de l'audit constituent la clé d'un bon rapport. Il permet au lecteur de comprendre ce qui a été fait, pourquoi et comment; et fournit des recommandations pratiques, sans porter atteinte à l'objectivité de l'auditeur. Une planification et une exécution appropriée constituent la base d'un bon rapport d'audit de conformité. Un tel rapport fournit à la partie responsable la possibilité de prendre des mesures correctives permettant de faire face aux cas de non-conformité, et à l'auditeur de planifier le suivi de ses constatations.

La phase d'établissement de rapports commence par la rédaction des observations préliminaires et se termine par la publication du rapport. Elle comprend donc la rédaction,



Users of the SAI audit reports

l'approbation des observations préliminaires par l'ISC, la complétude des procédures qui sont en contradiction avec l'entité audité, l'adoption du rapport final par l'ISC, sa présentation /sa soumission aux utilisateurs respectifs, et sa publication.

6.2 Principes d'établissement des rapports

ISSAI 4000.202: L'auditeur doit établir un rapport d'audit sur la base des principes de complétude, d'objectivité, de rapidité, d'exactitude et de contradiction.

Les ISSAI en matière d'audit de conformité exigent qu'un rapport écrit exposant les constatations de façon appropriée soit établi au terme de chaque audit. La loi ou le mandat de l'ISC définit la forme de l'établissement des rapports. L'opinion/conclusion formulée dans une mission de certification ou dans une mission de compte rendu direct doit être suffisamment claire pour permettre d'éliminer tout risque lié à une mauvaise interprétation. Afin de s'assurer que le rapport est conforme aux normes de qualité et qu'il est pertinent au regard de tous ses utilisateurs, il doit être conforme aux cinq principes d'établissement de rapports tant dans sa forme que dans son contenu. Il s'agit de la complétude, de l'objectivité, de la rapidité, de l'exactitude et de la contradiction qui sont définies comme suit :⁶³

- **L'objectivité** exige que l'auditeur fasse preuve de jugement professionnel et de scepticisme pour s'assurer que le rapport est correct sur le plan des faits et que les constatations et les conclusions sont présentées de façon pertinente, équitable et équilibrée.
- **La complétude** exige que l'auditeur examine toutes les constatations d'audit pertinentes avant de publier le rapport. La relation entre les objectifs de l'audit, les constatations et les conclusions doit être complètement et clairement énoncée.
- **La rapidité** exige que l'auditeur établisse le rapport en temps utile lorsque les constatations sont applicables et pertinentes au regard des utilisateurs prévus.
- Les principes **d'exactitude** et de consultation exigent que l'auditeur vérifie l'exactitude des faits avec l'entité auditée et s'assure que les constatations présentent une image correcte et logique.
- Les principes de **contradiction** exigent que l'auditeur intègre les réponses de la partie responsable le cas échéant, et y répond et en fournit une évaluation analytique.

De plus, les rapports doivent être clairs, rédigés dans un langage simple et facile à comprendre, sans imprécision ni ambiguïté, concis et équilibré. Dans le rapport, l'auditeur doit présenter des arguments convaincants, accompagnés d'exemples illustratifs. Sur la base du plan d'audit, l'équipe d'audit dispose d'un certain nombre d'options relatives à la manière de rendre compte sur les constatations d'audit de conformité. Toutefois, pour parvenir à une décision sur la manière d'établir le rapport, l'auditeur doit prendre en compte les facteurs suivants:

- Les besoins de l'utilisateur
- Le mandat de l'ISC
- La législation et la réglementation pertinentes
- Le niveau d'assurance fourni
- Le type de mission

⁶³ ISSAI 4000/202

- Les pratiques courantes en matière d'établissement de rapports
- La complexité des problèmes signalés

Cette liste n'est pas complète. Donc, en décidant de la longueur et de la structure de ses rapports d'audit de conformité, l'ISC doit prendre en compte son mandat et son cadre juridique, ainsi que les exigences des ISSAI. Compte tenu des types de missions et du degré d'assurance à fournir, les rapports d'audit de conformité peuvent être l'un des quatre types suivants:

- Compte-rendu direct - assurance raisonnable
- Compte-rendu direct - assurance limitée
- Mission de certification - assurance raisonnable
- Mission de certification - assurance limitée

Dans ce chapitre, nous traiterons en détail l'établissement de rapports concernant le compte-rendu direct - assurance raisonnable (et assurance limitée) et la mission de certification - assurance raisonnable (et assurance limitée), avec les formats de ces rapports et la conclusion ou l'opinion, comme expliqué ci-dessous.

6.3 Etablissement de rapport sur les missions de compte rendu direct

Les rapports sur les missions de compte rendu direct et les rapports de missions de certification sont différents au regard de l'assurance à fournir. Dans un rapport de mission de certification, les opinions et les conclusions doivent explicitement fournir le niveau d'assurance, alors que cela n'est pas requis dans un rapport sur une mission de compte rendu direct. Dans les missions de compte rendu direct, l'auditeur peut ne pas donner une déclaration explicite d'assurance sur le sujet mais doit fournir aux utilisateurs le niveau de confiance nécessaire en expliquant explicitement comment les constatations, les critères et les conclusions ont été développés de manière équilibrée et raisonnée et la raison pour laquelle les combinaisons de constatations et de critères aboutissent à une conclusion ou recommandation générale.

6.3.1 Compte-rendu direct –assurance raisonnable

Dans une mission de compte-rendu direct - assurance raisonnable, l'auditeur fournit l'assurance en mesurant le sujet par rapport aux critères et formule une conclusion. La conclusion d'audit exprime le point de vue de l'auditeur selon lequel le sujet est ou n'est pas conforme à tous égards importants aux critères applicables. La conclusion est exprimée sous forme de constatations, de réponses à des questions d'audit spécifiques, de recommandations ou d'une opinion.

Éléments du rapport

ISSAI 4000.210: Les éléments de la structure du rapport d'audit concernant la mission de compte rendu direct

Le rapport d'audit concernant la mission de compte rendu direct - assurance raisonnable doit inclure les éléments décrits ci-dessous.

Titre. Le titre du rapport doit mentionner brièvement le sujet de l'audit pour permettre aux lecteurs de le comprendre clairement.

Identification des normes d'audit appliquées et le niveau d'assurance. Dans ses rapports d'audit, l'ISC déclare les normes qu'elle suit lors des audits; cette déclaration doit être accessible aux utilisateurs des rapports. En outre, dans le rapport, l'ISC doit faire référence aux normes d'audit qu'elle a suivies lors de la réalisation de l'audit particulier. Il n'est pas nécessaire de mentionner chaque norme distincte appliquée dans l'audit. Pour faire référence aux ISSAI d'audit de conformité, l'ISC a deux options:

Option 1: Développer une norme nationale faisant autorité et qui est conforme aux Principes fondamentaux de l'audit du secteur public (ISSAI 100) et aux Principes fondamentaux en matière d'audit de conformité (ISSAI 400); ou

Option 2: Faire directement référence aux Normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle en matière d'Audit de conformité (ISSAI 4000).

Dans l'option 1, où les normes d'audit d'une ISC sont fondées sur les Principes fondamentaux de l'audit du secteur public ou sont conformes à ceux-ci, il peut y être fait référence dans les rapports d'audit en indiquant que :

Nous avons effectué notre audit conformément aux normes nationales de [(nom) de l'ISC], qui reposent sur [ou sont compatibles avec] les Principes d'audit fondamentaux (ISSAI 100 à 999) des Normes Internationales des Institutions Supérieures de Contrôle.

Dans l'option 2, les ISC de certaines administrations peuvent choisir d'adopter les directives d'audit de conformité en tant que normes faisant autorité, concernant leurs travaux. Dans ce cas, il peut y être fait référence dans les rapports d'audit en indiquant que :

Nous avons effectué notre/nos audit(s) [de conformité] conformément aux Normes Internationales des Institutions Supérieures de Contrôle [relatives à l'audit de conformité].

Résumé analytique (le cas échéant). Le résumé analytique des travaux effectués et des méthodes utilisées aident les utilisateurs prévus à comprendre les conclusions de l'auditeur. Donc, le résumé doit donner au lecteur externe une brève explication de la manière dont l'audit a été effectué.

Le résumé analytique explique les différentes questions liées à l'audit, la manière dont l'audit a été effectué, et les principales constatations, conclusions et recommandations. Il donne les informations sous forme de résumé contenant uniquement les informations les plus importantes du rapport. Le résumé analytique varie généralement de 2 à 3 pages, mais peut être plus court en fonction de l'audit.

Le résumé analytique comprend un paragraphe dans lequel sont définis le contexte de l'entité, l'origine du sujet principal et son importance. Il comprend également l'objectif, les questions liées à l'audit, la méthode d'audit, et décrit les principales constatations et conclusions de l'audit sous forme de résumé, facile à lire et à comprendre. Sur cette base, le lecteur obtient un bref aperçu des questions les plus critiques du sujet. Le résumé analytique comprend les principales recommandations de l'audit et une déclaration confirmant que l'entité auditée a eu l'occasion de commenter le rapport.

Description du sujet et de la portée. Le sujet renvoie aux informations, à la situation ou à l'activité, et est mesuré ou évalué en fonction de certains critères. Cela doit être clairement décrit dans le

rapport d'audit. L'introduction du rapport définit la portée de l'audit sous forme d'énoncé expliquant clairement l'objectif, l'étendue et les limites de l'audit en termes de conformité du sujet avec les critères. Il comprend également la période couverte par l'audit.

Les critères identifiés. Les critères en fonction desquels le sujet est évalué doivent être identifiés dans le rapport de l'auditeur. Une identification claire des critères contenus dans le rapport est importante pour que les utilisateurs du rapport puissent comprendre la base des travaux et les conclusions des auditeurs du secteur public. Le texte du rapport peut mentionner ces critères ou y faire référence s'ils sont présentés dans une assertion de la direction ou dans une autre source facilement accessible et fiable.

Si les critères appliqués lors de l'audit sont difficiles à identifier, ou ont dû être déterminés à partir de sources pertinentes, ils doivent, dans ce cas, être clairement indiqués dans la section pertinente du rapport de l'auditeur. Dans les cas où les critères sont contradictoires, la contradiction est expliquée et des recommandations sont fournies le cas échéant.

Il peut être pertinent de divulguer les éléments suivants selon les situations:

- la source des critères applicables et leur éventuelle intégration dans la loi ou la réglementation, ou leur publication par des organes d'experts agréés ou reconnus qui suivent une procédure régulière transparente, c'est-à-dire s'il s'agit de critères établis dans le contexte du sujet sous-jacent (et s'ils ne le sont pas, une description de la raison pour laquelle ils sont considérés comme appropriés).
- Les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées lorsque les critères applicables permettent de faire un choix parmi une série de méthodes.
- Toute interprétation importante faite lors de l'application des critères applicables dans les circonstances de la mission.

Explication et raisons concernant les méthodes utilisées. Dans ses réponses aux questions d'audit, l'auditeur doit préciser les procédures mises en œuvre pour recueillir les éléments probants. Cela permettra à un utilisateur de lire et de suivre le rapport et d'être certain que les conclusions sont correctes. Les détails des travaux effectués revêtent les aspects suivants:

- La situation personnelle de l'entité (par exemple, la nature différente des activités de l'entité par rapport à celles du secteur).
- Les circonstances d'audit spécifiques affectant la nature et l'étendue des procédures effectuées.
- Les attentes des utilisateurs prévus quant au niveau de détails à fournir dans le rapport, en fonction des pratiques de marché ou de la loi ou de la réglementation en vigueur.

Il est important d'écrire le résumé méthodologique d'une façon objective permettant aux utilisateurs prévus de comprendre les travaux effectués comme base de la conclusion de l'auditeur. Cependant, le résumé ne doit pas être bref au risque de rendre difficile la compréhension des travaux des auditeurs, en particulier de la façon dont ils sont parvenus à leur conclusion ou à leur opinion.

Constatations. La section comportant les constatations comprend la description par l'auditeur des éléments probants recueillis et comparés aux critères. Sa structure doit être

logique, articulée sur la base des critères définis, de manière à aider le lecteur à suivre l'enchaînement logique concernant un argument donné. Lorsque des quantités importantes de données sont incluses pour appuyer les constatations d'audit, ces données peuvent être incluses dans les annexes.

Conclusion(s) ou opinion reposant sur les réponses à des questions d'audit spécifiques. Le rapport de l'auditeur sur les sujets de conformité contient une conclusion ou une opinion fondée sur les travaux d'audit effectués. La conclusion ou l'opinion est exprimée comme réponse à des questions d'audit spécifiques. Les termes utilisés dans la formulation peuvent être influencés par la nature du mandat de l'ISC et le cadre juridique dans lequel l'audit est effectué.

Réponses de l'entité auditée (le cas échéant). L'intégration des réponses de l'entité auditée dans le rapport en prenant en considération le point de vue de la partie responsable fait partie du principe de contradiction. Le principe de contradiction est une caractéristique unique et importante concernant l'audit du secteur public. Il concerne la présentation d'insuffisance ou de constatations importantes de manière à encourager la correction. Cela implique que l'auditeur et l'entité auditée se mettent d'accord sur les faits afin de s'assurer qu'ils sont complets, précis et présentés objectivement. Il implique également, le cas échéant, l'intégration de la réponse de l'entité auditée aux questions soulevées, qu'elles soient textuelles ou résumées.

Recommandations (le cas échéant). Le rapport de l'auditeur comprend, le cas échéant, des recommandations susceptibles d'apporter des améliorations. Bien que ces recommandations puissent être constructives au regard de l'entité auditée, elles ne doivent pas être détaillées au risque de compromettre l'objectivité de l'auditeur du secteur public lors des audits futurs. Si l'auditeur formule une recommandation spécifique et que la partie responsable ne met pas en œuvre cette recommandation particulière, et prend en considération une autre option, l'auditeur peut être tenté, lors d'audits ultérieurs, de considérer cela comme une non-conformité. Dans de tels cas, l'important est de déterminer si les recommandations permettent ou non à l'entité d'utiliser tout mécanisme qu'elle juge approprié dans de telles situations en vue de parvenir à la conformité.

Les conclusions dans les missions de comptes rendus directs – assurance raisonnable

L'établissement de rapports en matière d'audit de conformité peut varier en fonction des diverses formes de *conclusions ou d'opinions* (fournies dans les missions de compte rendu direct et parfois de certification) et de brèves opinions normalisées (fournies dans les missions de certification). Sur la base du type de missions (compte- rendu direct ou certification) ou du niveau d'assurance fourni, l'auditeur peut décider de formuler ou non une conclusion ou une opinion, et cela doit être clairement et explicitement indiqué.

Les conclusions fournies dans les missions de compte rendu direct-assurance raisonnable doivent avoir un lien direct avec le sujet et les éléments probants recueillis. Elles peuvent clarifier et ajouter une signification aux conclusions spécifiques du rapport. La non-conformité avec les critères doit logiquement découler des constatations. Les conclusions dépassent une simple réaffirmation d'éléments probants. Les constatations d'audit sont définies en comparant ce qui doit être (critères

d'évaluation) à ce qui se passe réellement (conditions fondées sur les éléments probants). Les conclusions reflètent le résumé du rapport sur la base de ces constatations. Les conclusions peuvent inclure l'identification d'un sujet général ou d'un modèle particulier dans les constatations.

Les conclusions peuvent également être exprimées sous forme de réponse plus détaillée à des questions d'audit spécifiques. Bien qu'une opinion soit courante dans les missions de certification, la réponse à des questions d'audit spécifiques est plus souvent utilisée dans les missions de compte rendu direct.

6.3.2 Compte rendu– assurance limitée

Résumé du rapport

L'étendue des travaux effectués dans le cadre d'une mission d'assurance limitée étant moindre que celle dans une mission d'assurance raisonnable et de nature limitée, il est important de présenter le résumé des travaux effectués pour aider les utilisateurs prévus à comprendre l'étendue des travaux effectués et la conclusion de l'auditeur.

Le résumé du rapport de mission d'assurance limitée est plus détaillé et doit définir les limites de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit réalisées, afin que les lecteurs puissent mieux apprécier la conclusion tirée. Dans le résumé des travaux effectués, il peut également être important de mentionner toute procédure qui n'a pas été effectuée mais qui aurait normalement dû l'être dans une mission d'assurance raisonnable. Puisque l'évaluation des risques effectuée dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable est plus importante que celle effectuée dans une mission d'assurance limitée, l'identification de toutes ces procédures peut être impossible.

Conclusions/opinions

La formulation de l'opinion ou de la conclusion doit refléter le mandat de l'ISC. L'auditeur peut donc utiliser des expressions telles que «est légal et régulier», «est régulier» ou «a été appliqué aux fins prévues par le Parlement».

Conclusion / opinion sans réserve

Dans une mission d'assurance limitée, un exemple d'opinion sans réserve peut indiquer: «Sur la base des travaux effectués décrits dans ce rapport, aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous porte à croire que le sujet n'est pas, à tous égards importants, conforme aux [critères appliqués]. »

Conclusion / opinion assortie

Une opinion modifiée peut indiquer: «sur la base des travaux effectués décrits dans ce rapport, à l'exception de [définir l'exception], aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous porte à croire que le sujet n'est pas, à tous égards importants, conforme aux [critères appliqués]. »

La formulation d'autres types de conclusions d'audit, telles que la conclusion défavorable et l'impossibilité de formuler une conclusion, est similaire pour les missions d'assurance limitées et les missions d'assurance raisonnables.

6.4 Etablissement de rapports sur les missions de certification

6.4.1 Mission de certification–assurance raisonnable

Dans une mission de certification, c'est la partie responsable qui mesure le sujet par rapport aux critères et présente les informations sur le sujet à l'auditeur. L'auditeur recueille alors des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable sur laquelle une opinion ou une conclusion se fonde. La conclusion est exprimée sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion.

Dans une mission de certification avec assurance raisonnable, la conclusion de l'auditeur exprime son point de vue que les informations relatives au sujet sont conformes ou non aux critères applicables.

Éléments du rapport

ISSAI 4000.218: Éléments de la structure du rapport d'audit concernant la mission de certification

Le rapport d'audit concernant la mission de certification avec assurance raisonnable doit inclure les éléments décrits ci-dessous.

Titre. Le titre du rapport doit mentionner brièvement le sujet de l'audit pour permettre au lecteur de bien le comprendre.

Destinataire. Un destinataire définit la/les partie(s) à laquelle/auxquelles le rapport d'audit est destiné. Le rapport d'audit est normalement destiné à la partie responsable, mais dans certains cas, il peut y avoir d'autres utilisateurs prévus. Les utilisateurs prévus sont les personnes pour lesquelles l'auditeur prépare le rapport d'audit de conformité. Les utilisateurs prévus peuvent être des organes législatifs ou de surveillance, des responsables de la gouvernance, le procureur ou le grand public.

Description des informations sur le sujet et, le cas échéant, l'objet sous-jacent. Le sujet renvoie aux informations, à la condition ou à l'activité mesurée ou évaluée par rapport à certains critères. Cela doit être clairement décrit dans le rapport d'audit.

Étendue et limites de l'audit, y compris la période couverte. La partie introductive du rapport présente la portée de l'audit comme un énoncé clair de l'objectif, de l'étendue et des limites de l'audit en termes de conformité du sujet par rapport aux critères. L'introduction comprend également la période couverte par l'audit.

Responsabilités de la partie responsable et de l'auditeur. La définition des responsabilités respectives informe les utilisateurs prévus que la partie responsable est responsable du sujet sous-jacent, que la partie qui mesure ou l'évaluateur est responsable de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent par rapport aux critères applicables et que l'auditeur a pour rôle de formuler indépendamment une opinion/conclusion sur les informations concernant le sujet. Ces responsabilités peuvent être exprimées comme suit:

La responsabilité de la partie responsable

Selon [les termes de l'accord conclu avec l'organisation XYZ le xx.xx.20XX], la direction de l'organisme gouvernemental ABC est chargée de [la préparation de comptes complets conformément aux termes de l'accord].

La responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à formuler de manière indépendante, sur la base de notre audit, une conclusion sur [les comptes du projet]. Notre travail a été mené conformément aux [Principes et Directives fondamentaux en matière d'Audit de l'INTOSAI concernant l'audit de conformité]. Ces principes exigent de notre part le respect des exigences éthiques et de planifier et d'effectuer l'audit afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à savoir si [l'utilisation des fonds alloués au projet est conforme, à tous égards importants, aux termes de l'accord de financement en date du xx.xx. 20XX].

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer notre conclusion. Les procédures effectuées dépendent du jugement professionnel de l'auditeur, y compris l'évaluation du risque de non-conformité importante, qu'elle résulte de fraudes ou d'erreurs. Nous mettons en œuvre les procédures d'audit que nous estimons adaptées aux circonstances. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour notre conclusion.

Critères d'audit. Les critères par rapport auxquels le sujet est évalué doivent être définis dans le rapport de l'auditeur. Une définition claire des critères contenus dans le rapport est donc importante pour que les utilisateurs du rapport puissent comprendre la base des travaux et les conclusions des auditeurs du secteur public. Les critères peuvent être inclus dans le rapport lui-même, ou bien le rapport peut y faire référence s'ils sont présentés dans une assertion de la direction ou sont disponibles à partir d'une autre source fiable et facilement accessible.

Identification des normes d'audit et niveau d'assurance. Lorsque les normes d'audit d'une ISC sont fondées sur les Principes d'Audit Fondamentaux de l'INTOSAI ou sont conformes à ces principes, elles peuvent être mentionnées dans les rapports d'audit en indiquant:

Nous avons effectué notre audit conformément aux [normes], qui reposent sur [ou sont compatibles avec] les Principes Fondamentaux d'Audit (ISSAI 100 à 999) des Normes Internationales des Institutions Supérieures de Contrôle.

Les ISC de certaines administrations peuvent choisir d'adopter les Directives d'audit de conformité comme normes faisant autorité concernant leurs activités. Dans ce cas, il peut être fait référence aux normes en déclarant:

Nous avons effectué notre/nos audit(s) [de conformité] conformément aux Normes internationales des institutions supérieures de contrôle [sur l'audit de conformité].

Un résumé des travaux effectués et des méthodes utilisées. Le résumé des travaux effectués aide les utilisateurs prévus à comprendre la conclusion de l'auditeur. Concernant de nombreux audits, une infinité de variantes de procédures sont possibles en théorie. Dans la pratique, cependant, elles sont difficiles à communiquer clairement et sans ambiguïté. Par conséquent, le résumé des travaux effectués doit donner une brève explication à un lecteur externe de la façon dont l'audit a été effectué.

Les facteurs à prendre en compte pour déterminer le niveau de détail à fournir dans le résumé des travaux effectués peuvent inclure:

- Les circonstances propres à l'entité (par exemple, la nature différente des activités de l'entité par rapport à celles du secteur).
- Les circonstances d'audit spécifiques affectant la nature et l'étendue des procédures effectuées.

- Les attentes des utilisateurs prévus quant au niveau de détail à fournir dans le rapport, en fonction des pratiques du marché, de la loi ou de la réglementation applicable.

Il est important de rédiger le résumé d'une manière objective qui permette aux utilisateurs prévus de comprendre les travaux effectués sur lesquels repose la conclusion de l'auditeur. Cependant, il convient de s'assurer que le résumé n'est pas bref au point de rendre les travaux des auditeurs difficiles à comprendre, en particulier la manière dont ils sont parvenus à une conclusion ou à une opinion.

Opinion/conclusion. Concernant les missions de certification, le niveau d'assurance sera communiqué par l'utilisation appropriée d'opinions d'audit standardisées. Pour les audits mixtes, l'auditeur évalue la norme à laquelle faire référence. Lorsqu'un audit de conformité est combiné à un audit financier, la conclusion/l'opinion sur l'aspect de conformité doit être clairement séparée de l'opinion sur les états financiers.

Réponses de l'entité auditée (le cas échéant). L'intégration des réponses de l'entité auditée dans le rapport en rendant compte du point de vue des fonctionnaires de la partie responsable fait partie du principe de contradiction. Le principe de contradiction est une caractéristique unique et importante de l'audit du secteur public. Elle a trait à la présentation des faiblesses ou des constatations importantes de façon à encourager la correction. Cela implique de s'entendre sur les faits avec l'entité auditée pour s'assurer qu'elles sont complètes, exactes et présentées de manière équitable. Cela peut également impliquer, le cas échéant, d'intégrer la réponse de l'entité auditée aux questions soulevées, que ce soit in extenso ou en résumé.

Date du rapport. Le rapport d'audit de conformité doit être daté et signé. L'auditeur doit s'assurer que le rapport ne doit pas être daté avant qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer son opinion/sa conclusion.

Signature. Le rapport d'audit de conformité doit être signé par une personne disposant de l'autorité appropriée, à savoir le chef de l'ISC ou une personne à qui ces pouvoirs ont été délégués.

6.4.2 L'opinion dans une mission de certification

Dans une mission de certification, l'auditeur fournit l'assurance en établissant clairement le niveau d'assurance à travers des opinions ou des conclusions normalisées. Lors de la formulation de l'opinion, l'auditeur prend en considération le niveau d'assurance fourni. Cette section décrit l'opinion fournie relativement à la mission de certification - assurance raisonnable et assurance limitée.

Opinion formulée dans une mission de certification-assurance raisonnable

Dans ce cas-ci, l'opinion d'audit est exprimée de manière positive, en indiquant que, selon l'opinion de l'auditeur, le sujet est ou n'est pas conforme à tous égards importants, ou, le cas échéant, que les informations fournies donnent une image sincère et fidèle par rapport aux critères.

Opinion sans réserve

Si aucun cas de non-conformité importante n'a été constaté dans une mission d'assurance raisonnable, l'auditeur exprime une opinion non modifiée selon laquelle:

Les informations concernant le sujet sont préparées, à tous égards importants, conformément aux critères applicables.

Exemple d'opinion sans réserve:

Dans cet exemple, le sujet de conformité a trait à l'Office national des impôts et à l'audit n'a révélé aucun cas de non-conformité à la loi pertinente.

..... [les sections introductives appropriées du rapport]

[Nous avons vérifié la conformité de l'Office national des impôts avec la Loi relative à la Taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A) du xx.xx.20XX.]

Opinion sans réserve

Sur la base des travaux d'audit effectués, nous avons constaté que l'office national des impôts est en conformité, à tous égards importants, avec la Loi relative à la Taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A).

Opinion assortie

En cas de non-conformité importante, les auditeurs du secteur public modifient leur opinion de manière appropriée. En fonction de l'ampleur de la non-conformité, cela peut conduire à :

- Une opinion avec réserve (si les cas de non-conformité sont importants, mais pas omniprésents) — *Sur la base des travaux d'audit effectués, nous avons constaté que, à l'exception de [décrire l'exception], les informations sur l'entité auditée sont conformes, à tous égards importants, aux [critères appliqués], ou*
- Une opinion défavorable si les cas de non-conformité sont importants et omniprésents) — *Selon notre jugement, [le sujet] n'est pas conforme, à tous égards importants, aux (critères appliqués et la non-conformité est omniprésente.*

Limitation de la portée

Selon la limitation de la portée, cela peut conduire à:

Une opinion avec réserve (si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et que les effets possibles soient importants, mais pas omniprésents)

—

Selon notre jugement, à l'exception de [décrire l'exception], l'auditeur n'a pas pu obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et les effets possibles sont importants, mais pas omniprésents, ou

Un avis de non responsabilité (si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux autorisations et que les effets possibles sont importants et omniprésents) — *Nous n'exprimons pas d'opinion sur le sujet. Nous avons été incapables d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion.*

Exemple d'une opinion avec réserve d'audit de conformité:

Dans cet exemple, le sujet de la conformité concerne l'administration fiscale nationale et l'audit a révélé un cas de non-conformité qui a entraîné des frais et pénalités supplémentaires à l'entité auditée. L'écart de conformité n'est pas suffisamment important pour justifier une conclusion défavorable.

..... [sections introductives appropriées du rapport].....

[Nous avons audité la conformité de l'Office national des impôts à la Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée CAP 223A datée du xx.xx.20XX.]

Base d'Opinion avec Réserve

La législation en matière de TVA exige que le l'Office national des impôts envoie des rapports trimestriels au Parlement. Les rapports n'ont pas été préparés pour la période du 1^{er} avril au 30 juin 2013.

Opinion avec réserve

Sur la base de l'audit effectué, nous avons constaté que, excepté le cas de non-conformité mentionnée dans le paragraphe contenant la Base de l'Opinion avec Réserve, l'Office national des impôts est en conformité, à tous égards importants, avec la Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A) du xx.xx.20XX.]

Opinion défavorable

Exemple d'opinion défavorable:

Dans l'exemple ci-après, la conformité du sujet a trait à l'Office national des impôts, et l'audit a révélé que des mesures n'ont pas été mises en œuvre par l'administration fiscale à l'égard des contribuables contrevenants, comme le prévoyait la loi.

..... [sections introductives appropriées du rapport]

[Nous avons audité la conformité de l'office national des impôts avec la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée CAP 223A du xx.xx.20XX.]

Base d'opinion défavorable

La législation en matière de TVA stipule que les saisies et saisie-arrêt concernant la non-conformité doivent être appliquées aux contribuables contrevenants qui doivent plus de 10 000 dollars d'arriérés. Bien qu'il y ait eu des contribuables contrevenants dans cette catégorie, ces mesures n'ont pas été mises en œuvre comme l'exige la loi

Opinion défavorable

Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous avons constaté qu'en raison de l'importance de la question mentionnée dans le paragraphe contenant la Base de l'opinion défavorable ci-dessus, l'Office national des impôts n'est pas conforme, à tous égards importants, à la Loi relative à la taxe sur valeur ajoutée CAP 223A.

Avis de non-responsabilité

Exemple d'un avis de non-responsabilité

Un avis de non-responsabilité est émis lorsque l'auditeur du secteur public n'a pas été en mesure de parvenir à une conclusion. Dans l'exemple ci-après, un audit devait être effectué sur la conformité de l'Office national des impôts avec la Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A).

..... [sections introductives appropriées du rapport]...

[Nous avons audité la conformité de l'Office national des impôts avec la Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A) du xx.xx.20XX.]

Base pour la non-responsabilité

Les dossiers des contribuables individuels contenant des informations sur l'évaluation de la Taxe sur la valeur ajoutée n'ont pas été correctement conservés par l'Office national des impôts. Seulement 20 sur 200 contribuables enregistrés avaient des dossiers complets contenant des évaluations. Il n'existait pas d'autres procédures fiables que nous pouvions mener pour déterminer si l'Office national des impôts était en conformité avec la loi sur la TVA en ce qui concerne l'évaluation des contribuables.

Avis de non-responsabilité

Sur la base des travaux d'audit effectués, en raison de l'importance du sujet mentionné dans le paragraphe contenant la Base de non-responsabilité, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur la conformité de l'Office national des impôts avec les dispositions de la loi en matière de TVA

Paragraphe d'observations ou paragraphes portant sur d'autres questions

Dans certains cas, il peut être nécessaire de développer certaines questions qui ne remettent pas en cause l'opinion sur la conformité, mais il est important de mentionner cette nécessité lorsque cela vient à l'attention de l'auditeur. Dans de telles situations, l'auditeur utilise un Paragraphe d'observation ou un paragraphe portant sur d'autres questions. En outre, les constatations qui ne sont pas jugées importantes ou dont l'inclusion dans le rapport de l'auditeur n'est pas justifiée peuvent être communiquées à la direction lors de l'audit. La communication de ces constatations peut aider l'entité audité à remédier à des cas de non-conformité et à éviter des cas similaires à l'avenir.

La décision d'inclure ou non un Paragraphe d'observations ou un paragraphe portant sur d'autres questions dépend de la question de savoir si l'affaire en particulier est présentée ou est divulguée dans les informations relatives au sujet.

Paragraphe d'observations. Si l'auditeur juge nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs prévus sur une question présentée ou divulguée dans les informations relatives au sujet qui, selon son jugement, est d'une importance telle que les utilisateurs prévus doivent comprendre ces informations relatives au sujet, il ajoute un Paragraphe d'observations.

Paragraphe sur d'autres questions. Si l'auditeur juge nécessaire de communiquer une question autre que celles présentées ou divulguées dans les informations relatives au sujet qui, selon l'auditeur, est pertinente pour la compréhension de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de rapport de l'audit par les utilisateurs prévus, il ajoute un Paragraphe sur d'autres questions.

Dans le cas d'une autre question, l'auditeur doit indiquer de manière appropriée, au premier paragraphe du rapport, que l'opinion de l'auditeur n'a pas été modifiée à cet égard. Dans le cas d'un Paragraphe d'observations, un tel paragraphe ne doit faire référence qu'aux informations présentées ou divulguées dans les informations sur le sujet. L'exemple ci-dessous l'illustre.

Exemple de Paragraphe d'observation ou Paragraphe sur d'autres questions**Opinion**

Sur la base des travaux d'audit effectués, nous avons constaté que l'Office national des impôts est en conformité, à tous égards importants, avec la Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (CAP 223A).

Paragraphe d'observations

Nous attirons l'attention sur la note xx des comptes détaillant les coûts administratifs totaux de xxxx.xx \$ liés aux rapports de l'organisme sur la conformité avec les conditions de l'accord de financement. Notre opinion n'a pas été qualifiée à cet égard.

Paragraphe sur d'autres questions

Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport a été établi pour être utilisé par l'organisme donateur XYZ et qu'il ne peut donc être utilisé à d'autres fins.

6.4.3 Mission de certification–assurance limitée

Dans une mission de certification avec assurance limitée, l'auditeur déclare que, en fonction des procédures effectuées, aucun fait n'a été porté à son attention de l'auditeur qui l'amènerait à croire que le sujet est ou n'est pas, à tous égards importants, conforme aux critères applicables. Les procédures effectuées sont limitées par rapport à ce qui serait nécessaire pour obtenir une assurance raisonnable. Un rapport d'assurance limité traduit le caractère limité de l'assurance fournie.

Une opinion **sans réserve** dans une mission d'assurance limitée peut indiquer,
Sur la base des travaux effectués dans le présent rapport, aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous amènerait à croire que le sujet n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués].

Une opinion **modifiée** dans une mission d'assurance limitée peut indiquer,
Sur la base des travaux effectués décrit dans ce présent rapport, à l'exception de [décrire l'exception], aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous amènerait à croire que le sujet n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués].

6.4.4 Conclusion d'une mission de certification

Les conclusions d'une mission d'attestation sont présentées de la même manière que dans une mission de compte rendu direct. Les conclusions formulées sous une forme adaptée à une mission d'assurance raisonnable sont les suivantes:

- Lorsqu'elles sont formulées en termes de sujet sous-jacent et de critères applicables, «selon notre jugement, l'entité s'est conformée, à tous égards importants, aux critères».
- Lorsqu'elles sont formulées en termes d'informations sur le sujet et de critères applicables, «selon notre jugement, la prévision des activités de l'entité est correctement établie, à tous égards importants, sur la base de critères»

6.5 Etablissement de rapports par les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels

ISSAI 4000.221: Dans les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels, l'auditeur doit tenir compte du rôle du procureur ou des personnes responsables des questions de jugement au sein de l'ISC et doit également inclure, le cas échéant, les éléments relatifs à une mission de compte rendu direct et à une mission de certification.

Dans les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels, l'auditeur doit tenir compte du rôle du procureur ou des personnes responsables des questions de jugement au sein de l'ISC, et le cas échéant, inclure dans le rapport les éléments suivants dans les missions de compte rendu direct et d'attestation:

- Identification des parties responsables et de l'entité auditée.
- la ou les personne(s) responsable(s) impliquée(s) et leurs responsabilités.
- Identification des normes standards d'audit appliquées lors de l'exécution des travaux.
- Responsabilités de l'auditeur.

- Un résumé des travaux effectués.
- Les opérations et procédures, etc. sur lesquelles les actes de non-conformité et/ou les actes illégaux possibles ont une incidence. Cela doit inclure, le cas échéant,
 - une description de la constatation et de sa cause;
 - l'acte juridique qui a été enfreint (les critères d'audit);
 - Les conséquences des actes de non-conformité et/ou des actes illégaux possibles.
- Les personnes responsables et leurs explications concernant leurs actes de non-conformité et/ou les actes illégaux éventuels, le cas échéant.
- Le jugement professionnel de l'auditeur déterminant s'il existe ou non une responsabilité personnelle concernant les actes de non-conformité.
- La valeur des pertes/de l'utilisation induite/des gâchis créés et le montant à payer en raison de la responsabilité personnelle.
- Toutes les mesures prises par les personnes responsables lors de l'audit visant à remédier aux pertes/à l'utilisation induite/aux gâchis créés.
- Arguments de la direction sur les actes de non-conformité/actes illégaux.

Dans les audits réalisés par les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels, le procureur ou les personnes responsables des questions de jugement au sein de l'ISC font partie des utilisateurs des rapports d'audit de conformité.

Les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent déterminer les personnes passibles de sanctions ou de responsabilité personnelle pour avoir enfreint le règlement. Il s'agit normalement de propositions et décisions finales sur la responsabilité personnelle, et des sanctions sont prises dans un processus juridictionnel. La responsabilité personnelle peut être mesurée selon l'étendue de la participation de la personne dans une opération non-conforme (illégal, inutile, excessive, extravagante, abusive), comme indiqué dans les documents sur les opérations que la personne a signés.

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

6.6 Etablissement de rapports sur la fraude et les actes illégaux présumés

ISSAI 4000.225: Lorsqu'il/elle réalise des audits de conformité et qu'il/elle est confronté à des cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs d'actes illégaux ou de fraudes, l'auditeur doit faire preuve de diligence et de prudence professionnelles et communiquer ces cas à l'organe responsable. L'auditeur doit faire preuve de prudence pour ne pas entraver de futures investigations ou poursuites judiciaires possibles.

6.6.1 Etablissement de rapports sur les actes illégaux présumés

Bien que la détection d'actes illégaux potentiels, y compris la fraude, ne soit pas l'objectif principal de l'audit de conformité, l'auditeur inclut les facteurs de risque de fraude dans ses évaluations des risques et reste attentif/ve aux situations susceptibles de révéler des actes illégaux, notamment de fraudes dans l'exécution de ses travaux.

Les auditeurs peuvent envisager de consulter un conseiller juridique ou des autorités réglementaires compétentes. En outre, ils peuvent communiquer leurs soupçons aux niveaux de direction appropriés

ou aux responsables de la gouvernance, puis faire un suivi pour s'assurer que des mesures appropriées ont été prises. En raison des différents mandats et structures organisationnelles existant au niveau international, il appartient à l'ISC de déterminer les mesures appropriées à prendre en cas de non-conformité liée à des fraudes ou à des irrégularités importantes.

Un tribunal peut déterminer si une opération particulière est illégale et constitue une infraction pénale. Mais les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent également conclure qu'une opération particulière est illégale et justifier l'imposition de sanctions à la personne responsable et déterminer les remboursements de fonds, les avoirs détournés et les paiements indus et inappropriés.

Bien que les auditeurs ne déterminent pas si un acte illégal constitue une infraction pénale ou si une responsabilité civile a eu lieu, ils ont la responsabilité d'évaluer si les opérations en question sont conformes aux lois et règlements applicables et si elles constituent des infractions amenant le tribunal à imposer des sanctions ou un remboursement des paiements indus et inappropriés ou des avoirs détournés.

Les actes frauduleux ne sont pas, par nature, conformes aux règlements concernés. L'auditeur peut également déterminer que les opérations dont le caractère frauduleux est soupçonné mais non encore prouvée, ne sont pas en conformité avec les autorisations. La fraude entraîne normalement une qualification d'opinion de conformité dans le rapport de l'auditeur.

ISC dotées de pouvoirs juridictionnels

Les ISC peuvent communiquer des actes illégaux à l'organe chargé des poursuites judiciaires, qui décide si l'affaire doit ou non être traitée devant une cour de justice.

Si des soupçons d'actes illégaux surviennent pendant l'audit, l'auditeur peut les communiquer aux niveaux de direction appropriés et aux responsables de la gouvernance. Ces derniers seront en l'occurrence probablement des fonctionnaires occupant des postes hiérarchiques très élevés au sein d'organes ministériels ou administratifs. Selon le cas et dans la limite du raisonnable, l'auditeur peut assurer le suivi et s'assurer que la direction ou les responsables de la gouvernance ont pris les mesures appropriées en réponse à la suspicion, par exemple en signalant l'incident aux autorités policières compétentes. L'auditeur peut également signaler ces incidents directement aux autorités policières compétentes.

6.7 Intégration des réponses de l'entité

Lorsque le projet de rapport est prêt, il est envoyé à l'entité auditée pour recueillir ses commentaires. Auparavant, lors de la phase de réalisation de l'audit, les observations ou constatations individuelles sont discutées avec l'entité; Cela permet de tenir l'entité informée de l'avancement de l'audit. La validation des faits en temps opportun, en réduisant le temps nécessaire pour se mettre d'accord avec l'entité auditée sur le rapport final, crée la base d'un rapport solide.

Le moyen utilisé pour présenter les constatations à l'entité auditée peut reposer sur les formulaires réguliers de l'ISC, par ex. une lettre de recommandation ou un projet de constatations. L'entité auditée est tenue de répondre au projet de rapport. Une fois les commentaires de l'entité reçus, l'auditeur doit analyser cette réponse, en s'assurant que les questions valables soulevées par l'entité sont prises en compte au cours de la rédaction du rapport final.

Il s'agit d'une bonne pratique que l'auditeur discute des recommandations du rapport avec l'entité, car l'auditeur pourrait penser qu'il/elle fournit des recommandations utiles. Mais au cours de la discussion, l'entité peut faire des remarques sur le caractère pratique de la mise en œuvre des recommandations, ou expliquer les difficultés de les mettre en œuvre. A partir de cette discussion,

l'auditeur peut modifier et finaliser les recommandations, le cas échéant. Lors de l'audit, l'auditeur peut discuter des recommandations possibles s'il/elle a une idée claire, à ce stade, de ce qu'elles pourraient être, sur la base des éléments probants recueillis et des conclusions probables. Cela aidera l'auditeur à rédiger un rapport avec des recommandations efficaces.

Sur la base du cadre juridique de l'ISC, l'auditeur publiera le rapport avec les commentaires dans son intégralité, ou dans une version résumé ou éditée, ou le publie sans les commentaires.

6.8 Communication du rapport aux parties prenantes

Une bonne communication avec l'entité auditée et les experts est importante pendant tout le processus d'audit. C'est une bonne pratique pour l'ISC d'élaborer une stratégie ou une politique de communication afin de fournir des indications sur la manière dont l'entité auditée et les parties prenantes concernées communiquent durant le processus d'établissement de rapports. Cette politique peut faciliter la communication avec les principales parties prenantes, indiquées ci-après.

L'entité auditée. Le processus de communication entre l'auditeur et l'entité auditée commence à l'étape de la planification de l'audit et se poursuit tout au long du processus de l'audit. L'ISC doit toujours donner aux entités auditées la possibilité de commenter les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit. 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 concernant la validité et la complétude du contenu du projet de rapport.

L'équipe d'audit peut rencontrer les représentants de l'entité pour discuter des commentaires de l'entité, afin de bien comprendre les commentaires et/ou pour obtenir des informations supplémentaires importantes liées aux commentaires. En cas de contradiction, des efforts doivent être fournis pour résoudre les opinions contradictoires en vue de rendre le tableau final le plus juste et équitable possible. De telles rencontres sont généralement limitées en nombre et doivent être programmées dans un délai qui respecte le calendrier de production du rapport de l'ISC.

Parlement. La communication avec le Parlement est tout aussi importante car c'est le Parlement qui utilisera les rapports de l'ISC pour améliorer la gestion publique et la reddition de comptes au sein du gouvernement. Si les rapports sont ignorés ou si les messages sont mal compris, les ressources de l'audit pourraient être gaspillées et la crédibilité de l'ISC pourrait être remise en question.

Les ISC assistent les organes législatifs tels que les Comités de Comptes Publics (CCP) en rendant compte aux membres du parlement et en fournissant des informations pertinentes concernant les constatations d'audit rapportées. En plus de la communication antérieure, il est essentiel que les représentants des ISC assistent aux audiences de CCP au cours desquelles les rapports d'audit sont discutés. Le législateur doit être conscient du fait que l'audit de conformité consiste à identifier les cas de non-conformité par rapport aux autorisations.

Les médias. Dès que le rapport est déposé au Parlement, il devient 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 les informations, les ISC doivent être rapides, utiles et instructives, sans compromettre leur indépendance ou leur neutralité politique, ni porter atteinte au privilège parlementaire. Voici quelques points à prendre en

considération pour assurer une communication adéquate avec les médias en ce qui concerne le rapport d'audit:

- Répondre aux demandes des médias.
- Elaborer des communiqués de presse conjointement avec les équipes d'audit.
- Organiser et gérer des événements médiatiques tels que les conférences de presse et les interviews
- Aider le personnel à élaborer des questions et des réponses dans les médias.
- Fournir au personnel une formation aux médias.
- Suivre l'actualité et les discussions publiques portant sur l'ISC.
- Informer la haute direction des questions soulevées dans les médias.
- Mener des analyses des médias pour aider à améliorer l'élaboration des messages.

Citoyens et autres parties prenantes. Les citoyens constituent une source d'inspiration en ce qui concerne l'audit du secteur public, une source de demande de services d'audit, et sont les utilisateurs des rapports d'audit. Ils peuvent être contactés directement ou par l'intermédiaire d'organisations non gouvernementales qui les représentent. En fonction de la situation de l'ISC dans un pays donné, cette communication peut inclure un mélange d'interviews télévisés, d'articles, de brochures et d'utilisation du site Web de l'ISC.

D'autres parties prenantes importantes sont les représentants de la communauté académique. Ils ont des connaissances spécialisées dans des domaines d'audit spécifiques et peuvent fournir une vision plus objective, moins limitée par l'intérêt personnel. Les organisations non gouvernementales peuvent être une source d'inspiration utile. Elles peuvent avoir mené leurs propres recherches par le biais de sondages et d'études de cas, et peuvent avoir un éventail de contacts pertinents. La société civile peut être motivée à faire pression sur le corps législatif pour qu'il agisse, en particulier si l'ISC fournit des documents importants qui l'intéressent.

6.9 Suivi de l'audit

ISSAI 4000.232: L'auditeur doit décider du suivi sur les opinions/conclusions/recommandations concernant les cas de non-conformité dans le rapport d'audit, le cas échéant

Les lignes directrices en matière d'audit de conformité recommandent aux auditeurs de suivre les cas de non-conformité, le cas échéant. Le processus de suivi est celui dans lequel l'auditeur surveille la conformité afin de s'assurer si des mesures correctives, et lesquelles, ont été prises par la partie responsable pour régler les cas de non-conformité identifiés dans un ou plusieurs rapports d'audit précédents. Dans les cas où cela est nécessaire, l'ISC doit donner suite à ses recommandations afin de pouvoir fournir à l'utilisateur prévu une mise à jour des mesures et des initiatives de la partie responsable sur la voie de la conformité. Il convient de noter que le processus de suivi peut ne pas être applicable dans tous les cas et dans toutes les ISC. Le mandat de l'ISC ainsi que la nature de l'audit détermineront si le suivi est applicable ou non.

Pourquoi faire un suivi

L'ISC joue un rôle quant au suivi des mesures prises par la partie responsable en réponse aux questions soulevées dans un rapport d'audit. La nécessité de suivre les cas de non-conformité relevés précédemment dépendra 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 et fournit des informations utiles en retour à l'entité auditée, aux utilisateurs du rapport et aux auditeurs lors de la planification de futurs audits. Le suivi sert plusieurs buts pour les trois parties. Ces buts comprennent:

- Pour la partie responsable: Démontrent l'efficacité de l'entité auditée pour régler les problèmes.
- Pour l'utilisateur prévu: Fournissent une mise à jour sur ce qui a été réalisé par la partie responsable et les lacunes existantes, le cas échéant
- Pour l'auditeur: Évaluent l'efficacité de ses travaux

Ce qu'il faut suivre

Le suivi porte sur la question de savoir si l'entité auditée a traité de manière adéquate les questions soulevées dans un rapport d'audit spécifique.

Voici quelques exemples de ce qui doit faire l'objet de suivi:

- Les recommandations faites dans le rapport d'audit
- Les questions soulevées par les utilisateurs prévus, par exemple, le Parlement, le Comité des comptes publics ou le Public.

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

Moment du suivi

La décision sur le moment opportun du suivi doit être fondée sur un certain nombre de facteurs. Si l'audit est une mission de certification exceptionnelle, alors le suivi peut ne pas être nécessaire. Cependant, si les auditeurs constatent des écarts importants ayant des implications pour les citoyens, même si la mission d'audit est une mission ponctuelle, ses résultats doivent être suivis. Si la mission

est une mission de compte rendu direct et est menée à des périodes spécifiques, un suivi peut être nécessaire.

L'auditeur doit accorder suffisamment de temps à la partie responsable pour mettre en œuvre les recommandations tout en veillant à ce que le suivi soit pertinent pour les utilisateurs prévus. En conséquence, l'auditeur exerce 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 des audits en cours.

Comment faire un suivi

Les ISC peuvent avoir établi des politiques et des procédures permettant d'effectuer un suivi. L'auditeur peut préparer un plan d'audit identifiant les ressources à utiliser, les recommandations et les constatations d'audit à examiner et les délais à respecter.

Certaines procédures d'audit utilisées lors de la mission d'audit initiale peuvent être applicables au cours du suivi. L'auditeur doit y avoir accès pour déterminer l'adéquation de ces procédures. D'autres processus de suivi peuvent inclure des examens et des évaluations internes préparés par l'entité auditée ou par d'autres. Indépendamment de la forme, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer ses constatations et ses conclusions. Le rapport de suivi pourrait suivre les mêmes structures hiérarchiques que la mission d'audit, y compris la présentation aux utilisateurs prévus pertinents.

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

6.10 Conclusion

Après avoir terminé l'audit, l'auditeur rédige le rapport. Ce chapitre a expliqué les considérations initiales, à savoir les principes d'établissement de rapports que l'auditeur doit prendre en compte lors de la rédaction d'un rapport. Il a ensuite expliqué les différentes exigences des ISSAI en matière d'établissement de rapports concernant les missions de certification et celles de compte-rendu directes lors d'un audit de conformité. Il a également expliqué comment les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels peuvent rendre compte d'un audit de conformité tout en suivant les exigences des ISSAI. La communication du rapport aux parties prenantes est l'objectif ultime de la conduite de l'audit, par lequel l'auditeur informe les utilisateurs sur la situation du sujet faisant l'objet de vérification. Il est important de communiquer d'une manière facile à comprendre pour les lecteurs. Dans cet esprit, la dernière partie du chapitre a porté sur la rédaction d'un bon rapport d'audit. Le chapitre 7 couvre l'organisation des documents de travail d'audit et la documentation des travaux d'audit.

Draft

Chapitre 7

Documentation: Documents de travail et Communication

Sommaire

- 7.1 Introduction
- 7.2 Exigences des ISSAI en termes de documentation
- 7.3 But de la documentation et des documents de travail
- 7.4 Eléments de documentation
- 7.5 Comment documenter: Composants des documents de travail
- 7.6 Organisation de la documentation de travail
- 7.7 Comment examiner les documents de travail
- 7.8 Conservation des documents
- 7.9 Questions de confidentialité et de transparence
- 7.10 Communication
- 7.11 Conclusion

7.1 Introduction

Le but du présent chapitre est de fournir aux auditeurs les informations nécessaires relatives à la documentation et aux documents de travail, pour la conduite de l'audit, en conformité avec les ISSAI respectives. La crédibilité et l'impact de l'audit dépendent invariablement de la qualité du travail qu'effectuent les ISC. Une documentation appropriée tout au long de l'audit (de la phase de planification à la phase d'établissement des rapports) peut aider les ISC à produire de rapports d'audit de grande qualité. Ce chapitre explique comment les auditeurs peuvent se servir de la documentation dans un audit de conformité pour améliorer la qualité de leur travail. Des ISSAI et de bonnes pratiques appropriées ont été adaptées pour fournir des orientations en matière de documentation.

Les auditeurs ont souvent besoin de créativité en matière de documentation pour étayer les conclusions de leur audit. Dans le processus d'audit, ils rassemblent des éléments de preuve, les mettent en ordre, et les organisent dans des dossiers en papier ou sous forme électroniques. Mais souvent, l'auditeur se demande, "Qu'est-ce que je dois documenter exactement ?" Les normes répondent à cette question, tout en conseillant de produire les documents de travail requis. Les normes font des suggestions concernant le contenu, l'ordre chronologique, ou le format de la documentions d'audit et laissent la forme de la documentation à l'appréciation professionnelle des auditeurs.

Le présent chapitre explique la différence entre les éléments d'un document de travail. Il identifie également les critères relatifs à la documentation portant sur les documents de travail et la façon de procéder à l'analyse des documents de travail.

7.2 Les exigences des ISSAI en matière de documentation

ISSAI 4000.89: L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisamment détaillée pour permettre une bonne compréhension du travail effectué, les éléments probants obtenus et les conclusions faites. L'auditeur doit également préparer la documentation d'audit en temps opportun, la mettre à jour tout au long de l'audit et achever la documentation des éléments probants étayant les constatations de l'audit avant la publication du rapport d'audit.

L'ISSAI 4000 explique cela de la manière suivante:

90. *La documentation du travail d'audit effectué vise à la fois à renforcer la transparence dans le travail réalisé et à permettre à un auditeur expérimenté n'ayant aucune connexion antérieure avec le travail d'audit, de comprendre les importants aspects qui se présentent durant l'audit, les conclusion(s)/opinion(s) auxquelles l'auditeur est parvenu à ce sujet, et les jugements professionnels importants pour arriver à ces conclusion(s)/opinons(s). La documentation comprend, le cas échéant :*
- a) *Une explication du sujet de l'audit.*
 - b) *Une évaluation des risques, une stratégie et un plan d'audit et les documents y afférents.*
 - c) *Les méthodes appliquées, et la portée et la durée couverte par l'audit.*
 - d) *La nature, le temps et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre.*
 - e) *Les résultats des procédures d'audit effectuées, et les éléments probants obtenus.*
 - f) *L'analyse des éléments probants sur lesquels s'appuient la/les constatation(s), conclusion(s)/opinion(s) et recommandations(s).*

- g) Les jugements faits dans le processus d'audit, notamment les concertations professionnelles et le raisonnement qui les motive.
 - h) La communication avec et les réactions de la structure auditée.
 - i) Les examens de surveillance et les autres mesures de protection concernant prises pour s'assurer du contrôle de la qualité.
91. La documentation doit être suffisante pour montrer comment l'auditeur a défini l'objectif, le sujet, les critères et la portée de l'audit, ainsi que les raisons pour lesquelles une méthode d'analyse spécifique a été choisie. A cette fin, la documentation doit être organisée de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants qui les soutiennent.
92. Concernant spécifiquement l'étape de planification de l'audit, la documentation conservée par l'auditeur doit contenir :
- a) Les informations nécessaires à la compréhension de l'entité auditée et de son environnement permettant l'évaluation des risques.
 - b) L'évaluation de l'importance relative concernant le sujet.
 - c) L'identification des sources possibles d'éléments probants.
93. L'auditeur doit adopter des procédures appropriées pour préserver la confidentialité et la garde en toute sécurité de la documentation d'audit et la conserver pendant une durée suffisante pour répondre aux exigences légales, réglementaires, administratives et professionnelles de conservation des documents et pour permettre la conduite d'activités de suivi d'audit.
94. Il est important de documenter les principales décisions prises 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 en choisissant une ligne de conduite particulière ou en prenant une certaine décision. De cette manière, les actions et les décisions sont expliquées et transparentes.
95. Dans le contexte des ISC dotées de pouvoirs juridictionnels, la documentation nécessaire pour présenter des propositions en matière de responsabilité personnelle n'entre pas dans le cadre de cette norme professionnelle.

L'ISSAI 4000.90 à l'ISSAI 4000.95 explique les différents aspects de la documentation et des documents de travail, qui sont comme il suit :

- But de la documentation
- Eléments de la documentation
 - Une documentation suffisante
 - La documentation des grandes décisions prises
- Organisation de la documentation d'audit
- La documentation à l'étape de planification de l'audit
- Le respect de la confidentialité

Tous ces aspects sont décrits dans les sections suivantes du présent chapitre.

7.3 But de la documentation et des documents de travail

La clarté dans la documentation de travail est essentielle dans l'audit et constitue un élément important de la qualité de l'audit. Selon l'ISSAI, le but de la documentation est d'améliorer la transparence du travail effectué et de permettre à un auditeur expérimenté, sans lien préalable avec l'audit, de comprendre les questions que soulève l'audit. Elle facilite les importantes tâches d'audit et aide le superviseur de l'audit et le pair examinateur à formuler leurs commentaires.

Le processus de préparation et d'examen de la documentation d'audit contribue à la qualité de l'audit. La documentation d'audit sert à:

- Soutenir le rapport des auditeurs.
- Aider les auditeurs à mener et à superviser l'audit
- Permettre l'évaluation de la qualité de l'audit.

Des documents de travail appropriés facilitent l'analyse

Les auditeurs considèrent que leurs superviseurs, gestionnaires, examinateurs de la qualité de l'audit et les pairs examinateurs sont les principaux utilisateurs des documents de travail. Du point de vue de l'utilisateur, l'auditeur doit réfléchir à ce que les examinateurs souhaitent voir et aux règles qu'ils souhaitent suivre. Pour un audit de conformité, la référence est l'ISSAI 4000 et ses exigences sont celles mentionnées ci-dessus. Si cela n'est pas fait correctement, l'analyse du document de travail est une dure épreuve pour l'examineur. En tant que vérificateurs, notre travail consiste à rendre cette tâche aussi facile que possible pour un superviseur ou un examinateur.

La norme exige que les auditeurs créent une documentation d'audit qu'un "auditeur expérimenté" pourra suivre. Un auditeur expérimenté est une personne (interne ou externe à l'organisme d'audit) qui possède les compétences et les qualifications qui doivent lui permettre d'effectuer l'audit. Parmi ces compétences et qualifications figure la bonne compréhension

- des processus d'audit.
- des normes et exigences légales et réglementaires applicables.
- du sujet associé à la réalisation des objectifs de la vérification.
- des problèmes liés à l'environnement de l'entité auditée.

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

En règle générale, l'ISC doit présenter un ensemble de documents de travail normalisés et déterminer ce qui les rend conformes et satisfaisants pour le superviseur. Et les superviseurs et les gestionnaires doivent préciser ce qu'ils attendent des équipes d'audit. Si les attentes sont définies et si cela est clair pour toutes les parties, les auditeurs et les examinateurs n'auront pas de difficulté.

7.4 Eléments de documentation

La documentation comprend, selon les cas:

- Une explication du sujet de l'audit.
- Une évaluation des risques, une stratégie et un plan d'audit et des documents y afférents.
- Les méthodes appliquées et la portée et la durée couverte par l'audit.
- La nature, le moment et l'étendue des procédures d'audit effectuées.
- Les résultats des procédures d'audit effectuées et les éléments probants obtenus.
- L'évaluation des éléments probants constituant les constatations, les conclusions, les opinions et les recommandations.

- Les jugements rendus dans le processus d'audit, y compris les consultations professionnelles et le raisonnement qui les sous-tend.
- La communication avec l'entité auditée et le retour d'informations de celle-ci.
- Les examens de surveillance et autres mesures de protection prises concernant le contrôle de la qualité

La documentation de l'auditeur relative aux éléments probants concernant la non-conformité identifiée ou présumée des autorisations peut inclure, par exemple:

- des copies de dossiers ou de documents
- des procès-verbaux des discussions tenues avec la direction, les responsables de la gouvernance ou d'autres parties, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité

Les auditeurs sont tenus de documenter les procédures d'audit réalisées, les éléments probants obtenus et les conclusions auxquelles ils sont parvenus en ce qui concerne les critères d'audit de conformité utilisés dans l'audit. Les auditeurs devront élaborer/tenir des documents montrant clairement que le travail a bien été effectué.

En déterminant la nature et l'étendue de la documentation pour un audit de conformité normal, les auditeurs peuvent prendre en compte les éléments suivants :

- La nature des procédures d'audit effectuées ;
- le risque de non-conformité important par rapport aux critères applicables et la réponse des auditeurs aux risques évalués ;
- La mesure dans laquelle le jugement professionnel a été appliqué (dans la prise de décisions), en particulier en ce qui concerne l'importance relative; et
- L'importance des éléments probants obtenus par rapport aux critères.

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, la portée 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 l'appui de la conclusion ou de l'opinion de l'auditeur; le raisonnement qui sous-tend toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement professionnel ; et les conclusions connexes.

7.5 Comment documenter : Composants des documents de travail

Sur la base des normes et des meilleures pratiques, vous trouverez ci-dessous quelques composants communs des documents de travail que la plupart des documents d'audit suivent:

- Le document de travail contient:
 - Le nom de l'audit
 - Le titre
 - Les initiales de l'auditeur
 - La date d'achèvement
 - Le nombre et référence des pages

- La Source, le but, les procédures, les résultats, les conclusions
- Les références croisées bidirectionnelles
- Le document de travail est:
 - Soigné et lisible
 - Référencé au programme
 - Compréhensible sans autres explications
- Les calculs importants sont vérifiés
- Les documents sources sont inclus, au besoin
- Si un document a été produit par l'entité, cela est mentionné sur le document de travail
- Un examen a été indiqué et tous les points ont été évacués

Ces exigences sont expliquées plus en détail ci-dessous:

Le document de travail est intitulé, signé et daté

Chaque document de travail comprend:

- Le nom de l'audit
- Un titre unique de document de travail
- Les initiales de l'auditeur
- La date d'achèvement
- Le nombre et la référence des pages

Source, but, procédures, résultats, et conclusions

La source, le but, les procédures, les résultats et les conclusions doivent figurer sur la première page de chaque document de travail. Chaque élément devrait répondre aux questions suivantes:

Source: Où l'auditeur a-t-il obtenu les preuves sur le document de travail ? Qui les a données à l'auditeur ? Quelle est la preuve examinée par l'auditeur ? Où sont les preuves et comment l'auditeur peut-il y revenir?

But: Quelle est la question à laquelle ce document de travail cherche à répondre ? Pourquoi ce document de travail a-t-il été créé et pourquoi ce travail a-t-il été effectué ? A quelle étape du programme satisfait-il?

Procédures: Qu'a fait l'auditeur sur ce document de travail ? Quelle est la méthodologie utilisée par l'auditeur ? Quel ont été les étapes et les procédures détaillées suivies par l'auditeur?

Résultats: Qu'ont rapporté les procédures? Quels ont été les résultats de l'application des méthodologies? Ils doivent revêtir le même langage et être facilement rattachés à l'élément de procédure. Ici, l'auditeur doit fournir des détails pertinents.

Conclusion: Quelle est la réponse aux questions posées dans le but ? L'étape du programme a-t-elle été respectée ? Qu'a fait l'auditeur face aux problèmes rencontrés ? L'auditeur a-t-il soumis ces problèmes dans un formulaire de constatations ou d'examen des points à évacuer ?

Toutes ces informations sont très utiles pour un superviseur ou un examinateur. En l'absence de ces éléments dans un document de travail, le superviseur ou le réviseur doit formuler des hypothèses dans les documents de travail. L'auditeur doit tirer des conclusions à l'intention des examinateurs et les guider pour suivre le processus sans entrave.

Le lien entre les éléments est important. Lorsque le lien est correctement établi, le but et les conclusions correspondent, et les procédures et les résultats correspondent également. Cela démontre la clarté de la pensée et appuie les conclusions logiques de l'auditeur. Dans la plupart des cas, la matrice de constatations d'audit couvre ces éléments dans un audit de conformité. Cependant, les éléments de la matrice de constatations doivent être complètement expliqués, comme le montre l'exemple ci-dessous.

Exemple de document de travail
Source
Dossiers d'étudiants conservés au Bureau d'aide financière aux étudiants par Mme XYZ. A testé les étudiants du semestre d'automne 2004.
But
Déterminer si les étudiants recevant l'aide financière fédérale destinée aux étudiants sont admissibles ; satisfaire l'étape 2 du programme des objectifs du programme
Procédure
Echantillonnage de 72 dossiers sur une population de 13.500 dossiers. Examen de chaque dossier pour déterminer si les documents appropriés se trouvaient dans le dossier et si l'étudiant répondait aux critères fédéraux d'éligibilité. Les attributs testés sont les suivants :
Résultats
De tous les attributs testés sur 72 dossiers, nous avons noté une seule erreur. L'étudiant n'avait pas réussi à parapher l'une des pages de la demande d'aide financière.
Conclusion
Les étudiants bénéficiant d'une aide financière sont éligibles. L'erreur notée n'est pas significative et nous ne l'allons pas la mentionner dans le rapport.

Chaque marque de pointage est expliquée

Une marque de pointage est un petit symbole indiquant une tâche effectuée par l'auditeur. Par exemple, un \wedge peut indiquer qu'une colonne de nombres a été ajoutée et un \vee peut indiquer que cet attribut a été vérifié. Pour expliquer les marques de pointage dans les documents de travail, l'auditeur peut avoir une légende de marques de pointage, qui inclut toutes les marques de pointage et insère la légende dans le classeur des documents de travail.

Toutes les références croisées sont bidirectionnelles

Pour effectuer une référence croisée des documents de travail, si l'auditeur a attribué un numéro au document de travail A à partir du document de travail B, l'auditeur va inscrire B sur le document de

travail A à côté du numéro. Et sur le document de travail B, l'auditeur doit écrire une référence au document de travail A. L'examen des documents de travail est presque impossible sans des références croisées bidirectionnelles.

Chaque document de travail est soigné et lisible, référencé au programme d'audit et compréhensible sans autre explication. Il s'agit d'exigences explicites pour un document de travail.

Les calculs importants sont vérifiés

La vérification des calculs importants est essentielle dans un audit. Quelqu'un doit additionner ou recalculer les chiffres. Pour des chiffres très importants, le superviseur peut même les recalculer.

Les documents sources sont inclus si nécessaire

Cela explique ce que l'examineur doit réellement comprendre sur ce qui a été testé. L'auditeur doit inclure tous les documents sources qui aideront l'examineur. L'exemple ci-dessous l'explique:

Exemple de document source

Si l'auditeur a testé 30 dossiers pour vérifier que le Directeur du programme a paraphé un certain document, il n'est pas nécessaire d'inclure une copie des 30 documents dans le dossier de copie. Une description des dossiers ou des formulaires suffit pour que, si nécessaire, quelqu'un puisse reproduire le travail effectué par l'auditeur. L'auditeur peut donc ajouter une description du dossier, y compris la date de création, le nom, les initiales du directeur et la date d'examen. L'ajout d'une copie des formulaires au dossier serait également utile, de sorte qu'un réviseur ou un auditeur ultérieur puisse facilement retrouver les formulaires.

Dans certains cas, il peut y avoir des formulaires sans initiales; l'auditeur peut les copier et les mettre dans les documents de travail en expliquant comment le problème a été résolu. En tant qu'auditeur, vous devez également déterminer si le problème est pris en compte dans le rapport. Si tel est le cas, vous pouvez copier ou scanner les exceptions pour renforcer vos éléments probants.

Si l'entité a produit un document, il doit être mentionné sur le document de travail

Cela indique à l'examineur qui a créé le document de travail, ce qui compte dans la force probante des données. En règle générale, les éléments probants obtenus directement par l'auditeur sont considérés comme plus solides que ceux fournis par l'entité. La raison en est que les entités ne sont pas considérées comme aussi objectives que les auditeurs au sujet des informations.

Un examen a été indiqué

Voici quelques moyens de satisfaire à cette exigence. L'examineur peut:

- Parapher et dater chaque document de travail.
- Parapher uniquement les documents de travail importants.
- Créer une liste de contrôle et l'insérer en haut des documents de travail.
- Parapher le classeur.
- Rédiger les commentaires de l'examen et les inclure dans les documents de travail

7.6 Organisation de la documentation de travail

Selon l'ISSAI, la documentation doit être organisée de manière à établir un lien clair et direct entre les constatations et les éléments probants qui les sous-tendent. Les documents de travail peuvent être organisés de différentes manières. C'est l'auditeur qui détermine la manière de procéder, parfois avec le système ou les pratiques existant dans l'ISC. L'auditeur peut disposer de nombreux documents de travail à l'appui de l'audit, mais pour être compréhensibles par une tierce partie, ils doivent être expliqués et organisés. L'utilisation d'une note de synthèse facilite ce processus.

La note de synthèse peut être appelée feuille d'introduction, un formulaire de conclusions ou un mémo introductif selon la pratique et les normes de l'ISC. Elle peut contenir des éléments différents de ceux décrits ici, également selon la pratique de l'ISC. Les notes de synthèse faciliteront le travail du superviseur ou de l'évaluateur. La rédaction de ces notes oblige l'auditeur à clarifier ses idées et à les documenter par écrit, avant de terminer l'audit, ce qui facilite la compréhension des documents de travail.

Qu'est-ce qu'une note de synthèse?

Une note de synthèse résume un groupe de documents de travail. Dans la hiérarchie des documents de travail, une note de synthèse arrive généralement en troisième position, même si elle peut être rédigée en dernier. La hiérarchie est la suivante:

- l'objectif d'audit
- le programme d'audit
- la note de synthèse
- les documents de travail détaillés

Exemple de note de synthèse

Dans l'audit d'un service des achats, après avoir recueilli des informations et effectué une évaluation des risques, l'auditeur décide que l'objectif primordial est *de déterminer si le service des achats respecte les grandes lignes des politiques* en matière d'achats. Cet objectif primordial renferme trois sous-objectifs visant à déterminer les éléments suivants:

- Les achats d'équipements dépassant 9000 USD sont-ils faits dans les règles définies dans la politique ?
- Les procédures d'achats sont-elles rédigées conformément à la politique ?
- Les contrats professionnels sont-ils passés en conformité avec la politique ?

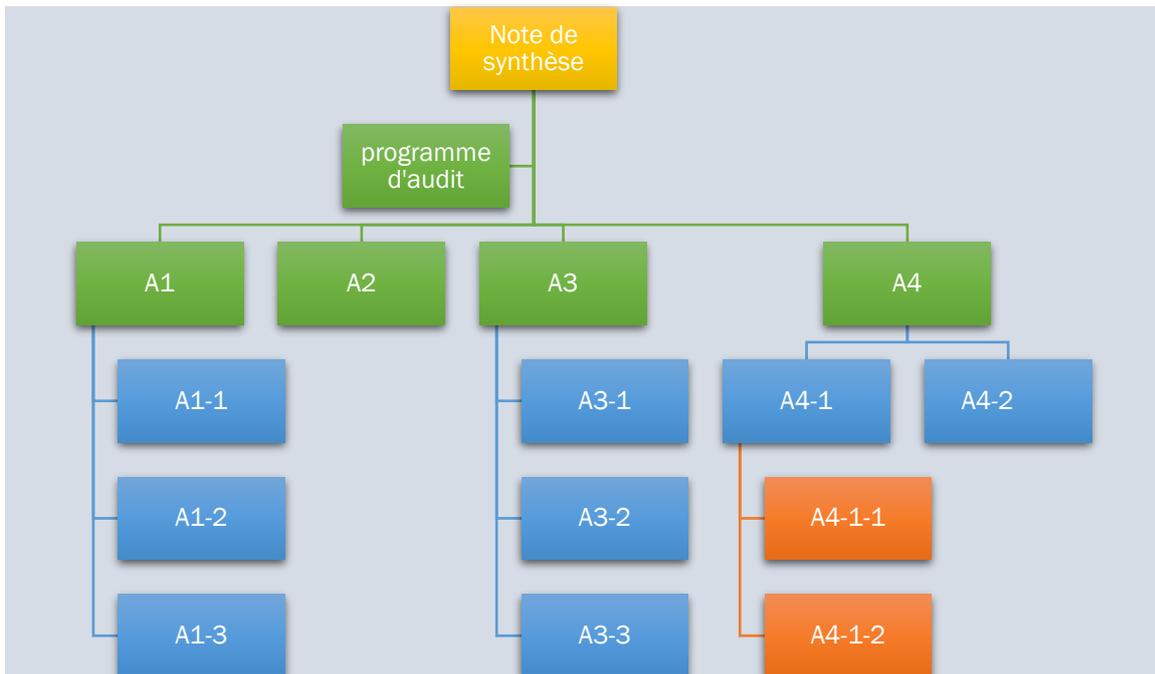
L'auditeur va créer un ensemble de documents de travail pour étayer chaque sous-objectif et utiliser des lettres pour désigner des groupes de documents de travail.

1. L'ensemble de documents de travail A répond au sous-objectif 1: A savoir si les achats de matériel dépassant 9 000 dollars ont été effectués conformément à la politique.
2. L'ensemble de documents de travail B répond au sous-objectif 2: les procédures d'achat sont-elles rédigées conformément à la politique.

3. L'ensemble de documents de travail C répond au sous-objectif 3 : les contrats professionnels sont-ils conformes à la politique.

La note de synthèse du sous-objectif 1 résume ce que la série de documents de travail A a réalisé et la manière par laquelle l'auditeur a répondu à l'objectif de l'audit, avec toutes les preuves connexes. Ensuite, A-1, A-2, A-3, etc. parlent de la performance et des résultats de chaque procédure d'audit.

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



Il peut y avoir une note de synthèse "méta" ou maitresse, résumant les documents de travail des séries A, B et C et indiquant l'objectif primordial de l'audit: "Le service des achats respecte-t-il les politiques essentielles? L'auditeur peut préparer une note de synthèse pour chaque procédure d'audit. La série de documents de travail A-4 ci-dessus contient de nombreux documents de travail et peut justifier un résumé pour aider l'examineur à effectuer un tri dans le groupe et à discerner ce que l'auditeur a fait.

Que contient une note de synthèse? La note de synthèse contient les éléments du document de travail - source, objectif, procédure, résultats et conclusion, avec une description narrative de ces cinq composantes dans chaque document de travail. Vous trouverez ci-dessous un exemple de résumé pour la série A.

Note de synthèse?
Source

Interviews, observations et tests décrits dans la série de documents de travail A.
But
Répondre au sous-objectif “Les achats de matériel dépassant 9.000 dollars sont-ils effectués conformément à la loi de l’État? ”
Procédure
Nous avons répondu aux étapes du programme dans le domaine choisi, qui nous demandait de : <ul style="list-style-type: none"> • Répéter l’étape 1 du programme. • Répéter l’étape 2 du programme. • Répéter l’étape 3 du programme.
Résultats
Nous avons relevé plusieurs éléments importants de non-conformité: <ul style="list-style-type: none"> • Résumer les résultats de l’étape 1 du programme. • Résumer les résultats de l’étape 2 du programme. • Résumer les résultats de l’étape 3 du programme.
Conclusion
Le service des achats n’a pas respecté les grandes politiques d’achat concernant les achats de matériel dépassant 9.000 dollars. En particulier, le département a permis à la même personne de mettre en œuvre, d’approuver et de recevoir des achats d’équipement de plus de 9.000 dollars. Ce problème a été élaboré comme constatation pour le rapport. Nous n’avons trouvé aucun achat douteux.

La note de synthèse peut servir de première ébauche de 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 officialiser la section où l’auditeur discute de l’objectif et de la conclusion et l’ajouter ultérieurement au rapport.

La note de synthèse peut être très détaillée ou très résumée. Une note de synthèse peut être une reformulation de chaque document de travail sous-jacent, plus une conclusion principale qui résume l’ensemble. Ou bien, elle peut être une conclusion principale qui résume l’ensemble. Un bon moyen de définir le niveau de détail de la note de synthèse est de se référer aux pratiques définies dans l’ISC.

Les notes de synthèse peuvent prendre en charge une bonne partie du contenu requis des documents de travail. La norme exige que l’auditeur documente ce qui suit dans les documents de travail:

- Objectif, portée et méthodologie
- Nature, calendrier et étendue des procédures
- Les éléments probants obtenus, leur source et les conclusions tirées

- Soutien à des jugements importants, des constatations, des conclusions et des recommandations.
- Éléments probants de l'examen de supervision.

Les normes ne sont pas explicites quant à la conservation d'une note de synthèse. Mais il est bon de l'avoir pour les tâches des auditeurs et des examinateurs. Les auditeurs peuvent utiliser une note de synthèse pour effectuer la plus grande partie de ce travail. Les auditeurs ne peuvent prendre en charge qu'une partie de ces exigences dans les documents de travail détaillés à l'appui.

7.7 Comment examiner les documents de travail

Il est souvent très difficile d'examiner un ensemble de documents de travail pour comprendre ce que l'auditeur pensait, et de retracer le processus de réflexion lors d'un audit. Cela peut prendre des heures pour avoir une idée de l'objectif général des documents de travail. Deux principes directeurs simples de l'examen des documents de travail facilitent la tâche:

- Vérifier les concepts avant les procédures.
- Examiner les documents de travail en commençant par le haut de la hiérarchie des documents de travail.

Vérifier les concepts avant les procédures

Exemple

Une équipe de vérification a exprimé une opinion sur les émissions obligatoires d'une université. L'un des auditeurs les plus expérimentés a pris la tête de l'audit de l'arbitrage des obligations, un sujet technique. Il a passé deux jours à auditer et à créer un bon document de travail. Il s'agissait d'une feuille de calcul dépliant qui comportait plusieurs colonnes et rangées et de nombreuses marques de pointage et chiffres colorés.

Le superviseur a commencé son examen de cette feuille de calcul. Il a vérifié les colonnes à plusieurs reprises. Il a vérifié la signification de toutes les marques de pointage et en a rajouté une. Et puis, après environ une demi-journée de révision, il s'est rendu compte que le concept sous-tendant le document de travail était défectueux. L'auditeur principal a suivi une piste et testé des attributs qui ne collaient pas avec l'objectif de l'audit.

L'ensemble du document de travail a été supprimé. Le temps passé par l'auditeur - deux jours et le superviseur - une demi-journée ont donc été du temps perdu. Si le superviseur avait vérifié le concept du document de travail avant la procédure, il aurait pu économiser son temps et ses ressources d'audit.

Alors, comment vérifier le concept sous-tendant le document de travail ? Si l'équipe d'audit utilise les éléments d'un document de travail (source, objectif, procédures, résultats, conclusions) dans le document de travail, l'examineur doit le lire en premier, en accordant une attention particulière au but du document de travail. Le but doit correspondre à une étape du programme d'audit.

Il est important de suivre la hiérarchie des documents de travail. Ce n'est que si le haut de la hiérarchie fonctionne bien et est compréhensible que l'examineur se penche sur les documents de travail au bas de la hiérarchie. Cela fait gagner du temps et des efforts.

La hiérarchie des documents de travail est la suivante:

- L'objectif d'audit
- Le programme d'audit
- La note de synthèse
- Les documents de travail détaillés.

La première chose que l'examineur doit vérifier est l'objectif de l'audit. Si l'objectif de l'audit est erroné, il peut s'arrêter là. Il/elle peut remettre les documents de travail à l'auditeur et lui demander de travailler sur l'objectif et de modifier les documents de travail en conséquence.

Une fois satisfait de l'objectif de l'audit, l'examineur peut examiner le résumé ou le programme d'audit. Etant donné que certains auditeurs ne créent pas de notes de synthèse, l'examineur doit peut-être examiner le programme ; ou il/elle devra peut-être examiner le programme d'audit, si la note de synthèse n'est pas utile.

Si un examineur constate que le programme est mal articulé et ne contribue pas à atteindre l'objectif de l'audit, il peut à nouveau arrêter l'examen des documents de travail et les renvoyer à l'auditeur. Il n'y a aucune raison d'aller plus loin, jusqu'à ce que le programme soit réécrit.

En supposant que le programme et l'exposé d'audit de l'auditeur sont satisfaisants, l'examineur peut passer aux documents de travail détaillés à l'appui. Ces documents de travail doivent satisfaire aux étapes du programme d'audit.

7.8 Conservation des documents

Certaines ISC peuvent avoir des politiques et des procédures conformes à leurs lois et normes d'audit pour conserver la documentation de leur travail. Les politiques de conservation de la documentation garantissent la disponibilité des dossiers pertinents pendant un certain nombre d'années après un audit. Ces politiques et procédures décrivent généralement:

- les documents traités dans leur champ d'application
- la forme dans laquelle les documents sont conservés/archivés
- la période pour laquelle les documents sont conservés
- la manière d'accéder à ces documents en cas de besoin

L'ISC doit examiner si elle dispose de politiques et de procédures de conservation de la documentation et, le cas échéant, elle doit examiner si elles sont adéquates. En cas d'inadéquation, l'ISC peut envisager de renforcer ses politiques et procédures avec des exigences adéquates concernant la conservation de la documentation d'audit.

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

7.9 Questions de confidentialité et de transparence

Les ISC doivent établir et veiller à ce que les auditeurs respectent les exigences éthiques afin de respecter à tout moment la confidentialité des informations contenues dans la documentation d'audit, sauf autorisation spécifique de l'entité de divulguer ces informations ou obligation légale ou professionnelle de le faire. Il y a dans le secteur public, un besoin constant d'équilibrer la confidentialité avec le besoin de transparence et de responsabilité. L'équilibre entre la confidentialité et la transparence requiert un jugement professionnel pour veiller à ce que la documentation de nature confidentielle soit clairement identifiée et traitée en tant que telle, tout en accordant un accès approprié. Il est donc important de connaître les politiques et procédures de l'ISC en matière de confidentialité. Ces procédures peuvent inclure des types de documentation d'audit à considérer comme confidentiels, des types de documentation d'audit à mettre à la disposition du public, des lignes de responsabilité clairement définies pour autoriser la divulgation de la documentation d'audit et des procédures pour rendre ces informations disponibles, si nécessaire.

Par ailleurs, les auditeurs du secteur public peuvent avoir des responsabilités statutaires supplémentaires en matière de confidentialité. Ces responsabilités peuvent être basées sur le mandat de l'ISC ou sur la législation relative aux secrets officiels ou à la vie privée. Une telle législation, par exemple, peut concerner des audits de la défense, de la santé, des services sociaux ou des agences fiscales. Les auditeurs du secteur public se familiarisent avec les exigences locales particulières liées à la confidentialité par lesquelles ils sont liés.

Les auditeurs se familiarisent également avec toute législation autorisant l'accès du public à la correspondance d'audit, par exemple lorsque des revues électroniques ou autres journaux sont soumis à l'examen du public. Ce type de correspondance peut inclure des lettres adressées à l'entité auditée ou d'autres parties, relatives à la collecte d'éléments probants, ainsi que des considérations et des jugements en rapport avec les questions d'audit. Il n'est pas rare dans le secteur public de devoir répondre à des demandes émanant de parties extérieures pour accéder à la documentation d'audit. Cela peut être particulièrement sensible lorsque la partie extérieure tente d'obtenir indirectement des informations auprès de l'organisme d'audit qu'elle ne peut obtenir directement de l'entité auditée.

Par principe, lorsque l'entité auditée a l'obligation légale de rassembler et de conserver certaines informations, les demandes émanant de tiers concernant ces informations sont normalement renvoyées à l'entité vérifiée. Dans les situations où les auditeurs envisagent d'accorder l'accès à la documentation d'audit, ils consultent normalement les parties concernées (telles que l'entité auditée concernée par la demande) avant de donner les informations.

Dans certains environnements, le travail d'audit est sous-traité par les ISC à d'autres auditeurs. L'acceptation de telles nominations exige normalement que l'auditeur qui effectue le travail reconnaisse que la documentation d'audit peut être soumise à l'inspection de l'ISC qui a choisi l'auditeur. Les documents d'audit peuvent également faire l'objet d'une inspection par des organismes d'examen disposant de droits statutaires d'accès aux informations relatives aux fonctions de l'auditeur.

Draft

7.10 Communication

ISSAI 4000.96: L'auditeur doit communiquer de manière efficace avec l'entité auditée et avec les responsables de la gouvernance tout au long du processus d'audit

Le rôle de la communication

La communication a lieu à toutes les étapes de l'audit : avant le début de l'audit, pendant la planification initiale, pendant l'exécution de l'audit et lors de la phase de production de rapports. Toute difficulté importante rencontrée au cours de l'audit, ainsi que les cas importants de non-conformité, doivent être communiqués au niveau approprié de la direction ou aux responsables de la gouvernance. L'auditeur doit également informer la partie en charge des critères d'audit.

ISSAI 4000.99: Les cas majeurs de non-conformité doivent être communiqués au niveau approprié de la direction et (le cas échéant) aux responsables de la gouvernance. Les autres questions importantes découlant de l'audit qui concernent directement l'entité doivent également être communiquées

Une bonne communication avec l'entité auditée tout au long du processus d'audit peut contribuer à rendre le processus plus efficace et constructif. Une communication efficace dans les deux sens est importante pour aider les personnes suivantes :

- L'auditeur et les responsables de la gouvernance pour comprendre les questions liées à l'audit dans leur contexte, et pour développer une relation de travail constructive. Cette relation est développée tout en maintenant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur.
- La sensibilité des auditeurs du secteur public aux besoins et aux attentes du corps législatif ou des régulateurs compétents en ce qui concerne les questions communiquées à d'autres niveaux de gouvernance, en particulier lorsque ces questions peuvent présenter un intérêt public général ou être sujettes à spéculation.
- L'auditeur, en obtenant la coopération des responsables de la gouvernance pour acquérir des informations pertinentes concernant l'audit. Par exemple, les responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'entité et son environnement, à identifier les sources appropriées d'éléments d'audit probants et à fournir des informations sur des opérations ou des événements spécifiques

Le processus de communication

Les ISC doivent disposer d'un système en place qui exige de l'auditeur qu'il apprécie si la communication dans les deux sens entre l'auditeur et les personnes chargées de la gouvernance a été adaptée au but de l'audit. Si la communication à double sens n'est pas adaptée, l'auditeur doit prendre les mesures adéquates. Dans le secteur public, ces mesures peuvent porter notamment sur la communication avec le corps législatif ou les régulateurs indiqués, ou encore les organismes de financement.

7.11 Conclusion

Ce chapitre met l'accent sur l'importance de la documentation dans le processus d'audit, pour assurer la qualité de cet audit. L'auditeur doit toujours préparer une documentation d'audit adaptée pour l'audit particulier, avant la publication du rapport d'audit. La définition de la forme et du contenu de la documentation relève du jugement professionnel de l'auditeur. Une communication écrite est préférable, car elle permet une bonne documentation de la communication.

Draft