



Transparence, redevabilité et inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence pour faire face à la COVID-19 (Audits de conformité coopératifs mondiaux)

Guide pratique à l'intention des Institutions supérieures de contrôle (ISC)

Table des matières

À propos du guide pratique

Partie I - Audits TAI : concepts et principes

1. Qu'est-ce qu'un audit TAI ?
2. Comment garantir la qualité des audits TAI ?
3. Intégrer aux audits TAI les considérations relatives à l'impact
4. Comment adopter une approche agile dans les audits TAI ?
5. Mobiliser les parties prenantes des audits TAI

Partie II - Réaliser un audit TAI

6. Planifier l'audit TAI
7. Recueillir et évaluer des éléments probants pour l'audit TAI
8. Présenter les résultats de façon à optimiser l'impact en période de COVID-19
9. Assurer le suivi et faciliter l'impact de l'audit TAI

À propos du guide pratique

La pandémie de COVID-19 a profondément modifié notre environnement et bouleversé tous nos repères. Pour aider les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) à conserver toute leur pertinence dans ces circonstances troublées, l'Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI) a mis en place l'*Audit de conformité coopératif mondial des principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence pour faire face à la COVID-19* (ces audits sont également désignés sous le terme « Audit TAI », de l'anglais *Transparency, Accountability and Inclusiveness*). Leur principal objectif est de renforcer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence accordés ou débloqués pour faire face à la COVID-19.

Ce guide pratique s'adresse plus particulièrement aux équipes chargées, au sein des ISC, de réaliser des audits TAI. L'objectif est d'apporter un référentiel favorisant une compréhension commune des concepts et des principes de l'audit TAI, et de fournir aux auditeurs des conseils pratiques, des orientations et des éclairages.

Le guide comporte deux parties :

- La première traite des concepts et des principes de l'audit TAI. Le lecteur y trouvera des réflexions sur la façon dont les ISC peuvent adopter une approche agile, garantir la qualité de l'audit, faciliter l'impact de l'audit et mobiliser les parties prenantes.
- La deuxième partie propose des orientations pratiques pour la réalisation d'un audit TAI. Y sont abordées les différentes étapes de l'audit : sélection du thème d'audit, évaluation des risques, maîtrise du périmètre de l'audit, formulation de questions d'audit pertinentes, collecte d'éléments probants suffisants et appropriés, rédaction de conclusions et de recommandations fondées sur les éléments probants, mais aussi présentation des résultats en temps opportun, afin d'optimiser l'impact de l'audit. Les audits TAI sont principalement axés sur les approvisionnements d'urgence et les programmes d'aide socio-économique déployés par les pouvoirs publics. Le guide présente également des réflexions sur l'audit des campagnes de vaccination contre la COVID-19. Dans ces différents domaines, l'audit peut examiner de façon globale les cadres de conformité mis en place, mais aussi la conformité spécifique des différentes opérations réalisées.

Partie 1

Audits TAI : concepts et principes

Chapitre 1

Qu'est-ce qu'un audit TAI ?

Les audits TAI sont des audits de conformité fondés sur les normes ISSAI, qui contribuent au renforcement des principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence octroyés ou débloqués pour faire face à la COVID-19. À plus long terme, ces audits devraient permettre l'instauration de mécanismes plus transparents, redevables et inclusifs en matière de dépense publique dans un contexte d'urgence.

Une réalisation importante de ces audits serait de renforcer l'allocation et l'utilisation des financements d'urgence de manière à atteindre en premier lieu les catégories les plus défavorisées, et de donner la priorité aux populations vulnérables touchées de manière disproportionnée par la pandémie, comme les femmes, les personnes souffrant de handicap, les pauvres, les travailleurs du secteur informel, les réfugiés, etc.

Quelles sont les caractéristiques des audits TAI ?

Postérieurs aux faits : les audits TAI sont menés *a posteriori*. Ils examinent les cadres de conformité déjà en place et les transactions déjà réalisées. Ils diffèrent en cela des vérifications préalables aux opérations ou des audits concomitants. Par exemple, un audit TAI portant sur un programme socio-économique ou un approvisionnement en urgence de matériel médical examinera les avantages déjà apportés par les dispositifs ou les opérations d'approvisionnement qui ont déjà eu lieu.

Fondés sur les ISSAI : les audits TAI s'inscrivent dans le cadre des exigences des ISSAI d'audit de conformité. Ce guide pratique propose aux ISC des conseils pour trouver l'équilibre entre la nécessaire agilité, d'une part, et les contraintes imposées par la pandémie et les exigences de qualité fixées par les normes, d'autre part.

Agiles : les audits TAI encouragent les ISC à adopter une approche agile, adaptée à leurs capacités, à leur environnement et à leur mandat. Les ISC peuvent faire preuve d'agilité en s'emparant rapidement de questions d'audit émergentes (la chaîne d'approvisionnement des vaccins, p. ex.), en réalisant l'audit dans des délais courts, et en présentant rapidement leur rapport. Elles peuvent aussi employer des techniques et méthodes agiles en phase de réalisation de l'audit.

Centrés sur les cadres de conformité et les transactions : les audits TAI peuvent mettre l'accent sur l'examen des principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité des cadres de conformité (p. ex., un dispositif d'approvisionnement en urgence). Ils peuvent aussi s'intéresser à la conformité d'un ensemble de transactions individuelles, p. ex., la distribution des aides économiques à certaines catégories défavorisées de la population. Les ISC peuvent aussi examiner ces deux aspects. Elles détermineront l'orientation de leurs audits en s'appuyant sur une évaluation des risques.

Limités à un périmètre gérable : pour assurer l'agilité et la faisabilité des audits TAI dans le contexte actuel de pandémie, il est important de restreindre leur périmètre à des limites gérables. L'ISC pourra ainsi choisir de restreindre l'audit à un certain type

d'approvisionnement ou de programme socio-économique. L'audit pourra aussi cibler une période en particulier, en examinant p. ex. les approvisionnements d'urgence déployés sur les six derniers mois ou la distribution des prestations au titre d'un programme d'aide socio-économique sur cette même période. Si les ISC ne sont pas en mesure de se rendre sur le terrain pour vérifier les enregistrements des transactions, elles peuvent aussi décider de restreindre leurs audits à l'examen du cadre de conformité uniquement (p. ex., le dispositif d'approvisionnement d'urgence).

Intégrer l'impact de l'audit : les audits TAI sont supposés intégrer tout au long du processus d'audit les considérations relatives à l'impact de l'audit. Visualiser l'impact d'audit à court et long terme, maintenir un dialogue avec les parties prenantes clés tout au long du processus d'audit, communiquer largement les principaux messages de l'audit, assurer le suivi de l'audit... sont autant d'actions susceptibles de renforcer l'impact de l'audit.

Synergies entre l'audit TAI et l'audit financier annuel des ISC

L'audit TAI est un audit de conformité centré sur la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence liés à la COVID-19. Par comparaison, l'audit financier cherche à formuler une opinion quant à la présentation des états financiers des pouvoirs publics dans leur globalité, ce qui inclut les recettes et les dépenses liées à la pandémie de COVID-19. Les deux types d'audit peuvent être complémentaires sur le plan de l'affectation optimale des ressources de l'ISC, en fonction du calendrier des différents audits.

On s'attend généralement à trouver la justification des fonds liés à la COVID-19 dans la comptabilité publique, restituée chaque année dans les états financiers publiés. Le mandat de l'ISC peut inclure une obligation de certification des états financiers annuels des pouvoirs publics. L'ISC peut exploiter les constatations et conclusions de l'audit TAI pour planifier, réaliser et rendre compte de l'audit des états financiers annuels :

1. Les auditeurs financiers peuvent s'appuyer sur les procédures suivies par les auditeurs TAI dans des domaines utiles à la préparation et à la présentation des états financiers annuels, examinant par exemple l'exactitude et l'exhaustivité des informations concernant les dépenses liées à la COVID-19, ainsi que les encaissements et décaissements des fonds liés à la COVID-19.
2. Les défauts de conformité constatés dans le cadre de l'audit TAI peuvent influencer la présentation des états financiers annuels (voir ISSAI 2250). Il peut s'agir par exemple de dépenses COVID-19 effectuées en infraction aux règles de gestion de la dépense publique ou d'approvisionnements ne respectant pas la réglementation des marchés publics. Tout en s'attachant à vérifier la transparence et la redevabilité des financements liés à la COVID-19, les auditeurs TAI peuvent être amenés à observer des malversations ou des cas de détournement de fonds publics. Ces problèmes de non-conformité entraîneront la présence de déclarations erronées dans les états financiers, et l'opinion de l'auditeur en sera influencée. Les auditeurs financiers peuvent évaluer les constatations de l'audit TAI, éléments probants compris, et apprécier leur impact sur l'opinion de l'auditeur relative aux états financiers.

En résumé, les auditeurs financiers peuvent utiliser des constatations et conclusions de l'audit TAI dans leur travail d'élaboration d'une opinion d'audit sur les états financiers des pouvoirs publics.

Chapitre 2

Comment garantir la qualité des audits TAI ?

Beaucoup d'ISC auront des difficultés à suivre leur programme d'audit en période de pandémie. Ce contexte rend d'autant plus importantes la crédibilité et la fiabilité du travail de l'ISC. Il est donc impératif de garantir un niveau de qualité minimum des audits TAI. Les audits TAI sont des audits de conformité. Garantir leur qualité implique donc d'identifier pour l'audit TAI envisagé, les exigences des ISSAI relatives à l'audit de conformité, et de mettre en place un système permettant de garantir le respect de ces exigences.

Un référentiel de qualité d'audit de conformité, applicable aux audits TAI

Le référentiel de qualité d'audit de conformité applicable aux ISC devrait reprendre les principes définis dans l'ISSAI 400, qui couvre différents éléments :

- Des éléments liés à la mise en œuvre de l'audit dans les phases de planification, de réalisation et de présentation des résultats ;
- D'autres éléments transversaux concernant la direction de l'ISC et le ton donné par ses dirigeants, la gestion des ressources humaines, les exigences déontologiques, les relations avec les parties prenantes et la communication.

Le référentiel de qualité appliqué pour les audits TAI comporterait ainsi des aspects centrés sur le processus, et des aspects centrés sur le produit :

- Une **approche axée sur les processus** pour démontrer la conformité avec l'ensemble des processus d'audit référencés (normes d'audit, lignes directrices d'audit, plan d'audit pour la mission, etc.) ;
- Une **approche axée sur les produits** pour démontrer que les constatations de l'audit sont étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et que les conclusions de l'audit permettent à l'ISC d'obtenir une assurance, compte tenu du sujet considéré et du périmètre de la mission d'audit.

Le référentiel de qualité exigera également de réunir une documentation suffisamment détaillée, conformément aux ISSAI 100 et 400, permettant à un auditeur expérimenté, mais ne disposant au préalable d'aucune information sur l'audit, de comprendre :

- la nature, le calendrier, l'ampleur et les résultats des procédures mises en œuvre,
- les éléments probants recueillis pour appuyer les conclusions et recommandations de l'audit,
- le raisonnement sous-jacent à toutes les questions significatives pour lesquelles l'auditeur a exercé son jugement professionnel, et
- Les conclusions formulées en lien avec ces différents éléments.

Rôles et responsabilités liés à la garantie de qualité des audits TAI

- Les **membres de l'équipe d'audit** ont pour responsabilité d'appliquer les procédures d'audit planifiées conformément aux normes et procédures spécifiées, de recueillir et de documenter les éléments probants ressortant de l'audit, et de les confronter aux critères de conformité spécifiés.
- Le **superviseur de l'équipe d'audit** a pour responsabilité de planifier et de concevoir l'audit, d'assurer la supervision et le contrôle de l'application des procédures d'audit par les membres de l'équipe, de rédiger et de finaliser un rapport d'audit étayé par des éléments probants suffisants et appropriés.
- Les **supérieurs hiérarchiques** encadrant la réalisation de l'audit et les fonctions de support (RH, etc.) assument la responsabilité générale de la conformité des processus et des produits, de l'élaboration et de la mise à jour des normes, lignes directrices, politiques et procédures etc. permettant de répondre aux exigences des parties prenantes.
- Le **dirigeant et la haute direction de l'ISC** ont pour responsabilité globale de veiller à ce que les processus d'audit soient conformes aux normes d'audit de l'ISC et aux lignes directrices qu'elle applique, et pour responsabilité particulière d'assurer la communication du rapport d'audit TAI aux parties prenantes.

Listes de contrôle visant à garantir la qualité tout au long de l'audit TAI

Liste de contrôle qualité pour sélectionner le sujet d'audit TAI et planifier l'audit

- Le sujet de l'audit TAI a-t-il été sélectionné en respect du mandat de l'ISC ?
- Les procédures d'évaluation des risques validées par l'ISC ont-elles été suivies dans le cadre de la sélection du ou des sujets considéré(s) ?
- L'équipe de l'ISC a-t-elle identifié et analysé les domaines clés et les interventions critiques qui ont bénéficié de financements d'urgence d'un montant significatif pour dans le cadre de la pandémie de COVID-19 ?
- L'équipe de l'ISC a-t-elle identifié les principaux risques pouvant affecter la transparence, la redevabilité et l'inclusivité au vu du contexte national ?
- Pour sélectionner le sujet considéré, a-t-on tenu compte de la disponibilité des qualifications et compétences requises au sein de l'ISC (en interne) ou de la possibilité pour l'ISC d'y avoir accès (en externe) ?
- L'équipe d'audit a-t-elle communiqué avec les parties prenantes concernées pendant la phase de sélection du sujet considéré ?
- Le périmètre de l'audit a-t-il été défini de façon appropriée, compte tenu du calendrier qu'il était possible de respecter dans la pratique tout en répondant aux besoins des parties prenantes ?

- L'équipe de l'ISC a-t-elle documenté une évaluation des risques liés aux contrôles internes (et aux modifications des contrôles internes apportées en raison des approvisionnements/financements d'urgence) pour le thème d'audit sélectionné ?
- Le risque de fraude a-t-il été dûment pris en compte dans l'évaluation des risques ?
- Les procédures d'audit ont-elles été conçues en tenant compte des risques identifiés ?
- L'équipe de l'ISC a-t-elle identifié les sources (règles et réglementations) applicables pour formuler les critères d'audit, et a-t-elle communiqué ces critères aux parties responsables concernées ?
- A-t-on défini une méthode d'échantillonnage pour sélectionner les transactions, etc., et pour déterminer les seuils de caractère significatif retenus pour l'audit ?
- L'équipe de l'ISC a-t-elle identifié les éléments probants qu'il lui fallait recueillir et les procédures à suivre ?
- A-t-on déterminé le niveau d'assurance à fournir ?
- La sélection du sujet considéré, la définition du périmètre et la conception de l'audit TAI ont-elles fait l'objet d'un examen et d'une validation aux niveaux appropriés au sein de l'ISC, conformément aux procédures spécifiées ?
- L'équipe a-t-elle exercé son jugement professionnel et son esprit critique en phase de sélection du sujet considéré, de définition du périmètre et de conception de l'audit TAI ?
- A-t-on documenté de façon appropriée le plan d'audit organisant la sélection du sujet considéré, la définition du périmètre et la conception de l'audit ?

Liste de contrôle pour réaliser l'audit TAI

- L'équipe a-t-elle été supervisée de façon appropriée pendant la réalisation de l'audit TAI ?
- L'équipe de l'ISC a-t-elle identifié une approche flexible et agile lui permettant de réagir aux changements et d'obtenir les autorisations nécessaires aux changements effectués ?
- L'équipe a-t-elle recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, couvrant la totalité du périmètre de l'audit TAI ?
- L'équipe a-t-elle maintenu tout au long de la réalisation de l'audit une communication efficace avec les parties responsables ?
- Les conclusions de l'audit ont-elles été formulées après avoir déterminé si les éléments probants recueillis étaient suffisants et appropriés ?
- L'équipe de l'ISC disposait-elle d'une documentation suffisante concernant les éléments probants recueillis et les conclusions formulées ?
- En phase de réalisation de l'audit TAI, l'équipe a-t-elle respecté les exigences déontologiques de l'ISC et les impératifs concernant son indépendance ?

- En phase de réalisation de l'audit TAI, l'équipe a-t-elle exercé son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique ?

Liste de contrôle pour la présentation des résultats et le suivi des audits TAI

- Le rapport d'audit TAI était-il complet, objectif et a-t-il été soumis en temps opportun ? Le rapport comprenait-il les remarques de l'entité contrôlée et les réponses de l'ISC à ces remarques ?
- Le rapport a-t-il fait l'objet d'une relecture/validation au niveau approprié, conformément aux procédures de l'ISC, et cette relecture/validation a-t-elle été documentée ?
- En phase de présentation des résultats de l'audit TAI, l'équipe a-t-elle exercé son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique ?
- Il appartient à l'auditeur de déterminer s'il est nécessaire d'assurer un suivi des opinions/conclusions/recommandations concernant les cas de non-conformité identifiés dans le rapport d'audit.

Chapitre 3

Intégrer aux audits TAI les considérations relatives à l'impact

Pourquoi l'impact des audits TAI est-il important ?

Aucun audit d'une ISC n'est une fin en soi. Les ISC entreprennent chacun de leurs audits dans le but de faire une différence et de contribuer à des réalisations positives qui profiteront à tous. Le besoin d'impact de l'audit est d'autant plus important dans le cas des audits TAI, car les conclusions et recommandations de l'ISC doivent ici se traduire rapidement par des actes pour améliorer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de la dépense liée à la COVID-19 dans un contexte d'urgence. Aussi, tout en tenant compte de leur mandat et de leurs normes de qualité, nous incitons les ISC à envisager également l'impact qu'elles attendent de leurs audits TAI.

Quel pourrait être l'impact d'un audit TAI ?

Le principal impact d'un audit TAI consiste à renforcer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence. Cet impact se manifeste à court terme, mais aussi à long terme.

1. À court terme, la mise en œuvre des recommandations de l'audit TAI conduit à une amélioration de la transparence, de la redevabilité et de l'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence accordés pour faire face à la COVID-19, en renforçant les cadres de conformité et leur application effective. Ces cadres de conformité sont notamment les dispositifs d'approvisionnement en urgence dans le contexte de la pandémie de COVID-19, les programmes socio-économiques ou d'autres cadres de conformité régissant l'octroi d'une aide d'urgence.
2. À long terme, la mise en œuvre des recommandations de l'ISC favorise la mise en place de cadres plus transparents, redevables et inclusifs pour gérer les dépenses publiques dans les situations d'urgence.

Les ISC peuvent avoir un impact positif sur la transparence, la redevabilité et l'inclusivité alors même que leurs conclusions et recommandations n'ont pas encore été formellement publiées. En effet, les entités contrôlées ne doivent pas nécessairement attendre la fin de l'audit pour réagir aux observations de l'ISC. Les observations de l'audit peuvent aussi encourager les entités contrôlées à corriger les failles identifiées, pour que les modifications s'appliquent sans attendre les transactions futures.

Aspect non négligeable de leur influence, les audits TAI ont un effet dissuasif. Le simple fait que l'ISC entreprenne un audit peut contribuer à éviter certaines non-conformités qui auraient pu se produire. Nous vous invitons à visionner l'entretien, diffusé par l'AFROSAI-E,¹ avec l'auditeur général de Sierra Leone. Étant donné la nature même des principes TAI et l'urgence du contexte, nous encourageons les ISC à explorer différentes approches agiles pour que leurs constatations soient suivies d'effet.

¹ <https://www.youtube.com/watch?v=MLWr5Qtpxro&feature=youtu.be>

Comment les ISC peuvent-elles favoriser l'impact des audits TAI ?

Comme indiqué ci-dessus, les ISC peuvent rechercher un impact positif de leurs audits TAI alors même que le processus est en cours. Elles peuvent renforcer l'impact de leurs audits TAI en intégrant les considérations liées à l'impact et en tenant compte de cet aspect dans les réflexions menées tout au long du processus d'audit. Nous avons différents conseils à proposer à cet égard.

1. La **direction de l'ISC doit être visible et engagée** : la direction de l'ISC joue un rôle essentiel et central pour assurer l'impact des audits TAI. La direction donne le ton de l'audit TAI en interne, mais aussi auprès des parties prenantes externes. Il lui appartient de s'assurer que l'ISC a mis en place des systèmes pour renforcer l'impact des audits TAI.



Une situation de crise ne justifie pas que l'on relègue au second plan les impératifs de transparence et de redevabilité dans la gestion de la dépense publique au bénéfice des citoyens.

*Kimi Makwetu
Auditor-General*

2. Une **communication proactive et constante avec les entités contrôlées** : pour bien comprendre le profil des dépenses liées à la COVID-19 et leur financement, il est important que l'ISC maintienne une communication efficace avec les entités contrôlées tout au long du processus d'audit. L'ISC doit communiquer avec les entités contrôlées et les parties prenantes pour leur rappeler les règles et la réglementation qu'elles sont tenues d'appliquer, même dans un contexte d'urgence. Dans la plupart des cas, un dialogue sincère permet de régler avec efficacité les problèmes concernant le mandat, la communication d'informations, et la mise en œuvre d'actions consécutives aux constatations de l'audit. Par ce dialogue, les ISC acquerront une connaissance précise de la situation et pourront formuler des recommandations réalistes, qui donneront aux pouvoirs publics un point de départ pour agir.

3. **Mettre en relation les différentes parties prenantes** :

les ISC ne peuvent pas garantir l'impact de leurs audits si elles agissent seules. Il est important pour les ISC d'identifier les parties prenantes clés avec lesquelles elles peuvent travailler tout au long du processus d'audit TAI, qui lui permettront de renforcer l'impact de l'audit. Nous recommandons d'établir une communication efficace avec les entités contrôlées, les organisations de la société civile, les partenaires au développement, les acteurs qui se consacrent aux questions de redevabilité et de transparence comme les agences de lutte contre la corruption, ceux qui interviennent auprès des catégories de population vulnérables, les représentants du pouvoir législatif et du milieu universitaire, mais aussi avec les pairs. Pour que les parties prenantes s'approprient le projet et participent à l'intérêt commun, il est important d'impliquer les bons acteurs tout au long du processus d'audit, plutôt que de les inclure uniquement à la fin du travail. Il est tout aussi important de définir des mécanismes de participation du public.

L'ISC d'Afrique du Sud a travaillé avec un centre de regroupement des informations établi récemment, qui traite des enquêtes visant des affaires de fraude et de corruption en lien avec la COVID-19. La collaboration implique le partage des constatations et de l'analyse des données. Le centre réunit l'unité des enquêtes spéciales, la direction des enquêtes criminelles prioritaires (Hawks) et le département du renseignement financier. Elle travaille également en lien avec la

4. **Communiquer la valeur de votre travail** : dès le lancement du travail d'audit TAI de l'ISC, il est important de s'exprimer sur l'intérêt de l'audit et de communiquer à propos des réalisations envisagées à l'échelle régionale, nationale et internationale. L'ISC aura intérêt à définir un plan de communication succinct concernant l'audit, pour coordonner ses actions de communication. Si l'ISC dispose d'un service de communication ou d'un responsable de la communication, nous suggérons de les impliquer dès le départ, en particulier pour l'élaboration du plan de communication. La communication pourra s'appuyer sur les réseaux sociaux, les outils de communication en ligne, mais aussi sur des rencontres avec les parties prenantes nationales, régionales et internationales.
5. **Intégrer les considérations relatives à l'impact de l'audit tout au long du processus** : pour maintenir l'impact de l'audit au centre des préoccupations tout au long du travail, nous recommandons à l'équipe de l'ISC de réfléchir aux questions suivantes au cours de l'audit TAI :

Définir un programme d'audit TAI

- Les audits sélectionnés contribueront-ils, individuellement et collectivement, à améliorer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence ?
- Les questions d'égalité hommes-femmes et d'inclusivité ont-elles fait partie à ce stade des considérations relatives à l'impact de l'audit ?

Concevoir les audits TAI

- Le périmètre de l'audit, tel qu'il a été défini, permettra-t-il d'atteindre les objectifs de l'audit ?
- L'examen de ces objectifs d'audit permettra-t-il d'aboutir à l'audit attendu ?
- L'audit aura-t-il un impact positif sur les personnes laissées de côté ?

Réaliser les audits TAI

- Les conclusions de l'audit permettront-elles d'obtenir l'impact souhaité ?
- Notre approche de la mobilisation des parties prenantes permet-elle de faciliter l'impact de l'audit ?
- Les conclusions de l'audit reflètent-elles de façon adéquate le point de vue et la situation des catégories vulnérables affectées par la COVID-19 ?

Présenter les résultats des audits TAI

- Les recommandations du rapport sont-elles réalistes et permettent-elles de prendre des mesures pratiques ?
- Apporteront-elles une contribution positive à la transparence, à la redevabilité et à l'inclusivité de la dépense liée à la COVID 19 ?
- Auront-elles un impact positif sur les dépenses COVID-19 ciblant les catégories vulnérables ?
- Le rapport est-il accessible à toutes les parties prenantes clés, y compris aux catégories vulnérables ?

Suivi de l'audit et facilitation de l'impact de l'audit

- Avons-nous mobilisé les bonnes parties prenantes pour assurer le suivi et la facilitation de l'impact de l'audit ?
 - Avons-nous mis en place un mécanisme de suivi indépendant et efficace, mettant l'accent sur la prise de mesures par le pouvoir exécutif en réponse aux conclusions et recommandations de l'audit ?
 - Nous sommes-nous suffisamment concentrés sur les catégories vulnérables dans notre travail de suivi des recommandations et de facilitation de l'impact d'audit ?
6. **Assurer la crédibilité, l'opportunité et la pertinence des audits TAI** : enfin, et c'est peut-être le point le plus important, les audits TAI auront d'autant plus d'impact que le travail d'audit sera crédible et conforme à des standards de qualité exigeants, que ce travail sera effectué dans un calendrier opportun et en phase avec les priorités nationales. Si elle inscrit son travail dans le respect des ISSAI relatives à l'audit de conformité, l'ISC garantira la crédibilité et la qualité de ses audits. Adopter une approche agile, adaptée à ses capacités institutionnelles, aidera l'ISC à soumettre son travail en temps opportun. Les autres chapitres de ce guide pratique s'attachent à formuler des orientations pour réaliser un audit TAI conforme aux ISSAI, en suivant une approche agile.

Chapitre 4

Comment adopter une approche agile dans les audits TAI ?

Le premier objectif d'une approche agile consiste à apporter de la valeur à un stade précoce, sans affecter la qualité ni les résultats du processus d'audit.

Il faut préciser ici que l'utilisation d'une approche agile est un choix, en aucun cas une obligation. Nous recommandons à chaque ISC d'apprécier la faisabilité d'une telle approche en fonction de son environnement. Pour décider de mettre en œuvre ou non l'agilité, elle s'appuiera sur une évaluation des compétences (techniques et comportementales) de son personnel et sur son expérience. L'ISC peut aussi décider d'appliquer cette approche à certains audits en particulier.

On recense différentes méthodologies agiles génériques, comme Scrum, Extreme programming, Kanban (voir : [Agile Alliance](#) ; [Scrum Alliance Certification | Transform your workplace](#)) Dans ce chapitre, nous nous sommes efforcés d'illustrer neuf principes de l'agilité que les ISC du monde entier peuvent incorporer à leur processus d'audit TAI.

Neuf principes d'une approche agile de l'audit TAI :

En fonction de ses capacités, de son mandat et de son environnement, l'ISC pourra essayer de mettre en œuvre la totalité ou certains des principes d'agilité suivants.

Livrer les produits de l'audit à temps et de manière continue.	Le changement est bienvenu	Une approche empathique
Un travail collaboratif	Viser la simplicité, aller à l'essentiel	Une communication efficace
Des personnes motivées au sein d'équipes autonomes	L'amélioration continue	Le souci constant de l'excellence technique

Principe 1 – Livrer les produits de l'audit à temps et de manière continue. Dans une approche agile, il est important de délimiter le périmètre de l'audit et de planifier des cycles intermédiaires permettant de générer rapidement des rapports

Plutôt que de prévoir un rapport complet sur la COVID-19 en fin d'année, l'ISC peut envisager de remettre

plusieurs rapports intermédiaires à intervalles réguliers. Plutôt qu'un grand audit global, elle peut ainsi planifier différents audits de périmètre restreint. Une autre méthode peut consister à générer des rapports partiels présentant des informations pertinentes, solidement étayées par des éléments probants d'audit, pour rendre compte au fur et à mesure de l'avancement des constatations de l'audit, afin que les organisations du secteur public puissent prendre des mesures correctives en temps utile pour améliorer la situation observée.

Principe 2 – Le changement est bienvenu. La pandémie nous a appris que le changement était la seule vraie constante. Si l'on tient pour acquis les principes d'incertitude et d'évolution, l'ISC doit faire preuve de flexibilité dans sa planification et se montrer prête à réorienter son travail pour s'adapter à l'évolution des circonstances. Ces circonstances peuvent concerner les objectifs de l'audit, la disponibilité de critères d'audit ou l'accès aux éléments probants.

Principe 3 – Une approche empathique. Aujourd’hui plus que jamais, les ISC doivent faire preuve d’empathie envers les entités qu’elles contrôlent. La pandémie affecte tous les aspects du quotidien, aussi est-il important que les ISC prennent toute la mesure de la situation des entités contrôlées lorsqu’elles formulent des recommandations visant davantage de transparence, de redevabilité et d’inclusivité. En aucun cas ce principe ne doit inciter l’ISC à ne pas signaler une non-conformité. Il signifie simplement que l’ISC doit s’efforcer d’envisager la situation du point de vue de l’entité contrôlée pour tirer ses conclusions et formuler des recommandations.

Principe 4 – Un travail collaboratif. La réalisation d’un audit TAI peut impliquer de constituer une équipe réunissant du personnel de différents départements de l’ISC. Par exemple, si l’ISC utilise l’analyse de données dans le cadre de ses audits, il sera intéressant d’associer à l’équipe d’audit TAI des analystes de données. Une approche agile implique aussi de faire travailler ensemble différentes parties prenantes et la direction de l’ISC.

Principe 5 – Viser la simplicité, aller à l’essentiel. Dans le contexte d’un audit TAI, ce principe peut consister à maintenir l’audit dans les limites d’un périmètre gérable et à se concentrer sur les domaines prioritaires, présentant un risque élevé.

Principe 6 - Une communication efficace. Si la communication efficace est un élément clé de tout processus d’audit, son importance est toute particulière dans le cadre d’une approche agile, où l’environnement évolue constamment et où l’équipe de l’ISC doit réagir avec agilité pour livrer un produit dans des délais serrés. L’équipe d’audit peut par exemple organiser quotidiennement une réunion de suivi. Au cours de cette réunion, chaque membre de l’équipe décrit ce qu’il a fait la veille, ce qu’il a prévu de faire dans la journée et les problèmes qu’il rencontre. Les auditeurs peuvent s’appuyer sur un outil de type tableau Kanban, qui recense les activités réalisées, les activités en cours, celles qui doivent être vérifiées et celles qui ont déjà été finalisées.

Principe 7 – Des personnes motivées au sein d’équipes autonomes. L’approche agile est envisageable uniquement si l’équipe de l’ISC comprend des auditeurs vraiment motivés, qui sont autonomes mais capables de travailler ensemble pour livrer un produit de haute qualité dans des délais serrés.

Principe 8 – L’amélioration continue. Les ISC peuvent mettre en place des processus itératifs et construire des circuits de retour d’expérience, leur permettant de tirer les leçons de la précédente étape et d’envisager des moyens de traiter les problèmes identifiés à l’étape suivante. Les équipes des ISC peuvent organiser des sessions de revue ou d’examen des enseignements acquis, pour identifier les pratiques à maintenir en place, celles qu’il convient de cesser et celles que l’on peut envisager de mettre en œuvre.

Principe 9 – Le souci constant de l’excellence technique. Les équipes des ISC ne doivent pas choisir l’agilité au détriment de la qualité. Au contraire, l’approche agile maintient un souci constant d’excellence technique. Dans le contexte de l’audit TAI, cette approche demande aux ISC de préserver le respect des ISSAI relatives à l’audit de conformité.

L’ISC du Costa Rica est parvenue à mettre en œuvre de façon satisfaisante une approche agile de l’audit lié à la COVID-19. Pour découvrir son travail plus en détail, vous pouvez visionner² son [webinaire sur les audits agiles diffusé sur la plate-forme de l’IDI consacrée aux innovations déployées par les ISC](https://youtu.be/umrsAuaoLhY). D’après l’ISC du Costa Rica : *‘Si le personnel de l’ISC doit être formé à*

² <https://youtu.be/umrsAuaoLhY>

l'approche agile, il est tout aussi important d'adopter un nouvel état d'esprit, de nouveaux paradigmes, de nouveaux schémas de réflexion, pour créer de nouvelles solutions formelles et informelles, créatrices de valeur pour les entités contrôlées et les parties prenantes.'

Chapitre 5

Mobiliser les parties prenantes des audits TAI

En quoi est-ce important ?

La mobilisation des parties prenantes est essentielle pour assurer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence. Il est désormais établi que « pour donner de l'impact à leur travail et en définitive créer de la valeur et des avantages³, les ISC ont besoin de l'appui et de la collaboration d'un écosystème d'acteurs agissants en réseau, de conditions et de processus interdépendants ».⁴

La mobilisation des parties prenantes est encore plus importante dans un contexte d'urgence. Les ISC doivent par exemple tenir compte de l'évolution des priorités des parties prenantes, de l'effet que l'augmentation des risques exerce sur leurs actions, mais aussi envisager le risque que le travail d'audit puisse gêner l'aide d'urgence apportée par les parties prenantes. Par ailleurs, parce qu'elles maintiennent une présence constante sur le terrain en situation de crise, dans des circonstances où l'ISC ne peut pas toujours être présente, les parties prenantes peuvent apporter une contribution essentielle au choix du thème d'audit, à l'évaluation des risques et à la collecte de données probantes.

Valeur et Avantages pour Tous



Qu'est-ce que la mobilisation et l'analyse des parties prenantes ?

« La mobilisation des parties prenantes désigne le processus par lequel une organisation ouvre un dialogue avec les personnes susceptibles d'être affectées par les décisions qu'elle prend ou qui peuvent influencer la mise en œuvre de ses décisions ».⁵ L'analyse des parties prenantes est un élément central de ce processus, qui consiste à identifier les parties prenantes, à recueillir et analyser les opinions, les comportements et les attentes de différentes catégories de parties prenantes.

Qui doit participer à la mobilisation des parties prenantes ?

Plusieurs aspects de la mobilisation des parties prenantes des ISC relèvent du champ d'intervention de l'ISC. Il s'agit par exemple d'évaluer les intérêts émergents des parties prenantes et les risques associés, de revoir le programme annuel des activités de l'ISC, de donner le ton de l'approche de redevabilité et de la mission d'audit auprès des pouvoirs publics, et de communiquer les constatations d'audit transversales impactant l'ensemble de l'appareil gouvernemental. Il est donc important d'impliquer l'équipe de direction des

³ <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-P-12-La-valeur-et-les-avantages-des-ISC.pdf>

⁴ [Tous sur le pont : Exploiter la responsabilisation au travers du contrôle externe des finances publiques](#), IDI et IBP, 12 novembre 2020

⁵ Wikipédia, 26 novembre 2020, article original publié en anglais

différents départements de l'ISC, et de donner au dirigeant de l'ISC un rôle prédominant et visible.

À l'échelle de l'audit, la mobilisation des parties prenantes est un thème transversal à l'ensemble du processus d'audit. Tous les responsables de l'audit et les collaborateurs professionnels doivent y participer. En outre, les ISC disposent souvent d'un service ou de collaborateurs chargés de la communication, qui ont aussi un rôle central à jouer ici.

Comment la mobilisation des parties prenantes est-elle abordée dans ce guide ?

La mobilisation des parties prenantes est un thème récurrent de ce guide. Ce chapitre du guide synthétise les principales approches en matière d'analyse des parties prenantes, propose un mode de classement et de regroupement des parties prenantes en différentes catégories, avant d'envisager les risques, les avantages, les difficultés et les solutions de l'instauration d'un dialogue avec différentes parties prenantes sur la question de la pandémie. En conclusion, nous avançons quelques suggestions pour préserver l'agilité du processus de mobilisation des parties prenantes. Les chapitres suivants du guide expliquent comment les ISC interagissent avec les parties prenantes dans le cadre de la revue du programme de travail annuel de l'ISC et de l'évaluation du risque associé à la mission d'audit (chapitre 5) ; la réalisation et la présentation des résultats des audits TAI (chapitre 6) et la publication des constatations et recommandations (chapitre 7).

Effectuer l'analyse des parties prenantes

Le manuel de gestion stratégique des ISC (« *Strategic management handbook for SAIs* », non traduit) publié par l'IDI propose au chapitre 4.2 une approche simplifiée de l'analyse des parties prenantes. Si les principes décrits ont été rédigés dans la perspective d'une analyse des parties prenantes visant à éclairer la construction du plan stratégique de l'ISC, il est possible de les appliquer à d'autres circonstances, et dans le cas qui nous concerne, aux audits de conformité agiles examinant la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence accordés pour faire face à la COVID-19.

Le premier point de l'analyse des parties prenantes consiste à définir clairement la finalité. Dans le contexte d'un audit TAI, la finalité peut être de solliciter l'éclairage des parties prenantes pour la revue du programme annuel/multiannuel de travail de l'ISC, la mise en œuvre d'une mission d'audit spécifique (incluant une évaluation du risque, la réalisation et la présentation des résultats de l'audit, puis la diffusion des constatations et des recommandations), ou encore l'amélioration du suivi et de l'impact de précédents audits.

Voici les principales étapes de l'analyse des parties prenantes, avec les réalisations correspondantes :

Étape	Produit
1. Identifier les parties prenantes	Registre/liste des parties prenantes
2. Cartographier les parties prenantes	Cartographie des parties prenantes, p. ex. tableau croisant pouvoir et intérêt
3. Consultation des parties prenantes	Enregistrement des opinions et des éclairages des parties prenantes
4. Analyse et prise de décision	Tableau d'analyse synthétique, actions identifiées

Le Manuel de gestion stratégique des ISC propose d'autres conseils pour chaque étape, notamment différentes méthodes de consultation des parties prenantes. Si possible, les

étapes 1 et 2 s'appuient sur une analyse antérieure des parties prenantes, ce qui limite le travail supplémentaire à l'examen de certains sujets spécifiques. Les étapes 3 et 4 devront vraisemblablement être répétées pour différentes activités et missions d'audit. À l'étape 3, la consultation des parties prenantes, l'ISC s'efforcera dans la mesure du possible de coordonner le travail sur plusieurs audits, de façon à consulter les parties prenantes concernées sur les différentes thématiques en une seule fois plutôt que de répéter cette consultation pour chacun des audits.

Le Guide de mise en œuvre des ISSAI relatives à l'audit de performance (annexe 5, figure 5.1) publié par l'IDI, propose une illustration des résultats de l'analyse des parties prenantes. L'illustration concerne un audit portant sur différentes questions relatives aux violences domestiques et aux violences faites aux femmes.

Classification des parties prenantes des ISC, catégories courantes de parties prenantes

Même si cette étape est souvent négligée, il est important de distinguer les parties prenantes internes et externes des ISC. Trop souvent, le travail de mobilisation ne tient pas compte des parties prenantes internes de l'ISC, qui sont pourtant essentielles à la réussite de l'audit ou de toute activité.

Une autre distinction utile pour les ISC peut intervenir entre acteurs étatiques et non étatiques. Les **acteurs étatiques** sont les parties prenantes avec lesquelles l'ISC doit dialoguer sur le fondement de contraintes constitutionnelles, légales ou réglementaires. Il s'agit par exemple des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire, des entités contrôlées, d'organisations professionnelles et d'organismes de normalisation. Les relations que l'ISC entretient avec les **acteurs non-étatiques** s'appuient sur les bonnes pratiques plutôt que sur une obligation réglementaire. Le rôle de ces parties prenantes est d'aider l'ISC à toucher la société et le public en général. Ce sont par exemple les médias, les OSC, les citoyens⁶.

Au niveau de la mission d'audit, les auditeurs pourront vraisemblablement reprendre la distinction établie par l'ISSAI 100 entre les trois intervenants de l'audit : l'auditeur, la partie responsable⁷, les utilisateurs présumés⁸.

Le tableau suivant fournit un exemple des parties prenantes de l'ISC dans différentes catégories. Il est essentiel de détailler les catégories de parties prenantes en fonction de la finalité de l'analyse effectuée. On s'efforcera toutefois de parvenir à un compromis entre le niveau de détail et la nécessité de préserver l'agilité.

Relation avec l'ISC	Catégorie de parties prenantes	Niveau de détail utile
Interne	Direction de l'ISC	<ul style="list-style-type: none"> • Personnel auditeur/non auditeur • Personnel titulaire ou non de qualifications professionnelles • Sexe • Implantation (personnel du siège/d'une agence régionale)
	Cadres de l'ISC	
	Auditeurs	
	Personnel support	
Acteurs externes - étatiques	Pouvoir législatif	<ul style="list-style-type: none"> • Parti au pouvoir/opposition • Ministres et fonctionnaires en poste/simples députés • Membres de commissions clés (budget, comptes publics, par exemple)
	Pouvoir exécutif	<ul style="list-style-type: none"> • Ministres/fonctionnaires • Unité d'audit et de contrôle interne • Agences de lutte contre la corruption • Organismes d'application de la loi
	Entités contrôlées	<ul style="list-style-type: none"> • Administration centrale • Collectivités locales

⁶ Cette distinction peut varier selon le contexte spécifique dans lequel l'ISC intervient

⁷ S'agissant du contrôle des finances publiques, des dispositions constitutionnelles ou législatives déterminent les responsabilités importantes. Les parties responsables peuvent être chargées de la production des informations afférentes au sujet considéré, de la gestion de celui-ci ou de la formulation de recommandations. Les parties responsables peuvent être des personnes ou des organisations (ISSAI 100 Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques)

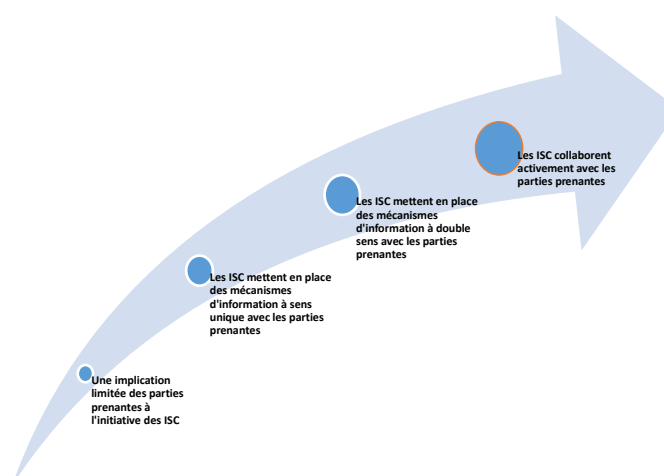
⁸ Les utilisateurs présumés sont les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit. Les utilisateurs présumés peuvent être des organes législatifs, des organismes de surveillance, les personnes responsables de la gouvernance ou le grand public. (ISSAI 100, op cit.)

Relation avec l'ISC	Catégorie de parties prenantes	Niveau de détail utile
		<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises publiques • Organisations publiques autonomes (universités, par exemple)
	Pouvoir judiciaire	<ul style="list-style-type: none"> • Échelons du pouvoir judiciaire (tribunal d'instance, Haute Cour de justice, tribunal fédéral) • Cour d'appel/cour suprême
Acteurs externes - non étatiques	Citoyens	
	Organisations de la société civile	
	Médias	
	Partenaires de développement	
	Cabinets comptables, institutions financières	

À l'intérieur de ces différentes catégories et entre elles, il peut s'avérer nécessaire de prendre en considération certaines catégories et structures de pouvoir transversales, comme l'appartenance à une région, à une ethnie, à un parti politique⁹ ou à un syndicat.

Considérations centrales pour une collaboration efficace avec les parties prenantes dans le contexte d'un audit TAI

Tout au long du processus d'audit TAI, le maintien d'un dialogue actif entre l'ISC et les parties prenantes concernées est nécessaire afin que l'ISC puisse appréhender la réponse globale à la crise du COVID-19, les principaux risques et la manière dont l'ISC peut apporter une valeur ajoutée maximale à travers son travail d'audit.¹⁰



Différents niveaux d'implication des parties prenantes à l'initiative des ISC

⁹ Tout particulièrement lorsque l'appartenance au parti politique exerce une forte influence sur les rôles, les positions et les canaux de communication au sein du pouvoir exécutif

¹⁰ [Responsabilité en temps de crise](#), document élaboré dans le cadre d'un partenariat entre l'IDI, le CREFIAP et les ISC du Liberia et de Sierra Leone, avril 2020

En fonction du contexte dans lequel l'ISC intervient, le niveau de collaboration avec les différentes catégories de parties prenantes peut varier, allant d'une implication nulle ou très limitée à une collaboration active¹¹. Dans le cas de l'audit TAI, l'ISC peut être amenée à collaborer avec des acteurs étatiques et non étatiques¹². Il lui faut identifier les parties prenantes critiques qui sont susceptibles d'ajouter de la valeur à l'audit, et tenir compte des difficultés pouvant faire obstacle à l'efficacité de la collaboration et à la rapidité des échanges avec chaque catégorie de parties prenantes. Le tableau suivant présente certains des risques et difficultés que l'ISC doit prendre en compte dans son travail de mobilisation des différentes catégories de parties prenantes au cours du processus d'audit. Il présente également les avantages que la collaboration peut apporter.

Partie prenante	Risques/difficultés à considérer	Avantages potentiels de la collaboration
<i>Pouvoir législatif</i>	<ul style="list-style-type: none"> Le cadre institutionnel ne prévoit peut-être pas de dialogue entre l'ISC et le pouvoir législatif Le manque d'indépendance politique du pouvoir législatif par rapport à l'exécutif peut renforcer les difficultés que l'ISC rencontre déjà pour sa propre indépendance Alignement du calendrier de l'audit TAI de l'ISC et des besoins du cycle/processus législatif Le cycle électoral et le calendrier politique affectent les priorités du pouvoir législatif, il existe un risque que l'impartialité de l'ISC soit contestée La pression politique et l'ingérence dans la sélection et la mise en œuvre des audits par l'ISC portent atteinte à l'indépendance de l'ISC et à la crédibilité des constatations d'audit 	<ul style="list-style-type: none"> L'alignement des thèmes d'audit sur les demandes du pouvoir législatif ou sur d'autres thématiques présentant un intérêt pour le pouvoir législatif augmente l'attention accordée aux constatations de l'audit et l'impact potentiel de l'audit L'intérêt du pouvoir législatif peut renforcer l'intérêt suscité par le sujet parmi d'autres parties prenantes, et contribuer à lever certains obstacles à la mise en œuvre de l'audit
<i>Pouvoir exécutif (hors entité contrôlée)</i>	<ul style="list-style-type: none"> L'indépendance de l'ISC peut sembler moins évidente à certains observateurs si l'implication de l'ISC dépasse le cadre des relations habituelles entre auditeur et entité contrôlée 	<ul style="list-style-type: none"> Possibilité d'attirer l'attention de toutes les entités des pouvoirs publics sur les principaux risques à un stade précoce, ce qui renforce les systèmes et la conformité pendant la gestion de la pandémie
<i>Entité contrôlée</i>	<ul style="list-style-type: none"> Collaboration insuffisante dans le partage des informations nécessaires et 	<ul style="list-style-type: none"> Accès à des informations fiables et pertinentes Coopération efficace au processus d'audit

¹¹Adapté du rapport d'inventaire [Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices : A Stocktaking Report](#), de la « Plate-forme pour des institutions efficaces » de l'OCDE (Effective Institutions Platform, non traduit), septembre 2014

¹² [Cadre de mesure de la performance des ISC 2016](#), Indicateurs 24 et 25, INTOSAI

Partie prenante	Risques/difficultés à considérer	Avantages potentiels de la collaboration
	l'accès aux sites concernés par l'audit <ul style="list-style-type: none"> Objectivité de l'ISC concernant le sujet considéré 	<ul style="list-style-type: none"> Mise en œuvre des recommandations de l'audit et de la réglementation
<i>Médias</i>	<ul style="list-style-type: none"> Dégradation de la réputation de l'ISC, déformation de sa finalité et de son image dans l'opinion publique 	<ul style="list-style-type: none"> Renforcement de la réputation et de la crédibilité de l'ISC grâce à une couverture médiatique favorable Diffusion des constatations liées aux audits TAI auprès de toutes les parties prenantes Promotion du rôle joué par l'ISC, de sa contribution à la transparence, à la redevabilité et à l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence
<i>Organisations de la société civile</i>	<ul style="list-style-type: none"> Manque de fiabilité de certaines OSC que l'ISC ne connaît pas bien L'impartialité de l'ISC peut être remise en cause si elle est vue comme servant le programme politique de certaines OSC 	<ul style="list-style-type: none"> Suggestion de thèmes d'audit liés à la COVID-19 d'après l'expérience des bénéficiaires des aides Mobilisation possible d'utilisateurs des services comme source d'éléments probants pour l'audit, en particulier si les restrictions liées à la COVID-19 empêchent l'ISC de contacter directement ces utilisateurs Meilleure sensibilisation du public aux constatations des audits de l'ISC et à l'importance de l'indépendance de l'ISC

Mobilisation des parties prenantes et agilité dans le contexte des audits TAI

Un audit agile se caractérise notamment par l'amélioration du dialogue et de la transparence auprès d'un large spectre de parties prenantes. La communication ouverte est encouragée et bienvenue, de façon à ce que les problèmes puissent être identifiés et résolus avant qu'ils ne deviennent bloquants. Toutes les parties prenantes concernées sont mobilisées tout au long du processus, de sorte que personne n'est écarté¹³ Sachant que le fait d'introduire de l'agilité dans la mobilisation des parties prenantes peut amplifier les risques recensés, comment l'ISC peut-elle maintenir la qualité d'audit souhaitée et préserver son indépendance tout en bénéficiant des avantages que le dialogue avec les parties prenantes de divers horizons peut apporter à la résolution de la crise de la COVID-19 ? Comment l'ISC peut-elle maintenir l'agilité de la mobilisation des parties prenantes, et en quoi la méthodologie serait-elle différente de l'approche habituelle de l'audit ?

L'ISC pourra aborder de différentes façons l'implication agile des parties prenantes dans le cadre d'un audit TAI :

- Rechercher l'appui des parties prenantes concernées dès la phase de planification de l'audit, pour réduire dès le départ les réticences et les risques de collaboration difficile. L'objectif peut être de constituer des alliances solides, qui permettront à l'audit de gagner en efficacité, sans perdre de vue l'importance qu'il y a à préserver l'indépendance de l'ISC.

¹³ *Sprinting ahead with agile auditing*, Galvanize, 2020

- Initier le processus d’audit en soulignant auprès des différentes autorités l’importance que les contrôles préventifs et internes présentent pour le traitement du risque accru et des modifications majeures de leurs activités, car les contrôles de ce type ont un effet dissuasif sur la fraude dans la gestion des financements d’urgence liés à la COVID-19¹⁴
- Rechercher des moyens innovants pour présenter aux parties prenantes concernées les réalisations positives qu’un audit agile peut produire, à l’aide d’une communication ciblée

« Nous travaillons en collaboration avec le nouveau centre de regroupement des informations, qui traite des enquêtes visant des affaires de fraude et de corruption en lien avec la COVID-19. Cette collaboration implique de partager avec eux nos constatations et notre analyse des données. Le centre réunit l’unité des enquêtes spéciales, la direction des enquêtes criminelles prioritaires (Hawks) et le département du renseignement financier. Nous avons également établi des liens avec la Commission à la concurrence et le Protecteur des droits publics, avec lesquels nous partageons nos informations pour complément d’enquête. »

Vérificateur général d’Afrique du Sud, premier rapport spécial sur la gestion financière des dispositifs d’aide

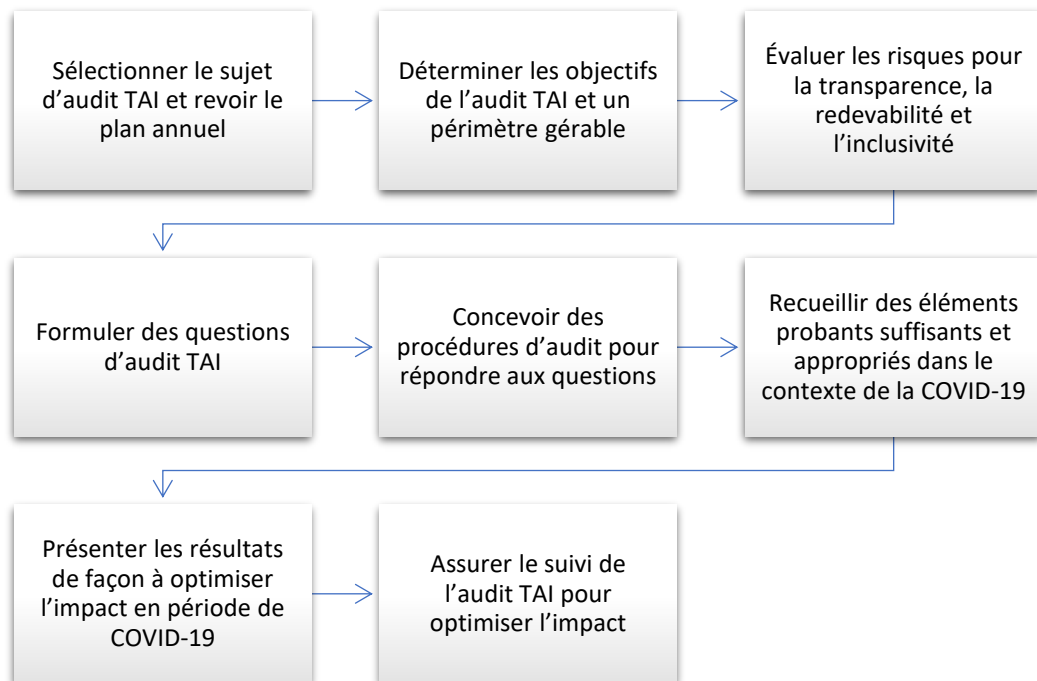
Mobilisation des parties prenantes et inclusivité dans le contexte des audits TAI

La crise de la COVID-19 a renforcé les inégalités et affecté de façon disproportionnée les catégories plus vulnérables, comme les pauvres, les femmes, les personnes âgées, les migrants, les populations autochtones et les personnes souffrant de handicap ou de discrimination raciale, etc. Dans le cadre d’un audit TAI, l’ISC peut faire preuve d’inclusivité dans la mobilisation des parties prenantes en identifiant les interlocuteurs clés qui représentent ces catégories vulnérables et en les intégrant au processus de mobilisation des parties prenantes pour garantir que leur voix sera entendue et que leur point de vue sera pris en compte.

¹⁴ Vérificateur général d’Afrique du Sud, premier rapport spécial sur la gestion financière des dispositifs d’aide publique liée à la COVID-19, résumé analytique, septembre 2020

Partie II

Réaliser un audit TAI



Chapitre 6 Planifier l'audit TAI

Ce chapitre présente la planification des audits TAI. L'ISC doit sélectionner le sujet d'audit TAI au niveau organisationnel, et si nécessaire, mettre à jour son programme de travail annuel. Une fois les thèmes choisis par l'ISC, l'équipe d'audit TAI planifie chaque audit en fonction des circonstances spécifiques, de la complexité du thème et des critères applicables. Le texte suivant décrit le processus de sélection de thèmes potentiels pour un audit TAI, puis la planification d'un audit TAI.

Sélection du sujet d'audit TAI

Sélection du sujet d'audit en fonction du risque

Nous recommandons aux ISC de passer en revue leur programme d'audit annuel pour tenir compte du contexte de pandémie. Cet examen concerne l'ensemble des départements de l'ISC, pour les différents types d'audit que l'ISC compte réaliser. L'examen s'appuie sur un processus de sélection fondé sur les risques, visant à déterminer quels audits COVID-19 peuvent être entrepris, compte tenu des ressources et des missions obligatoires de l'ISC.

Ce chapitre traite principalement de l'examen du programme d'audit de conformité de l'ISC. L'ISSAI 4000/64-70 demande aux ISC de sélectionner¹⁵ des audits de conformité dans les domaines présentant « un caractère significatif pour les utilisateurs ciblés », et fournit des indications pour y parvenir. Cette sélection tient compte de facteurs comme l'intérêt du public et du pouvoir législatif, l'importance des financements publics, le risque de non-conformité et le caractère adéquat du système de contrôle interne.

Le chapitre 4 du Manuel d'audit de la performance de l'IDI apporte des indications sur la préparation du plan de travail annuel ou pluriannuel de l'ISC. Cette partie du guide pratique aborde d'autres considérations pertinentes pour adapter le programme de travail annuel/pluriannuel de l'ISC à la gestion de la pandémie de COVID-19.

Qui participe à la sélection ?

La sélection des thèmes d'audit TAI et leur inscription dans le programme de travail annuel/pluriannuel de l'ISC doivent être effectuées par les personnes qui ont établi le programme à l'origine. Les personnes impliquées doivent posséder une vision globale de l'environnement d'audit de l'ISC, de son mandat et des restrictions éventuelles à son action, connaître les attentes des parties prenantes et le niveau d'intérêt du public. La révision du programme aura un impact pour tous les services de l'ISC. Sa légitimité doit donc être incontestable en interne. Il faut également que le plan apporte aux parties prenantes externes l'assurance que l'ISC répond de façon appropriée à leurs attentes et traite les risques émergents liés à la pandémie. Le travail de révision du programme de l'ISC est par conséquent piloté par les équipes de direction de tous les services affectés. Il est impératif d'obtenir l'adhésion et la validation du dirigeant de l'ISC.

La mobilisation du dirigeant de l'ISC peut aussi être cruciale lorsque l'ISC rencontre des obstacles ou des difficultés liés à son mandat, qui l'empêchent de réaliser certains types d'audits ou d'auditer un dispositif de financement en particulier.

¹⁵ Si l'ISC a un pouvoir discrétionnaire en la matière

Une fois que l'ISC a révisé son programme annuel/pluriannuel, les collaborateurs responsables des différents audits peuvent planifier les missions d'audit en s'appuyant sur une évaluation des risques.

Comment identifier, évaluer et hiérarchiser les sujets d'audit potentiels ?

Pour réagir rapidement à la pandémie de COVID-19, l'ISC doit faire preuve d'agilité. Nous recommandons d'identifier en premier lieu les thèmes d'audit, puis de modifier le programme de travail annuel existant.

La première étape consiste à identifier les domaines ou thèmes d'audit potentiels susceptibles d'être ajoutés au programme annuel de l'ISC. Pour y parvenir, l'ISC pourra prendre en compte six aspects critiques du processus, que nous allons maintenant présenter.

Programmes d'aides budgétaires

d'urgence en réponse à la COVID-19 :

l'équipe doit tout d'abord s'assurer d'avoir bien identifié les nouveaux financements nationaux et internationaux mobilisés pour faire face à la COVID-19, ainsi que les conditions et engagements liés à ces financements. Il lui faut également déterminer si ces financements ont été imputés au budget du gouvernement ou alloués à des fonds extrabudgétaires, et selon quelles modalités les budgets existants ont été réorganisés. Enfin, l'équipe doit dresser la liste des nouveaux dispositifs mis en place, établir leur importance sur le plan financier et évaluer les risques inhérents.



Intérêts des parties prenantes : le chapitre 4 du guide présente différentes approches pour l'identification et la mobilisation des parties prenantes, incluant les risques et les avantages associés. Il est essentiel d'avoir conscience des intérêts des parties prenantes clés pour pouvoir identifier de nouveaux thèmes d'audit possibles. L'ISC doit également être perçue comme venant en aide aux parties prenantes, plutôt que d'anticiper en devinant leurs intérêts. Pour rester agile, l'ISC peut utiliser les systèmes en place, quels qu'ils soient, pour recevoir les suggestions de sujets d'audit des parties prenantes. Nous recommandons à l'ISC de consulter le pouvoir législatif, le pouvoir judiciaire, les principaux ministères de l'État, les partenaires financiers internationaux. Cette consultation peut prendre la forme d'un questionnaire, d'un atelier de travail en ligne, ou d'entretiens individuels. L'ISC peut envisager de créer un forum dédié à cette occasion, pour donner aux citoyens, aux OSC et aux médias la possibilité de faire

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ A-t-on identifié les utilisateurs présumés et la partie responsable, a-t-on pris en compte l'incidence de leurs rôles pour réaliser l'audit et communiquer en conséquence ?
- ✓ Dans les cas où l'ISC dispose du pouvoir discrétionnaire de sélectionner le champ d'application des audits de conformité, l'équipe a-t-elle défini le sujet considéré de façon à pouvoir utiliser des critères de mesure ou d'évaluation ?

connaître leurs intérêts et leurs questionnements. Ce forum peut aussi lui servir à identifier de futurs partenaires qui contribueront à la réalisation des audits sélectionnés.

En phase de consultation, l'ISC doit gérer les attentes des parties prenantes et préserver sa réputation d'indépendance et d'impartialité en indiquant clairement que la décision finale concernant le thème audité lui appartient. Tout en s'efforçant de comprendre les questionnements et les intérêts des parties prenantes qui peuvent éclairer le processus d'audit, l'ISC doit trouver un compromis entre les intérêts des nombreuses parties prenantes, en évaluer le caractère significatif et le risque éventuel, et choisir des audits qui favoriseront l'utilisation optimale des ressources limitées de l'ISC.

Mandat de l'ISC : Certaines restrictions concernant le mandat peuvent limiter la nature de l'audit entrepris, les thèmes audités, le calendrier de réalisation et de présentation des résultats du travail d'audit. L'équipe doit donc connaître précisément le mandat de l'ISC, et déterminer si une certaine flexibilité est autorisée dans son interprétation. De nombreuses ISC agissent au titre d'un mandat large, qui leur permet de contrôler la totalité des finances publiques et des clauses qui les autorisent à entreprendre des audits financiers, des audits de performance et des audits de conformité. D'autres ISC en revanche, sont strictement tenues par les termes de leur mandat : il leur faut impérativement réaliser les audits spécifiés par la législation, selon les modalités et le calendrier prescrits, et n'ont aucune autorité pour déroger à ce cadre. D'autres ISC encore ont un mandat souple en théorie, mais doivent se conformer dans les faits aux requêtes du Parlement ou du Pouvoir Exécutif.

L'ISC doit aussi être attentive aux financements correspondant à des fonds budgétaires ou extrabudgétaires, et déterminer si son mandat l'autorise à consulter et à auditer directement les enregistrements liés à ces financements. Si ce n'est pas le cas, l'ISC s'efforcera de déterminer si elle peut réaliser ces audits du point de vue de l'utilisation de fonds publics par l'entité qui met les fonds à disposition (selon une approche du type « suivez l'argent »).

L'ISC doit identifier les restrictions de son mandat qui peuvent affecter la nature, le sujet ou le calendrier des nouveaux audits possibles, ou les cas dans lesquels l'entité contrôlée pourrait contester la légitimité de son mandat.

Dans ces circonstances, il pourra s'avérer nécessaire de préciser le mandat de l'ISC et le cas échéant, de l'élargir pour qu'elle puisse remplir sa mission de garant de la redevabilité de l'utilisation optimale des fonds publics. Comme il est peu vraisemblable que la législation puisse être modifiée à court terme, on s'efforcera de rechercher une approche plus agile et d'obtenir un arrangement *ad hoc* provisoire, pour un audit en particulier. En fonction du contexte national, cet accord pourra être négocié avec certains ministres du gouvernement ou avec le chef de l'État, des membres éminents de l'exécutif ou une commission du pouvoir législatif comme la Commission des comptes publics.

Dans certains pays, les partenaires au développement et les institutions financières internationales peuvent contribuer à l'obtention du mandat nécessaire à l'audit. La demande de mandat pourrait par exemple être liée à des engagements d'audit consignés dans des lettres d'intention que le pays a signées pour obtenir des financements d'urgence du FMI.

Impact potentiel : pour chaque nouvel audit possible, l'ISC doit se demander dans quelle mesure l'audit peut contribuer à un impact global, et apprécier l'importance relative de cet impact. Par exemple, si les travaux étaient remis en temps opportun, l'audit pourrait-il déjà améliorer la façon dont sont déployés les programmes d'aide pour faire face à la COVID-19, ou permettre une amélioration à long terme de la réponse des pouvoirs publics aux situations

d'urgence ? L'ISC peut aussi examiner la probabilité que les recommandations d'audit puissent donner lieu à des mesures concrètes, répondant à l'intérêt des parties prenantes pour le thème audité.

Règles pour les dépenses d'urgence : L'ISC doit se familiariser avec les règles appliquées ou créées pour gérer la dépense publique dans le contexte de pandémie. Il lui faut pour cela connaître les postes budgétaires et les dépenses auxquels les règles s'appliquent, la période d'application, les règles de transparence et de communication. L'ISC accordera une attention particulière à l'étude des règles de dépense et des mécanismes de redevabilité appliqués aux financements liés à des fonds extrabudgétaires. À partir de cette étude, et en s'appuyant sur la connaissance que les auditeurs ont déjà des entités contrôlées concernées, l'ISC peut évaluer le risque global du contrôle correspondant à chaque nouvel audit possible.

Auditabilité : L'ISC doit tenir compte de certains facteurs qui influencent la possibilité de réaliser ou non un nouvel audit. Dans le contexte de COVID-19, les aspects suivants requièrent une attention particulière :

- La nécessité et la faisabilité d'un déplacement, d'un entretien en présentiel (par rapport à un entretien à distance), de contrôler des documents au format papier ;
- L'existence d'enregistrements numériques et la possibilité pour l'auditeur de les consulter ;
- La possibilité de recueillir des éléments probants d'audit (directement ou indirectement) auprès des utilisateurs des services

Nouveaux thèmes d'audit possibles : en utilisant toutes les informations présentées ci-dessus, l'ISC peut établir une première liste exhaustive des nouveaux audits qu'il est possible de réaliser dans le contexte de pandémie. Une simple grille de notation permet de classer les thèmes d'audit selon différents critères clés, comme l'importance budgétaire, l'intérêt des parties prenantes, le risque inhérent et le risque lié au contrôle (risque de non-conformité), l'impact potentiel et l'auditabilité, avant de calculer une note pondérée. Cette première liste dépassera vraisemblablement les ressources dont l'ISC dispose pour son travail d'audit. En répétant la démarche, on obtient une liste restreinte de nouveaux audits possibles, classés par ordre de priorité. La notation finale des audits doit faire appel au jugement professionnel des membres de l'équipe (et du dirigeant de l'ISC, si possible), à la lumière des résultats du processus d'évaluation.

Apporter des modifications au plan de travail annuel/pluriannuel de l'ISC

Hiérarchisation et affectation de ressources : Après que l'ISC a établi une liste restreinte de nouveaux audits possibles, elle peut déterminer quels éléments de cette liste ajouter à son programme de travail annuel/pluriannuel révisé. Ce processus tiendra compte également de toute modification des ressources prévues de l'ISC. L'intégration de nouveaux audits peut prendre trois formes : ajustement, élargissement et substitution.

Ajustement : la solution la plus simple consiste à intégrer de nouveaux audits en ajustant l'étendue des audits du plan initial.

Élargissement : l'ISC peut tenter d'obtenir des ressources complémentaires, proportionnelles à la prise en charge d'audits supplémentaires présentant un intérêt sur le plan national. Elle peut également envisager de demander à son personnel d'effectuer des heures supplémentaires, reporter certains travaux à court terme, faire appel à d'autres institutions,

à des cabinets ou personnes extérieurs pour contribuer à l'effort d'audit supplémentaire, si elle est capable de mobiliser des ressources pour financer ces mesures.

Substitution : prendre en charge de nouveaux travaux d'audit implique inévitablement d'accepter des compromis. L'ISC devra vraisemblablement reporter des audits, en restreindre le périmètre ou annuler certains audits du programme initial. Elle peut identifier dans le programme initial certains audits que l'on peut considérer comme étant moins prioritaires au vu de l'évolution des attentes des parties prenantes et des risques émergents. De nouveaux audits peuvent venir en remplacement d'audits précédemment planifiés.

Dans sa démarche de révision du programme de travail annuel/pluriannuel, l'ISC doit être pleinement consciente des compromis qu'elle effectue, et des raisons qui les justifient. Le programme peut indiquer les audits que l'ISC réalisera, le calendrier et l'ordre de réalisation de ces audits, en tenant compte des délais de présentation/publication des rapports dont elle estime qu'ils sont le plus susceptibles d'avoir un impact.

Communication du programme annuel d'audit révisé : une fois validé, le programme révisé doit être communiqué aux parties prenantes clés, puis publié. En communiquant son programme, l'ISC doit expliquer clairement quels dispositifs et financements d'urgence des pouvoirs publics ont été déployés en réponse à la pandémie, les principaux risques que l'ISC a identifiés dans ce cadre, les audits qu'elle prévoit de réaliser en conséquence, ainsi que les compromis auxquels elle a éventuellement dû consentir pour intégrer ces nouveaux audits à son programme.

Enfin, pour conserver son agilité, l'ISC doit mettre en place une procédure d'examen continu du programme révisé, et indiquer qu'elle restera vigilante aux attentes et aux risques émergents qui pourraient demander de nouveaux ajustements de son programme à l'avenir.

Étape suivante : lancement des différents audits

Après que l'ISC a modifié son programme d'audit annuel pour y intégrer de nouveaux thèmes et obtenu les ressources nécessaires pour les réaliser, l'étape suivante est le lancement des différentes missions d'audit. La planification de l'audit est la première étape d'une mission d'audit. Les paragraphes suivants proposent des orientations pas à pas pour réaliser un audit TAI, en tant que mission d'audit de conformité avec présentation directe des résultats.

Planifier une mission d'audit TAI

La planification d'un audit TAI requiert tout d'abord de formuler une *stratégie d'audit*, puis d'utiliser cette stratégie pour établir le *plan d'audit*. La stratégie d'audit définit les caractéristiques de l'audit TAI. Elle détermine l'objectif de l'audit pour le sujet considéré (ou thème d'audit), en fonction du périmètre et des critères retenus. La stratégie identifie le type de la mission d'audit de conformité et le niveau d'assurance que l'auditeur apportera. Enfin, elle précise la composition de l'équipe d'audit, les mécanismes de contrôle qualité et la communication pendant l'audit.

Déterminer les objectifs de l'audit et un périmètre gérable

La **stratégie d'audit** TAI fournit un apport essentiel au plan d'audit en définissant les objectifs de l'audit, le périmètre du sujet et les critères applicables.

Les **objectifs d'audit** sont les questions générales auxquelles l'auditeur de l'ISC s'efforcera de répondre pendant l'audit. Il est important de bien rédiger ces questions, car elles déterminent

l'orientation de l'audit. Pour les audits TAI, ces questions porteront sur la transparence, la redevabilité et l'inclusivité de l'utilisation des financements d'urgence pour faire face à la COVID-19. Par exemple,

- Le cadre d'approvisionnement en urgence assure-t-il la transparence, la redevabilité et l'inclusivité des processus ?
- La réglementation encadrant les programmes d'aide socio-économique contient-elle des exigences adaptées en matière de transparence, de redevabilité et d'inclusivité ?
- Les pouvoirs publics ont-ils déployé les approvisionnements d'urgence dans le respect de la réglementation applicable ?
- Les pouvoirs publics ont-ils mis en œuvre les programmes socio-économiques dans le respect de la réglementation applicable ?

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Est-il possible de répondre à l'objectif d'audit ?
- ✓ Correspond-il au thème de l'audit ?

Le périmètre de l'audit désigne le domaine, l'étendue et la période couverts par l'audit TAI.

Définir le périmètre implique de restreindre le thème d'audit aux questions suffisamment pertinentes en lien avec l'objectif d'audit, et qui sont susceptibles d'être auditées au vu des ressources dont dispose l'équipe d'audit. Si l'audit de conformité porte sur plusieurs entités ou plusieurs thématiques (par exemple, audit TAI des approvisionnements), la définition du périmètre nécessite d'identifier les entités concernées par l'audit. Tout en veillant à ce que le périmètre demeure gérable, l'auditeur TAI doit s'assurer de couvrir suffisamment le thème d'audit, de façon à pouvoir réaliser un audit pertinent qui apportera de la valeur aux utilisateurs présumés.

Dans un audit TAI, l'auditeur peut délimiter un périmètre gérable en restreignant le nombre d'entités, les catégories de transactions ou la période couverte. Par exemple, pour un audit des approvisionnements en urgence de vaccins COVID-19, un auditeur TAI pourra décider de contrôler le cadre de conformité défini par le ministère de la Santé publique pour l'approvisionnement des vaccins. L'audit peut aussi examiner dans quelle mesure la distribution de vaccins contre la COVID-19 sur une période déterminée, période est conforme aux exigences de la réglementation en matière de transparence, de redevabilité et d'inclusivité.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Le périmètre définit-il le sujet considéré et ce sur quoi portera l'audit ?
- ✓ Le périmètre répond-il aux besoins des utilisateurs présumés ?
- ✓ L'équipe a-t-elle identifié des critères d'audit pertinents qui fournissent une base à la formulation de conclusions ou d'une opinion quant au thème de l'audit ?

Les **critères d'audit** sont les éléments de référence émanant de textes législatifs et réglementaires qui sont utilisés pour évaluer le sujet considéré. Pour un audit TAI, les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux et provenir de différentes sources, y compris de lois, règlements, normes, principes rationnels et bonnes pratiques. La partie responsable (c'est-à-dire l'entité) doit avoir la possibilité de donner son avis sur les critères avant le début de l'audit, pour que l'on soit certain que l'audit produira les effets souhaités.

Les critères dans le cadre de cet audit de conformité, portent sur l'aspect 'régularité' (respect de critères formels comme les lois, les règlements et les accords en vigueur) ou 'bonne administration' (respect des principes généraux qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des agents publics) du thème audité. Pour un audit TAI, les critères peuvent provenir de la réglementation régissant les marchés publics en situation d'urgence

ou les programmes d'aide socio-économique. Le cadre régissant la commande publique dans un contexte d'urgence et celui applicable aux programmes d'aide socio-économique, peuvent aussi être examinés du point de vue de la bonne administration, notamment sur des critères de transparence, de redevabilité et d'inclusivité.

Les sources de critères d'audit peuvent être variées. L'auditeur TAI trouvera dans la liste suivante des sources de critères de bonne administration¹⁶. Il pourra consulter parmi ces textes réglementaires et législatifs les éléments qui s'appliquent au thème d'audit TAI sélectionné.

- Résolutions des sessions plénières du Parlement, et politiques associées
- Droit international validé ou transposé par le pays, par exemple le droit international dont les dispositions affectent les organisations nationales, notamment dans le secteur de la santé
- Constitution
- Traités internationaux et supranationaux
- Textes réglementaires et législatifs
- Lois et résolutions budgétaires constitutionnelles, lois budgétaires annuelles
- Législation sur la gestion des affaires publiques
- Législation régissant les systèmes administratifs et fonctionnels de l'administration locale ou d'État
- Jurisprudence des juridictions compétentes
- Contrats/accords (par exemple avec des fournisseurs)
- Règles, procédures et processus internes de l'entité contrôlée (qui peuvent s'appliquer selon qu'ils font partie intégrante ou non des règles formelles de la juridiction)

De même, en fonction du contexte national, l'auditeur TAI trouvera des critères de bonne administration dans les sources suivantes¹⁷ :

- Principes généraux applicables aux fonctionnaires engageant des dépenses concernant des fournitures de santé et des services sociaux
- Principes et pratiques en matière de protection des fonds publics contre le risque de perte ou de gaspillage
- Codes de conduite/de gouvernance définissant des principes de références généraux pour guider la conduite des agents publics
- Principes déontologiques, notamment exigences de déclaration des conflits d'intérêts,
- Bonnes pratiques nationales et internationales.

En l'absence de procédure officielle régissant l'engagement de dépenses publiques dans certaines circonstances spécifiques, par exemple dans un contexte d'urgence comme la pandémie de COVID-19, les critères de bonne gestion peuvent consister à vérifier si le fonctionnaire a appliqué le même niveau de prudence qu'aurait appliqué une personne raisonnablement prudente pour décider de réaliser cette dépense. Une personne raisonnablement prudente est susceptible de s'écarter des procédures prescrites (notamment, des règles régissant les appels d'offres) pour sauver des vies dans un contexte d'urgence. L'auditeur TAI doit donc exercer son jugement professionnel en tenant compte du comportement attendu d'une personne raisonnablement prudente pour établir une

¹⁶ [Guid-4900-1.pdf \(issai.org\)](#)

¹⁷ [Guid-4900-1.pdf \(issai.org\)](#)

conclusion d'audit, et déterminer si les dérogations aux procédures d'achat de matériel médical ou de vaccins étaient justifiées et raisonnables dans ce contexte d'urgence.

Dans une mission d'audit TAI, l'auditeur détermine le thème en fonction du sujet considéré, et formule des conclusions. En ce sens, l'audit TAI constitue une mission d'audit de conformité avec **présentation directe des résultats**. Pour délimiter le périmètre de l'audit et définir le sujet considéré, l'auditeur TAI doit également tenir compte du **niveau d'assurance** que l'audit apportera aux utilisateurs.

On distingue dans l'audit de conformité deux niveaux d'assurance, qui transmettent différemment le message aux utilisateurs. Pour une mission prévoyant une *assurance raisonnable*, l'audit indique que selon l'opinion de l'auditeur, le sujet considéré est conforme ou n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères fixés. Une *assurance limitée* signifie en revanche que l'auditeur n'a eu connaissance d'aucun élément qui le conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères applicables.

L'auditeur utilise donc les termes d'assurance *raisonnable* ou *limitée*. Même si les auditeurs travaillent avec une grande rigueur, il existe toujours un risque qu'un cas de non-conformité échappe à leur attention pendant un audit TAI ; il est donc possible qu'ils tirent des conclusions erronées. Il est impossible d'obtenir une assurance absolue (à cent pour cent) à l'issue d'un audit.

L'auditeur TAI devra choisir entre un audit destiné à fournir une assurance limitée ou une assurance raisonnable, en fonction des besoins de l'utilisateur présumé, de la disponibilité des informations et de l'accès à celles-ci pendant la pandémie, et de l'ampleur des procédures d'audit correspondantes.

Besoins de l'utilisateur présumé : L'auditeur TAI doit évaluer les besoins des utilisateurs présumés afin de déterminer quel type d'assurance est le plus approprié dans un contexte de pandémie. Généralement, le processus d'évaluation implique d'avoir connaissance des décisions que l'utilisateur est amené à prendre, et du type d'information dont il a besoin pour cela. Face à la COVID-19, les besoins des utilisateurs sont souvent urgents et changeants, selon l'évolution du contexte. Si le mandat de certaines ISC contient des exigences précisant en amont le niveau d'assurance que l'audit doit apporter, d'autres peuvent choisir le niveau d'assurance d'après leur appréciation des besoins des utilisateurs.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Au vu du mandat de l'ISC, des caractéristiques du sujet considéré et des besoins des utilisateurs présumés, l'équipe a-t-elle déterminé si l'audit devait apporter une assurance raisonnable ou limitée ?

Disponibilité des informations et accès à celles-ci : l'auditeur TAI doit avoir conscience que l'audit demandera davantage de travail si l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable. Une mission d'audit avec assurance raisonnable suppose que l'auditeur puisse accéder aux systèmes et aux processus utilisés dans l'entité contrôlée (par exemple, les systèmes de contrôle interne de l'entité). Il faudra donc réunir davantage d'informations que dans le cadre d'un audit avec assurance limitée, qui se concentre sur un périmètre plus restreint. Étant donné qu'il est probable que la situation de pandémie limite la possibilité d'avoir accès à certaines données, il est possible que l'auditeur s'oriente vers un audit avec assurance limitée.

Étendue des procédures d'audit : Dans une mission d'audit avec assurance raisonnable, l'auditeur TAI doit mettre les contrôles à l'épreuve et détailler les tests réalisés pour parvenir à une conclusion générale sur le thème audité. Il peut par exemple sélectionner un échantillon de transactions représentatives de la population totale, et extrapoler les résultats de

l'échantillon à l'ensemble de la population. Dans le cadre d'une mission pour assurance raisonnable, l'auditeur doit évaluer les systèmes et processus de l'entité pour parvenir à une conclusion générale.

Pour tenir compte de l'urgence en période de pandémie, l'auditeur TAI ne réalisera peut-être pas l'ensemble de ces étapes. Dans ce cas, il pourra envisager de fournir une assurance limitée. Une mission d'audit avec assurance limitée vise à obtenir un niveau d'assurance satisfaisant pour les utilisateurs présumés. L'auditeur rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour traiter l'objectif de la mission ; les procédures restent toutefois limitées par rapport aux travaux nécessaires pour une mission visant une assurance raisonnable.

Il est possible que l'auditeur TAI doive modifier les objectifs, le périmètre, la méthodologie et le calendrier à mesure que le travail d'audit progresse.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe a-t-elle identifié en amont de l'audit des critères d'audit pertinents qui fournissent une base à la formulation de conclusions ou d'une opinion quant au sujet considéré ?

Après avoir finalisé et documenté la stratégie d'audit, l'équipe prépare le plan d'audit. Le **plan d'audit** comprend les éléments suivants :

- Évaluation du risque et du caractère significatif, évaluation des contrôles internes
- Définition des procédures d'audit en fonction des risques identifiés
- Nature, organisation et étendue des procédures d'audit planifiées, et calendrier de réalisation de l'audit
- Éléments probants susceptibles d'être recueillis pendant l'audit

Ces différentes étapes sont détaillées ci-dessous.

Évaluation des risques et du caractère significatif

Après que l'auditeur a déterminé les objectifs d'audit et le périmètre de l'audit TAI, et que les critères ont été validés, il évalue les risques potentiels (de non-conformité au vu du thème audité) et le caractère significatif. Pour cela, il se familiarise avec le sujet audité et son contexte, mais aussi avec les systèmes de contrôle interne de l'entité. Ce faisant, l'auditeur TAI pourrait recueillir de nouvelles informations susceptibles d'avoir une incidence sur le périmètre de l'audit. Le périmètre peut évoluer au cours de l'audit si les auditeurs obtiennent des informations importantes, qui rendent nécessaire sa réévaluation. Au cours de l'audit TAI, l'auditeur doit déterminer les risques pour la transparence, la redevabilité et l'inclusivité des dépenses au titre des financements d'urgence accordés pour faire face à la COVID-19.

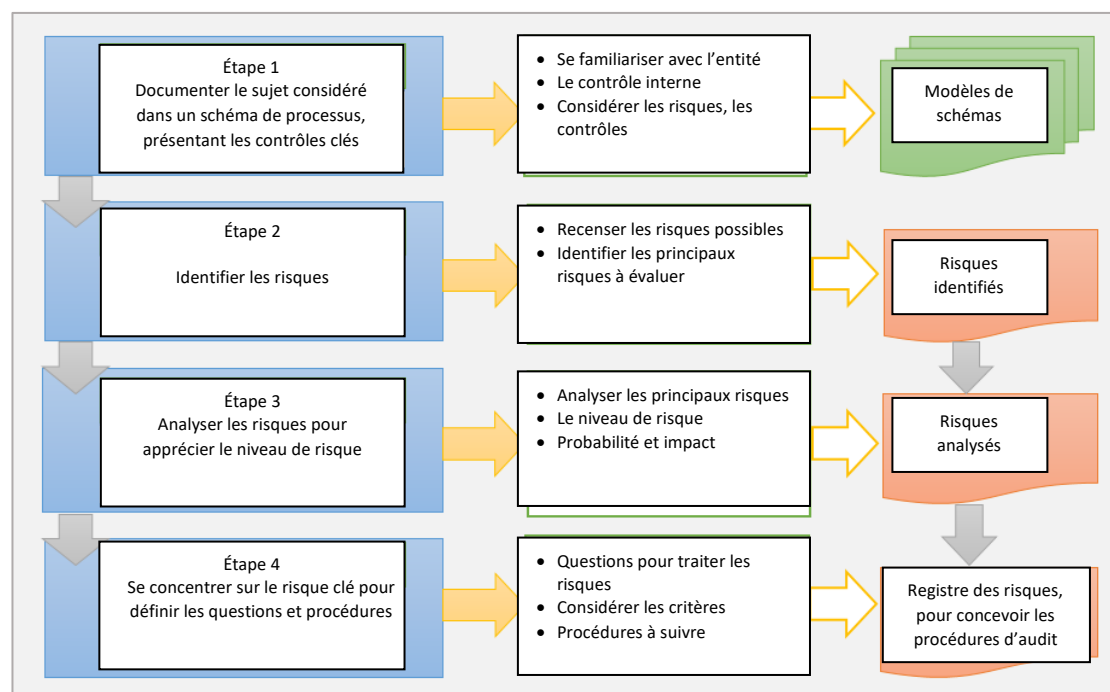
Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'auditeur a-t-il appliqué des procédures visant à réduire le risque de formuler des conclusions erronées ?
- ✓ L'auditeur a-t-il tenu compte du risque de fraude tout au long du processus d'audit ?

L'évaluation des risques implique de bien connaître l'entité ou le programme audité, les systèmes de contrôle interne associés, mais aussi d'avoir identifié les risques inhérents, les risques associés au contrôle et les risques de fraude. L'auditeur applique ensuite le niveau de caractère significatif établi aux risques identifiés et conçoit des procédures d'audit adaptées aux risques identifiés.

Dans le cas d'un audit TAI, compte tenu des conséquences sociales la pandémie, l'auditeur peut estimer que les dépenses liées aux approvisionnements d'urgence et aux programmes d'aide socio-économique à destination des citoyens constituent des domaines d'audit potentiels. Pour évaluer les risques dans ces domaines (constituant le thème de l'audit), il lui faudra identifier les risques pour la conformité des processus d'achat ou de distribution de l'aide socio-économique. Au cours de l'audit TAI, l'auditeur déterminera également les risques pour la transparence, la redevabilité et l'inclusivité dans le cadre des approvisionnements ou des programmes d'aide socio-économique.

Par exemple, en ce qui concerne les activités de distribution liées aux programmes d'aide socio-économique, certaines études¹⁸ montrent que les groupes marginalisés seront davantage susceptibles d'être affectés par la COVID-19. En outre, les femmes ont plus difficilement accès aux soins de santé reproductive pendant cette période. De manière générale, les femmes en première ligne sont davantage affectées par la COVID-19. En examinant les programmes d'aide socio-économique, l'auditeur TAI peut envisager le risque de ne pas être suffisamment inclusif dans l'identification des bénéficiaires, par exemple les femmes ou les catégories marginalisées.



Évaluation des risques pour la mission d'audit TAI

L'auditeur TAI peut appliquer le processus pas-à-pas¹⁹ présenté ci-dessous pour évaluer les risques et définir les questions d'audit qui permettront de traiter les risques identifiés.

¹⁸ *From insight to action : Gender equality in the wake of COVID-19*, publication ONU Femmes

¹⁹ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf

Compréhension de l'entité et de son environnement

Ce processus permet à l'auditeur de commencer avec les connaissances qu'il a rassemblées sur le thème, de recueillir des informations utiles sur le sujet en période de COVID-19, et de se concentrer sur les risques critiques dont découleront des questions d'audit pertinentes. Dans le cadre d'un audit TAI visant un programme d'approvisionnement ou d'aide socio-économique, l'auditeur doit tout d'abord se familiariser avec l'entité et les contrôles internes pour appliquer le processus d'identification des risques inhérents et des risques liés au contrôle (étape 1). L'auditeur aura besoin d'analyser les entités et ministères impliqués dans les opérations d'approvisionnement (par exemple, le ministère de la Santé pour les achats de matériel médical) ou de distribution de l'aide socio-économique (par exemple, le ministère des Affaires sociales, le ministère des Finances, les administrations locales, etc.). Il orientera l'audit sur les zones présentant le plus haut niveau de risque au vu des objectifs définis pour l'audit.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe d'audit s'est-elle familiarisée avec l'entité contrôlée et son environnement, ce qui comprend les contrôles internes de l'entité, pour être en mesure de planifier et d'exécuter l'audit avec efficacité ?

Comprendre des contrôles internes en période de COVID-19

L'auditeur TAI doit évaluer les contrôles internes appliqués dans le domaine sélectionné pour l'audit, par exemple approvisionnements ou aides socio-économiques, en tenant compte du contexte d'urgence dans lequel interviennent les entités. Le système de contrôle interne habituel sera probablement déstabilisé par manque de temps, ce qui pourrait augmenter les cas de non-conformité par rapport aux critères. Les auditeurs TAI doivent envisager que les mécanismes de contrôle habituels (validations, autorisations, vérifications, examens, séparation des responsabilités, etc.) puissent être remis en cause au titre de l'urgence.

Si les conditions le permettent dans le contexte de COVID-19, l'auditeur TAI pourra obtenir une impression générale des contrôles appliqués en réalisant un examen sommaire des domaines retenus pour vérifier si des contrôles existent et s'ils fonctionnent effectivement dans les entités visées, pour ce qui concerne les approvisionnements et les aides socio-économiques. Si la situation ne permet pas à l'auditeur de procéder à cet examen, il pourra s'appuyer sur une évaluation antérieure de l'entité par d'autres équipes d'audit, ou sur les informations fournies par l'auditeur interne, le cas échéant.

Déterminer les risques

Outre le fait que les contrôles seront soit inexistants, soit inefficaces en situation d'urgence, on peut s'attendre à ce que le risque inhérent soit plus élevé qu'en conditions normales.

Par exemple, dans le cas d'un approvisionnement de fournitures médicales, ce phénomène peut être lié à l'achat de matériel spécialisé, notamment ventilateurs, vaccins, de services médicaux et autres services d'urgence. Pour l'aide socio-économique aux personnes physiques et aux entreprises, le risque est lié aux transferts de fonds importants réalisés dans un contexte d'urgence, mais aussi aux interventions dans des zones reculées du pays.

Dans ces circonstances, l'auditeur TAI peut être amené à se concentrer sur les questions de transparence, de redevabilité et d'inclusivité. Pour se familiariser avec l'entité, les critères applicables et les opérations, l'auditeur doit se concentrer sur les risques associés à ces trois aspects au niveau du cadre de conformité des dispositifs et au niveau des transactions prises individuellement, et appliquer son esprit critique et son jugement professionnel pour évaluer les risques. L'auditeur TAI peut aussi inviter des professionnels de l'entité contrôlée et des parties prenantes qui connaissent bien le domaine audité ou l'évaluation du risque en général à une session de remue-méninges visant à identifier les risques potentiels inhérents au sujet audité.

L'auditeur TAI doit déterminer les risques potentiels de fraude et de corruption liés aux dépenses engagées en urgence pour faire face à la COVID-19.

Le risque de fraude et d'erreur peut avoir augmenté de façon significative relativement aux mesures des pouvoirs publics prises en réaction à la pandémie. En effet, les pouvoirs publics ont :

- Consacré des sommes plus importantes à des postes de dépenses exposés à la fraude et aux erreurs, notamment aides socio-économiques, subventions aux entreprises et entrepreneurs individuels ;
- Privilégié la rapidité pour faire face à l'urgence ;

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Le plan d'audit a-t-il prévu une évaluation du risque et des contrôles internes pertinents pour l'audit ?

- Mis en place rapidement de nouvelles chaînes d’approvisionnement pour fournir des biens et des services en urgence ;
- Assoupli ou modifié les contrôles habituels pour faciliter le travail à distance et la possibilité pour les citoyens d’accéder à distance aux services.

Par exemple, en auditant les approvisionnements du ministère de la Santé, l’auditeur TAI pourra constater qu’il existe un risque de fraude élevé dans l’approvisionnement des équipements de protection individuelle. La situation est la même pour les approvisionnements en urgence de matériel médical, de vaccins et autres achats de services médicaux dans le contexte de COVID-19.

Exemple d’évaluation du risque pour l’audit TAI des aides socio-économiques

Un programme d’aide socio-économique désigne l’ensemble des mesures prises par les pouvoirs publics pour alléger les charges et la souffrance associées à une catastrophe comme la pandémie de COVID-19. On recense parmi les aides socio-économiques prévues au titre de la COVID-19 :

- Les aides aux particuliers et aux ménages, notamment les aides financières directes, l’aide alimentaire, les reports de paiement des impôts et taxes, l’aide au paiement des factures d’énergie, etc.
- Les aides aux entreprises sous la forme de reports des contributions fiscales ou d’aides financières pour la protection des emplois, etc.

Au cours de l’audit TAI, l’auditeur devra également évaluer les risques pour la transparence, la redevabilité et l’inclusivité des programmes d’aide socio-économique. L’auditeur TAI identifiera les entités concernées et les programmes mis en place par les pouvoirs publics, et évaluera les mécanismes et processus de distribution des aides. L’auditeur évaluera les contrôles intégrés au processus et déterminera les zones à risques sur lesquelles l’audit devra se concentrer. L’équipe d’audit TAI peut aussi examiner plus particulièrement les paiements effectués aux entreprises dans certains secteurs industriels ou certaines régions, les transferts de fonds aux personnes physiques et les transactions concernant les zones géographiques reculées. L’auditeur vérifiera les principes législatifs et réglementaires applicables aux décaissements d’aides socio-économiques, et s’attachera à identifier les aspects pouvant poser problème.

On peut citer parmi les risques associés aux programmes d’aide socio-économique :

- Les délais de versement raccourcis, le volume des transactions, l’assouplissement des vérifications préalables ;
- Le risque de fraude et d’erreur peut augmenter significativement si les opérations ne sont pas suffisamment planifiées et supervisées ;
- Les risques associés aux transferts de fonds par virement direct aux particuliers et aux ménages ;
- Des personnes inéligibles aux dispositifs peuvent recevoir des fonds, des fonctionnaires peuvent détourner des fonds ;
- Certaines personnes peuvent recevoir davantage que ce à quoi elles ont droit, des responsables publics peuvent avoir une utilisation abusive des programmes à des fins politiques ;
- Les modes de paiement électronique (virement bancaire, paiements mobiles) peuvent réduire certains de ces risques, mais entraînent en contrepartie des risques liés au traitement informatisé

Exemple d’évaluation du risque pour l’audit TAI des approvisionnements d’urgence

La fraude et la corruption sont généralement des problèmes associés aux approvisionnements et notamment dans le contexte de COVID-19. En ce qui concerne en particulier les achats de vaccins contre la COVID-19 et le déploiement des campagnes de vaccination, l'auditeur TAI doit s'assurer du respect des principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité des marchés publics passés dans le cadre de la réponse des pouvoirs publics à la pandémie.

Le guide de l'INTOSAI relatif à l'audit des marchés publics (GUID 5280 : version pour adoption) présente certains des principaux facteurs de risque associés aux marchés publics :

- Le volume conséquent et le montant substantiel des fonds publics alloués
- La diversité de l'objet des marchés, dont beaucoup correspondent à des achats en masse, comme les vaccins et les EPI (équipements de protection individuelle).
- La complexité des propriétés et des caractéristiques qualitatives des nombreux articles achetés, qui complique l'évaluation de la légitimité des approvisionnements publics
- La complexité des systèmes, de la réglementation, des normes, des exigences et des mécanismes de gestion des processus d'approvisionnement
- La conception complexe des systèmes de contrôle
- L'existence possible de conflits d'intérêts des parties
- Le contexte propice aux agissements fautifs, aux abus, à la fraude et à la corruption

Les pays préparent actuellement la vaccination de l'intégralité de leur population, et la livraison de vaccins contre la COVID-19 s'accompagne de difficultés liées à l'ampleur²⁰ et à l'urgence du processus, mais aussi aux spécificités des approvisionnements dans la plupart des pays. Les auditeurs TAI peuvent être amenés à évaluer les risques liés à l'achat, l'affectation et la distribution des vaccins, mais aussi l'état de préparation de leur pays. L'auditeur peut examiner les aspects suivants :

- Dans quelle mesure le pays est-il préparé à l'entreprise de vaccination à grande échelle de sa population ?
- Existe-t-il dans le pays des dispositifs liés à d'autres campagnes de vaccination ?
- Dans cet examen, l'auditeur doit avoir conscience que l'existence de systèmes efficaces de vaccination des enfants n'est pas systématiquement un indicateur fiable de l'état de préparation du pays à l'administration des vaccins contre la COVID-19
- Le pays se concentre-t-il suffisamment sur le renforcement des aspects essentiels de la chaîne d'administration des vaccins ?
- Le pays profite-t-il de l'opportunité offerte par le déploiement des vaccins contre la COVID-19 pour identifier les problèmes éventuels et renforcer le système de santé en trouvant des solutions durables pour les difficultés similaires qui pourront se présenter à l'avenir ?
- Dispose-t-on de données centralisées concernant l'immunisation et la vaccination ? Les campagnes de vaccination contre la COVID-19 offrent aux pays une occasion unique de numériser leurs systèmes d'information pour assurer le suivi des vaccins et surveiller les vaccinations

²⁰ <https://www.banquemonddiale.org/fr/topic/health/publication/assessing-country-readiness-for-covid19-vaccines-first-insights-from-the-assessment-rollout>

GAVI, l'Alliance du Vaccin (www.gavi.org) a créé une matrice de gestion des risques de la COVID-19 et des contrôles associés dans le contexte des pays à revenu faible. Ce tableau des risques s'appuie sur le manuel « Vaccination contre la COVID-19 : approvisionnement et logistique » publié par l'Organisation mondiale de la Santé (février 2021)²¹.

Tenir compte du caractère significatif pour planifier un audit TAI

Évaluer le caractère significatif en phase de planification aide l'auditeur à identifier les questions d'audit qui sont importantes pour les utilisateurs présumés, à évaluer les risques significatifs, à déterminer la nature, l'organisation et l'ampleur des procédures d'audit.

Dans le cadre d'un audit TAI, la détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. L'utilisateur présumé peut estimer qu'un sujet est important si les informations le concernant sont susceptibles d'influencer les décisions qu'il est amené à prendre en la matière.

Le caractère significatif peut concerner des aspects quantitatifs ou qualitatifs. On détermine l'importance **quantitative** en appliquant un pourcentage à une valeur de référence choisie comme point de départ. Ce choix relève du jugement des auditeurs, et s'opère en fonction de l'évaluation du contrôle interne, des risques, et du caractère sensible du sujet considéré. L'auditeur TAI peut estimer que les sommes en jeu dans les approvisionnements d'équipements ou la distribution des aides socio-économiques constituent un critère significatif.

Comme les attentes du public et l'intérêt du public pour les questions traitées sont élevés en période de pandémie, l'auditeur TAI peut aussi tenir compte de facteurs **qualitatifs**, en complément des facteurs quantitatifs. Les facteurs qualitatifs qui peuvent influencer l'appréciation du caractère significatif par l'auditeur sont notamment les suivants :

- Le cas de non-conformité résulte-t-il de circonstances intentionnelles ou non ?
- Si l'audit porte sur un programme ou une entité du gouvernement, y a-t-il un aspect en particulier du programme ou de l'entité qui soit significatif par nature, au titre de sa visibilité ou de son caractère sensible ?
- Si l'audit porte sur la conformité avec les dispositions législatives ou réglementaires, quel est le niveau de gravité des conséquences ou de l'impact de la non-conformité ?

Comment l'auditeur TAI traite-t-il les risques identifiés ?

Comme on peut le voir dans le graphique présenté plus haut, l'auditeur traite les risques identifiés à l'étape 4 du processus d'évaluation. Les principaux risques identifiés seront ensuite transposés en questions d'audit, sur lesquelles l'auditeur s'appuiera pour définir les procédures d'audit. Pour cela, l'auditeur détermine les critères applicables et évalue la conformité par rapport à ces critères. Les risques et les questions d'audit sont organisés de façon systématique dans un tableau de planification de l'audit, comme expliqué ci-après.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'auditeur a-t-il tenu compte du caractère significatif tout au long du processus d'audit ?

²¹ [Vaccination contre la COVID-19 : approvisionnement et logistique \(who.int\)](https://www.who.int/publications/m/item/vaccination-against-covid-19-supply-and-logistics)

Formuler les questions d'un audit TAI

Lorsqu'elles sont bien formulées, les questions d'audit permettent de répondre aux objectifs de l'audit et de maintenir le processus dans le cadre défini. Les questions doivent être claires, compréhensibles et adaptées au sujet considéré ou au thème de l'audit.

Dans le cas d'un audit TAI, les questions dépendront du thème audité, du périmètre de l'audit et de la prise en compte des principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité. L'audit peut concerner des approvisionnements en urgence liés à la pandémie de COVID-19, par exemple des achats d'équipements de protection individuelle (EPI), de vaccins et d'autres fournitures médicales. Si l'ISC choisit de concentrer l'examen sur les programmes d'aide socio-économique, l'auditeur TAI pourra également rédiger des questions sur ces programmes. Pour prendre en compte le caractère inclusif des dispositifs, l'auditeur peut vérifier par exemple si des aides financières sont apportées aux femmes, aux enfants et aux autres catégories vulnérables de la société dans le contexte national spécifique.

Pour déterminer le périmètre de l'audit, l'auditeur TAI peut décider de poser des questions concernant le cadre de conformité, par exemple le cadre de conformité des marchés publics (comme celui des approvisionnements en urgence), les comparer aux règles générales en vigueur dans le pays (comme la constitution), pour détecter les lacunes éventuelles, et choisir ensuite d'examiner spécifiquement certaines transactions liées aux approvisionnements ou à la distribution des aides socio-économiques. Dans tous les cas, nous recommandons de retenir des questions d'audit couvrant la conformité générale des dispositifs d'approvisionnement par rapport aux textes législatifs et réglementaires, en premier lieu, puis leur conformité par rapport aux trois aspects de l'audit TAI que sont la transparence, la redevabilité et l'inclusivité.

Pour formuler ces questions, l'auditeur devra tenir compte de l'évaluation des risques (mentionné précédemment), des textes législatifs et réglementaires applicables, et des critères fixés.

Ces critères sont issus des textes faisant autorité (par exemple, la législation et la réglementation, les documents de politique et d'orientation). Par exemple, pour les marchés publics dans le contexte de pandémie, les critères seront fournis par les sections applicables des documents d'orientation et de la réglementation des marchés publics du pays considéré.

Pour l'audit TAI, l'audit peut tenir compte de la réglementation applicable dans son pays aux marchés publics ou aux programmes d'aide socio-économique (en fonction du thème sélectionné).

Selon le thème et le périmètre de l'audit, l'auditeur peut poser des questions entrant dans les catégories suivantes :

Pour les approvisionnements publics d'urgence :

1. *Dans quelle mesure le cadre applicable aux marchés publics d'approvisionnement en urgence assure-t-il la transparence, la redevabilité et l'inclusivité ?*
2. *Dans quelle mesure les approvisionnements en urgence ont-ils été effectués en conformité avec la législation et la réglementation applicables en matière de transparence, de redevabilité et d'inclusivité ?*

Pour les programmes d'aide socio-économique :

1. *Dans quelle mesure le cadre de conformité applicable aux programmes d'aide socio-économique assure-t-il la transparence, la redevabilité et l'inclusivité ?*

2. *Dans quelle mesure le programme d'aide socio-économique est-il conforme à la législation et à la réglementation applicables en matière de transparence, de redevabilité et d'inclusivité ?*

Les ISC peuvent également décider d'auditer les campagnes de vaccination dans leur pays au titre des audits TAI. Elles peuvent examiner dans quelle mesure le cadre de conformité de l'achat, de l'allocation et de l'administration des vaccins assure transparence, redevabilité et inclusivité. Elles peuvent également étudier la mise en œuvre de la campagne de vaccination, pour évaluer dans quelle mesure les pouvoirs publics ont respecté les dispositions applicables en matière de transparence, de redevabilité et d'inclusivité.

Les ISC peuvent se référer aux documents d'orientation de l'OMS et de Gavi pour formuler des questions d'audit appropriées.²²

Envisageons à présent la manière dont l'auditeur TAI peut travailler sur les questions d'audit. S'il examine par exemple les transferts de fonds au titre du programme d'aide socio-économique, l'auditeur TAI vérifiera en premier lieu le cadre de conformité en place, c'est-à-dire les lois ou les règlements applicables aux transferts de fonds. Il s'intéressera aux aspects concernant la transparence, la redevabilité et l'inclusivité du cadre de conformité de l'entité qui réalise les transferts de fonds. Il lui faut vérifier dans quelle mesure ce cadre comporte des dispositions permettant de s'assurer que les entités respectent les exigences de transparence et de redevabilité. De même, l'auditeur vérifiera si le cadre législatif et réglementaire comporte des aspects concernant l'inclusivité, que l'entité est tenue de respecter. Par exemple, l'auditeur peut chercher à déterminer si le cadre de conformité identifie des catégories de population vulnérable et impose des mesures spécifiques pour répondre aux besoins de ces personnes.

Lorsqu'il en a terminé avec l'examen de cet environnement réglementaire, l'auditeur vérifiera la mise en œuvre conforme de ce cadre : les transferts de fonds aux différents bénéficiaires respectent-ils la réglementation et la législation applicables ? Par exemple, en ce qui concerne la distribution des aides socio-économiques, l'auditeur s'appuiera sur l'échantillon défini et sur son appréciation du caractère significatif pour vérifier si des personnes qui n'étaient pas éligibles aux dispositifs ont pu bénéficier d'aides financières. Ensuite, il lui faudra déterminer si les cas de non-conformité sont imputables à des fraudes ou à un manque de précision dans la définition des critères d'éligibilité. De même, l'auditeur pourra définir des questions d'audit spécifiques pour vérifier que les principes de transparence et de redevabilité ont bien été mis en œuvre dans l'exécution du programme d'aides financières.

Vous pourrez trouver ici [\(lien inséré prochainement\)](#) un ensemble de questions d'audit, à titre d'illustration (des questions concernant l'examen du cadre et des différentes transactions relatifs aux approvisionnements publics d'urgence et aux programmes d'aide socio-économique). L'auditeur TAI peut s'appuyer sur ces questions pour les étapes de planification et de réalisation de l'audit TAI. Les auditeurs pourront être amenés à adapter ces questions aux particularités de la mission d'audit TAI de leur ISC et aux spécificités du contexte national.

²² [Vaccination contre la COVID-19 : approvisionnement et logistique \(who.int\)](#)

Concevoir des procédures d'audit pour répondre aux questions

Pour répondre aux questions d'audit à partir des risques identifiés, il est nécessaire de concevoir des procédures qui tiennent compte de ces risques.

Pour un audit TAI, les procédures supposent d'identifier les critères pertinents, c'est-à-dire les textes réglementaires et législatifs auxquels l'entité est soumise, puis d'évaluer les questions du thème sélectionné (par exemple les approvisionnements ou les programmes d'aide socio-économique) à l'aune de ce cadre réglementaire.

L'auditeur peut s'appuyer sur une matrice de planification d'audit (voir ci-dessous) pour documenter les éléments correspondant aux risques évalués. Cette matrice définit les diligences requises et les procédures nécessaires à la mise en œuvre des objectifs de l'audit et à la formulation d'appréciations par rapport aux critères d'audit, pour chaque risque identifié ou pour chaque question d'audit.

La matrice est un outil flexible, et l'équipe peut actualiser ou modifier son contenu au fur et à mesure du travail d'audit. Elle fait le lien entre les objectifs d'audit, les procédures d'audit et le travail de terrain. Elle facilite également la supervision de l'audit et les vérifications du contrôle qualité.

n°	Question d'audit/risque identifié	Critères	Éléments probants nécessaires	Source des éléments probants	Procédures d'audit à appliquer
1.	Question d'audit/risque				
2.	Question d'audit/risque				
3.	...				

Matrice de planification de l'audit

Les auditeurs s'appuieront sur les procédures d'audit définies pour les risques identifiés et sur la liste des éléments probants susceptibles d'être recueillis pendant l'audit pour réaliser l'audit (étape décrite au chapitre 7).

Finaliser le plan d'audit

À ce stade, l'équipe va procéder à la finalisation du plan d'audit TAI. Ce travail consiste à regrouper toutes les pièces et les documents de travail qui serviront lors des étapes suivantes de l'audit. Notamment : l'objectif, les questions, les critères et l'étendue de l'audit ; la méthodologie, y compris les techniques à appliquer pour recueillir des éléments probants et analyser les données ; la matrice de conception de l'audit ; un plan global d'activité précisant la composition de l'équipe ; les ressources, ainsi que l'expertise

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Le plan d'audit précisait-il :
 - des procédures d'audit tenant compte des risques identifiés ?
 - la nature, l'organisation et l'étendue des procédures d'audit planifiées, et le calendrier de leur réalisation ?
 - les éléments probants susceptibles d'être recueillis pendant l'audit ?

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe a-t-elle conçu et documenté une stratégie d'audit et un plan d'audit décrivant comment l'audit sera réalisé en vue de produire des rapports circonstanciés ?

dont on pourra avoir besoin pour l'audit ; et le coût estimé de l'audit, les principaux délais et jalons du projet et les principaux points de contrôle qualité de l'audit.

S'il applique une méthodologie agile, l'auditeur TAI peut considérer que plusieurs étapes de la finalisation du plan peuvent intervenir simultanément. Compte tenu de la nature dynamique du thème audité, l'auditeur sera souvent amené à planifier l'audit dans un environnement changeant. Le manuel d'audit de conformité apporte des informations complémentaires sur cette étape, ainsi que des modèles de document de travail.

Conseil à l'auditeur TAI : n'oubliez pas l'impact de l'audit dans cette phase de planification.

Étape suivante :

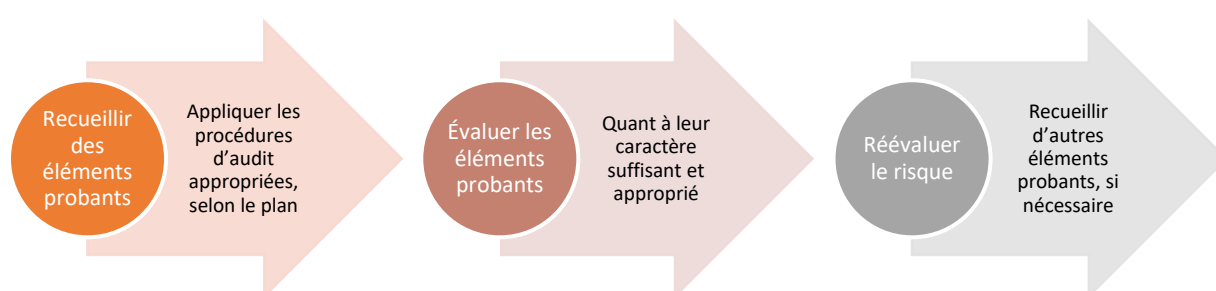
L'équipe d'audit a identifié et évalué tous les risques, puis rédigé les questions d'audit à partir de ces risques. Il lui faut à présent examiner ces questions pour tester l'audit en s'appuyant sur la matrice de planification de l'audit. L'étape suivante consiste à appliquer les procédures d'audit pour recueillir puis évaluer des éléments probants suffisants et appropriés.

Durant la phase des travaux de terrain, les auditeurs appliquent les procédures d'audit aux questions définies, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Comme indiqué au sujet de la matrice de planification de l'audit, les questions concernent les dépenses d'urgence liées aux approvisionnements et aux aides socio-économiques pour faire face à la COVID-19, et s'intéressent à la transparence, à la redevabilité et à l'inclusivité de ces dépenses.

L'auditeur TAI peut utiliser l'**échantillonnage**, le cas échéant, pour obtenir un nombre suffisant d'éléments lui permettant d'extrapoler des conclusions pour la population dont l'échantillon est extrait. L'échantillonnage consiste à appliquer les procédures d'audit à moins de 100 % des éléments d'une population de l'audit. L'échantillon peut être quantitatif ou qualitatif, en fonction du périmètre de l'audit et de la nécessité ou non de recueillir des informations permettant d'analyser le sujet considéré selon différentes perspectives.

Pour définir l'échantillon d'audit, l'auditeur TAI tient compte des objectifs de l'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon. Pour déterminer quels éléments sélectionner, l'auditeur peut choisir tous les éléments (contrôle à 100 %) ou certains éléments spécifiques. Il peut appliquer un échantillonnage par jugement (fondé sur le risque), un échantillonnage aléatoire simple, ou par unité monétaire²³.

Les auditeurs TAI conçoivent et appliquent les procédures d'audit nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, leur permettant de formuler une conclusion établissant si le sujet considéré (les approvisionnements ou les programmes d'aide socio-économique visés par l'audit TAI) est conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères fixés. L'auditeur doit déterminer si les éléments probants sont suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions. Le processus de collecte d'éléments probants est systématique et itératif et comprend :



Caractère suffisant et approprié des éléments probants d'audit

Le **caractère suffisant** qualifie la quantité de données probantes utilisées pour appuyer les observations et les conclusions. Il n'existe aucune formule précisant en termes absolus le niveau d'éléments probants considéré comme suffisant. En évaluant le caractère suffisant des données probantes, l'auditeur TAI détermine si l'équipe a recueilli suffisamment d'éléments pour convaincre une personne bien informée que les observations de l'audit sont fondées.

²³ IDI - Manuel de mise en œuvre des ISSAI en d'audit de conformité, page 100.

La quantité d'éléments probants nécessaire dépend de la nature de la mission d'audit. Par exemple, pour formuler une conclusion à l'issue d'une mission d'audit des programmes d'aide socio-économique visant une assurance raisonnable, l'auditeur TAI aura besoin d'obtenir davantage d'éléments probants que pour une mission avec assurance limitée. Plus le périmètre d'audit est large, plus il faut généralement réunir d'éléments probants. La quantité d'éléments probants est aussi fonction du risque d'audit : vraisemblablement, plus le risque est élevé, plus le nombre d'éléments probants à réunir est important.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ Les procédures d'audit ont-elles été planifiées et exécutées de façon à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ?
- ✓ A-t-on utilisé une combinaison de techniques d'audit ?
- ✓ Le cas échéant, l'équipe a-t-elle utilisé l'échantillonnage pour tirer des conclusions sur la population ?

Le **caractère approprié** mesure la dimension qualitative des éléments probants. Il évalue la pertinence, la validité et la fiabilité des données. La pertinence indique dans quelle mesure l'élément probant présente un lien logique avec le sujet traité : un élément probant pertinent aide l'auditeur TAI à répondre à l'objectif d'audit.

La validité indique dans quelle mesure les éléments probants sont significatifs ou constituent une référence solide pour mesurer ce qui est en cours d'évaluation. La fiabilité évalue si les éléments probants ont été recueillis et produits selon une méthode transparente : des éléments fiables permettent de satisfaire l'exigence de crédibilité.

Techniques de collecte des éléments probants

L'auditeur TAI a différentes techniques à sa disposition pour recueillir des éléments probants. Il lui appartient de déterminer quelle méthode (ou méthodes) convient le mieux pour obtenir des éléments suffisamment fiables, et de trouver un équilibre satisfaisant au vu du coût de la collecte. Les techniques utilisées le plus souvent consistent à tester les contrôles (observation, inspection, enquête, répétition) et à réaliser des contrôles de substance (test des points de détail et procédures analytiques). Comme nous le verrons, l'auditeur TAI n'aura peut-être pas la possibilité d'appliquer toutes ces techniques dans le contexte de COVID-19, notamment l'inspection, l'observation ou le test des points de détail.

Les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels prennent des mesures pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la responsabilité du fonctionnaire auquel pourraient être imputés des cas de non-conformité ou des actes illégaux. De même, dans ces ISC, toute demande de données effectuée en vertu du droit national doit être faite par écrit.

Obstacles à la collecte d'éléments probants en période de COVID-19

Pendant la pandémie, l'auditeur peut rencontrer des difficultés inhabituelles pour recueillir les éléments probants. Par exemple :

- Impossibilité de réaliser les audits programmés dans le calendrier prévu
- Inaccessibilité de certaines zones géographiques en raison de décisions de confinement ou de clusters épidémiques
- Cas de COVID-19 déclarés parmi le personnel de l'ISC
- Impossibilité d'auditer sur site en raison des restrictions de déplacement, du risque lié aux transports publics, de l'absence d'hébergement et de locaux de travail adaptés, parce que les locaux de l'entité contrôlée sont fermés ou que son personnel est contraint de travailler à distance
- Impossibilité de rencontrer sur site la direction de l'entité ou d'évaluer sur site ses contrôles internes

- Incapacité ou refus des dirigeants de l'entité de coopérer avec les auditeurs

Dans ces circonstances, l'auditeur TAI pourra envisager différentes options pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Audit TAI : différentes options pour recueillir des éléments probants en période de COVID-19

- Évaluer l'incidence des interventions des pouvoirs publics sur le plan notamment financier/budgétaire. À partir de cette étude, réévaluer rapidement le risque d'audit et remanier le plan d'audit selon une approche agile, si nécessaire.
- Identifier dans le secteur public les principaux systèmes informatiques par lesquels sont mises en œuvre les interventions des pouvoirs publics et si possible, dans lesquels sont conservées les données financières (budgets et transferts de fonds) et les informations sur les bénéficiaires, par exemple pour les programmes d'aide socio-économique.
- Si l'intégrité des données de l'entité est garantie, envisager un audit informatisé.
- Suivre une approche en deux temps ; audit à distance d'abord, puis sur site :

Audit à distance :

- Examen documentaire/audit intermédiaire (audit analytique et audits des systèmes d'information, notamment) pour formuler une assurance relative au caractère approprié et efficace des contrôles relatifs aux systèmes informatiques et aux données de l'entité
- Utilisation des outils informatiques pour faciliter les audits à distance
- Communication par téléphone et e-mail, enquête auprès des bénéficiaires et des parties prenantes

Audit sur site (en cas d'amélioration du contexte sanitaire) :

- Test des points de détail, consultation des enregistrements papier
- Enquête auprès des bénéficiaires, contrôle physique de travaux/projets, dans la mesure du possible
- Dialogue avec la partie responsable/les entités et les parties prenantes au moyen de plates-formes virtuelles

Recueillir des éléments probants à l'aide de plates-formes virtuelles

Si les rencontres physiques ne sont pas possibles ou souhaitables, les auditeurs TAI peuvent utiliser les technologies d'information et de communication (TIC) pour recueillir les éléments probants. Cela suppose toutefois au préalable que le système informatique de l'entité permette de consigner les opérations, les données et informations de l'entité, et que l'auditeur puisse y accéder à distance. Dans ce cas, l'auditeur TAI peut utiliser le système de l'entité pour collecter les éléments probants. Il communique avec l'entité par e-mail, téléphone, visioconférence et autres moyens similaires.

L'auditeur TAI doit déterminer s'il est possible d'opter pour une approche distante de l'audit dès la phase de planification. La direction de l'ISC peut aussi choisir la méthode de collecte des éléments probants en fonction des outils TIC nécessaires à la réalisation de l'audit à distance. Puisque l'utilisation des TIC pour réaliser l'audit constituerait une nouveauté tant pour l'auditeur que pour l'entité contrôlée, il serait intéressant de maintenir une

communication régulière en cours d'audit pour traiter au fur et à mesure les difficultés éventuelles²⁴.

Pour gérer les difficultés liées à la pandémie de COVID-19, l'équipe d'audit TAI peut recenser les restrictions probables de l'audit, et indiquer qu'elle se rendra sur site si nécessaire et dès que cela sera possible. L'auditeur doit aussi déterminer avec l'entité contrôlée les contraintes pouvant gêner l'audit (par exemple, accès limité, indisponibilité des données), et dans quelle mesure l'audit est susceptible d'en être impacté (par exemple, retards).

Évaluer les documents et le système d'information de l'entité

Les auditeurs peuvent avoir accès au système d'information en ligne de l'entité contrôlée. Dans ce cas, l'équipe doit s'assurer d'être en conformité avec la réglementation et la législation concernant la protection des données. Si les droits d'accès ne peuvent pas être accordés, l'entité contrôlée peut créer une interface de dépôt de fichiers en ligne accessible aux auditeurs pour recevoir et transmettre des fichiers numériques.

Dès que l'équipe d'audit obtient des fichiers, elle peut les mettre en ligne sur une plate-forme de partage comme SharePoint, OneDrive, Google Docs, etc. L'équipe peut aussi utiliser ce type de plate-forme pour le travail d'audit, notamment pour partager les documents de travail. Les comptes rendus d'entretien et autres documents d'audit peuvent être sauvegardés sur cette plate-forme, pour utilisation par les membres de l'équipe.

Les auditeurs TAI doivent prendre en considération la sécurité et la confidentialité des informations. Il leur appartient de mettre en place et d'appliquer les procédures nécessaires. Des dispositions législatives et réglementaires encadrent les transferts de données et leur utilisation dans les différents pays, et l'auditeur doit en tenir compte. Il est également possible d'intégrer à l'équipe d'audit des personnes compétentes en matière de sécurité informatique, qui pourront aider à mettre en œuvre le chiffrement de données, la double authentification et autres processus de sécurité.

Organiser des réunions et des entretiens en ligne

Si l'auditeur TAI organise des réunions ou des entretiens en ligne, il lui faut informer les personnes concernées et prendre rendez-vous en temps utile, en tenant compte des disponibilités des représentants des pouvoirs publics en période de crise. L'auditeur peut recourir à des questionnaires pour obtenir des éléments probants, dans la mesure où cela est faisable et pratique, mais aussi à différents outils en ligne pour réaliser les entretiens (notamment des services gratuits du type Zoom, Skype, Microsoft teams). L'accessibilité des solutions et la sécurité des données sont des paramètres incontournables de l'utilisation de ces outils.

S'il est impossible d'organiser l'audit à distance

Dans certains cas, il ne sera peut-être pas possible d'avoir accès aux données de l'entité et de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sous un format numérique. Les entités contrôlées ne consignent peut-être que des enregistrements physiques ou manuels, que l'auditeur ne pourra pas consulter par voie électronique. L'auditeur TAI peut envisager de convertir les enregistrements de l'entité au format numérique, par numérisation ou

²⁴ INTOSAI GUID 5280 : *Guidance for audits of Public Procurement* (non traduit, version pour adoption), paragraphes 122-124.

photographie, de faire expédier les documents vers un endroit sûr, ou de se déplacer sur le site de l'entité contrôlée après avoir pris toutes les dispositions de sécurité nécessaires.

Il faudra pour cela assurer une coopération étroite entre l'auditeur et l'entité contrôlée. Dans les circonstances actuelles, les auditeurs doivent se montrer souples et capables d'innover. Les auditeurs TAI peuvent par exemple utiliser des méthodes agiles et envisager de limiter leur échantillon de documents pour examiner uniquement les éléments associés à un niveau de risque très élevé. L'équipe peut aussi faire numériser les documents, et se rendre ultérieurement sur site pour confirmer l'authenticité des documents.

En plus des documents numérisés et envoyés à l'équipe d'audit, les auditeurs TAI peuvent aussi réaliser eux-mêmes des enregistrements vidéo à titre d'éléments probants, ou demander à l'entité contrôlée de le faire et de les leur envoyer. Pour limiter au maximum les contacts physiques en période de pandémie, l'équipe d'audit TAI peut prendre rendez-vous à une date précise pour se rendre sur site et prendre en vidéo l'échantillon sélectionné. La coordination doit être efficace : l'entité contrôlée prépare en amont toutes les données et informations pertinentes pour l'audit.

Le responsable de l'équipe d'audit peut examiner et compiler les photographies et les vidéos dans un dossier unique, partagé entre les membres de l'équipe. Les auditeurs consignent les questions qui leur viennent à l'esprit en examinant les éléments probants. Ils demanderont des éclaircissements à l'occasion des réunions à distance organisées avec l'entité contrôlée.

L'équipe d'audit doit maintenir une communication régulière avec l'entité contrôlée. Elle pourra ainsi s'assurer que les requêtes des différents membres de l'équipe d'audit n'occasionnent pas une charge de travail excessive pour l'entité contrôlée. Les auditeurs TAI s'efforceront de transmettre leurs demandes suffisamment à l'avance tout au long de l'audit, dans l'idéal à l'occasion des réunions régulières organisées avec l'entité contrôlée.

Évaluer les éléments probants recueillis

L'auditeur confronte les éléments probants recueillis aux critères d'audit définis, pour formuler les constatations d'audit sur lesquelles s'appuieront ses conclusions. Pour assurer l'équilibre et l'objectivité de l'examen, le processus implique de prendre en considération tous les éléments probants communiqués pour formuler les constatations.

Après évaluation des travaux d'audit réalisés, l'auditeur détermine s'il est en mesure de formuler des conclusions. Si les contrôles effectués s'avèrent insuffisants, l'auditeur peut envisager de nouvelles mesures, ou modifier son opinion ou ses conclusions.

L'auditeur réévalue ensuite les travaux d'audit réalisés, et détermine s'il est en mesure de conclure. La collecte des éléments probants se poursuit jusqu'à ce que l'auditeur estime disposer d'éléments suffisants et appropriés pour fournir le niveau d'assurance requis pour étayer ses conclusions ou son opinion.

Rédiger les constatations d'audit

Une constatation d'audit décrit tout écart de conformité identifié à l'examen des informations collectées au cours du travail de terrain, entre la situation constatée et les critères fixés. Les constatations, les informations obtenues au cours de l'audit et les conclusions peuvent être saisies dans la matrice des constatations. Cette

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe a-t-elle comparé les éléments probants recueillis aux critères d'audit définis, pour formuler les constatations d'audit ?

matrice est un outil utile, qui facilite l'évaluation des observations du travail d'audit, permet de déterminer si les éléments probants sont suffisants et appropriés et contribue à la préparation d'un rapport d'audit cohérent. Le tableau ci-dessous présente la trame d'une matrice des constatations d'audit.

Question d'audit	Critères d'audit	Condition/ Élément probant	Cause et effet

Conseil à l'auditeur TAI : n'oubliez pas l'impact de l'audit dans cette phase.

Étape suivante :

En s'appuyant sur les constatations de l'audit et sur le caractère significatif déterminé, l'auditeur établit si le sujet considéré est, dans tous ses aspects significatifs, conforme aux critères fixés. Il formule des recommandations et présente toutes ces informations dans le rapport d'audit, lequel fait l'objet du chapitre suivant.

En période de COVID-19, rédiger un rapport visant à optimiser l'impact implique de présenter des conclusions efficaces et fondées sur des éléments probants, de formuler des recommandations tournées vers l'avenir, et de communiquer en temps utile un contenu de qualité, accessible à tous.

Rédiger des conclusions efficaces pour un audit TAI

Le principal objectif des conclusions d'un rapport d'audit est d'apporter des réponses claires aux questions de l'audit. Par conséquent, les conclusions sont plus qu'une synthèse des constatations²⁵. En se fondant sur le caractère significatif, l'auditeur évalue si les observations d'audit sont suffisamment significatives pour conclure que le sujet considéré, dans tous ses aspects significatifs, n'est pas en conformité avec les critères d'audit. En fonction des caractéristiques du sujet considéré, l'auditeur prend en considération à la fois la valeur, la nature et le contexte. Cela signifie que des cas de non-conformité qui seraient considérés comme significatifs en raison de leur nature ou de leur contexte par les utilisateurs ciblés peuvent également conduire à une conclusion sur la non-conformité²⁶. D'après les normes, l'auditeur peut prendre en considération les éléments suivants :

- a) La visibilité et le caractère plus ou moins sensible du sujet considéré (par exemple, « Fait-il l'objet d'un intérêt significatif de la part du public ? », « A-t-il une incidence sur les citoyens vulnérables ? », etc.) ;
- b) Les besoins et les attentes du pouvoir législatif, du public et des autres utilisateurs du rapport d'audit.²⁷
- c)

Pour rédiger les conclusions d'un audit TAI, il est important de se concentrer sur les conséquences de la non-conformité, sur les écarts constatés par rapport à la réaction attendue face à la crise de la COVID-19, sur l'incapacité des entités à répondre aux besoins des parties prenantes et de la population, et sur l'échec des entités à créer l'impact souhaité sur la vie des citoyens. Les conclusions doivent être suffisamment claires pour écarter tout risque d'erreur d'interprétation.²⁸ L'auditeur doit s'assurer que :

- Chaque conclusion d'audit est claire et concise ; inutile de répéter l'ensemble des constatations dans la partie réservée aux conclusions
- La conclusion est quantifiée si possible, et présentée de façon équilibrée
- La conclusion reproduit fidèlement les constatations de l'audit et présente un lien évident avec les recommandations du rapport.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ En s'appuyant sur les constatations de l'audit et sur le caractère significatif, l'équipe a-t-elle déterminé si le sujet considéré était, dans tous ses aspects significatifs, conforme aux critères fixés ?

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'auditeur a-t-il communiqué dans le rapport d'audit TAI une conclusion pouvant être exprimée sous la forme d'une opinion, d'une réponse à certaines questions de l'audit, de recommandations ?

²⁵ Manuel d'audit de la performance de la Cour des Comptes européenne

²⁶ ISSAI 4000-185

²⁷ ISSAI 4000-187

²⁸ ISSAI 4000-203

Conseils pour rédiger des conclusions d'audit efficaces

- Relier les conclusions à l'objectif d'audit et expliquer en quoi l'audit est important
- Veiller à ce que les conclusions soient équilibrées, mettent en évidence le caractère significatif (aspects positifs et négatifs) des constatations de l'audit et les avancées réalisées par l'entité contrôlée (le cas échéant) pour traiter les problèmes soulevés
- Veiller à ce que les conclusions découlent logiquement des constatations
- Ne pas se contenter de résumer ou reformuler les constatations, mais expliquer en quoi elles sont importantes et pourquoi elles appellent des recommandations.

Assurer l'impact des recommandations

L'auditeur TAI transmettra dans son rapport des recommandations concernant les non-conformités majeures constatées et les cas où de nettes améliorations sont possibles. Les recommandations sont des propositions visant à traiter les principaux problèmes de non-conformité, et découlent des causes profondes identifiées.

Pour proposer une recommandation, une bonne pratique consiste à démontrer le raisonnement suivi et la probabilité que la solution soit mise en œuvre. Cette façon de faire augmente les chances que la recommandation soit suivie d'effet. Les utilisateurs présumés pourront trouver utile que l'auditeur présente les actions correctrices en cours. Pour formuler en temps utile des recommandations réalistes qui auront un véritable impact, l'auditeur doit :

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe a-t-elle communiqué de façon transparente le niveau d'assurance fourni par l'audit ?
- ✓ L'équipe a-t-elle communiqué ses conclusions dans un rapport d'audit ?

- Réfléchir aux recommandations possibles de façon précoce dans le processus d'audit (par exemple, pendant l'étude des contrôles internes en phase de planification de l'audit) ;
- Se concentrer sur les causes profondes peut faciliter la rédaction de recommandations claires et économiquement réalisables dans les rapports d'audit ;
- Discuter des recommandations avec l'entité contrôlée afin d'identifier les changements nécessaires et les possibilités pratiques pour mettre en œuvre les recommandations.

Les recommandations peuvent être émises séparément du rapport. Dans ce cas, on pourra les inclure dans une lettre à la direction.²⁹ Pour remettre un rapport d'audit TAI créateur de valeur ajoutée, l'auditeur peut classer ses recommandations d'audit en fonction des délais de mise en œuvre (à mettre en œuvre immédiatement, à court terme ou à long terme). Les recommandations susceptibles d'être appliquées immédiatement sont celles qui n'impliquent ni rallonge budgétaire, ni réforme supplémentaire.

²⁹ ISSAI 4000-217

Conseils pratiques pour rédiger les recommandations³⁰

- Consulter les parties prenantes et les entités contrôlées
- Déterminer la priorité des actions et les ressources nécessaires pour les mener à bien
- Tenir compte du contexte national
- Éviter les recommandations génériques
- Classer les recommandations en catégories
- Mettre l'accent sur l'impact de l'audit

Structure d'un rapport d'audit TAI

Mission d'audit de conformité avec présentation directe des résultats, le rapport d'audit TAI doit comprendre les éléments suivants³¹ (pas nécessairement dans cet ordre) :

- Titre
- Identification des normes d'audit
- Résumé analytique (le cas échéant)
- Description du sujet considéré et du périmètre (ampleur et limites de l'audit)
- Critères d'audit
- Résumé du travail réalisé et des méthodes utilisées
- Constatations
- Conclusion(s) fondées sur les réponses à certaines questions d'audit ou opinion
- Réponses de l'entité auditée (le cas échéant)
- Recommandations (le cas échéant)

Les caractéristiques d'un rapport de qualité

Pour que le rapport produit soit conforme aux standards de qualité requis et qu'il soit pertinent pour tous ses utilisateurs, il doit respecter les cinq principes de la présentation des résultats.

L'*objectivité* demande à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et son esprit critique afin de s'assurer que le rapport est correct dans les faits et que les observations et les conclusions sont présentées d'une manière pertinente, juste et équilibrée.

Le principe d'*exhaustivité* exige de l'auditeur qu'il considère toutes les observations d'audit pertinentes avant de produire un rapport. Les liens entre les objectifs d'audit, les constatations et conclusions doivent apparaître intégralement et sans ambiguïté.

Le principe de *ponctualité* impose à l'auditeur d'établir le rapport en temps voulu, lorsque les constatations sont applicables et pertinentes pour les utilisateurs présumés.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'équipe a-t-elle rédigé un rapport fondé sur les principes de complétude, d'objectivité, de ponctualité, de précision et de procédure contradictoire ?

³⁰ Modèle d'Audit des ODD de l'IDI (ISAM)

³¹ ISSAI 4000/210

Les principes de *précision* et de *consultation* demandent à l'auditeur de vérifier l'exactitude des faits avec l'entité contrôlée et de veiller à ce que les constatations donnent une image juste et logique de la situation.

Le respect de la *procédure contradictoire* demande à l'auditeur d'intégrer les réponses de l'entité responsable lorsque c'est approprié, et de donner des explications et les évaluations des réponses.

Remettre un rapport en temps opportun en période de COVID-19

Envisager une approche agile pour présenter les résultats

L'objectif d'un travail d'audit de qualité portant sur un sujet comme les dépenses liées à la COVID-19, réalisé en temps utile et fondé sur les faits, consiste à renforcer la transparence, la redevabilité et l'inclusivité des mécanismes de dépense. En situation de pandémie, l'auditeur TAI doit faire preuve d'agilité pour améliorer la mission et rester transparent avec les parties prenantes concernées.

Ne pas oublier la finalité de l'audit

La phase de planification a permis de définir les objectifs de l'audit et les réalisations que l'on attend du processus, mais ces éléments ont pu être affinés au cours de l'audit. Les conclusions formulées à l'issue d'une mission pour assurance raisonnable avec appréciation directe (comme l'audit TAI), doivent être directement liées au sujet considéré et aux éléments probants recueillis.

Rester concentré sur le public destinataire de l'audit

Les contrôles des finances publiques comportent au moins trois intervenants différents : l'auditeur, une partie responsable et les utilisateurs présumés. S'agissant du contrôle des finances publiques, des dispositions constitutionnelles ou législatives déterminent les responsabilités importantes. Les parties responsables peuvent être chargées de la production des informations afférentes au sujet considéré, de la gestion de celui-ci ou de la formulation de recommandations. Les parties responsables peuvent être des personnes ou des organisations. Les utilisateurs présumés sont les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit. Les utilisateurs présumés peuvent être des organes législatifs, des organismes de surveillance, les personnes responsables de la gouvernance ou le grand public.³²

Quelques considérations essentielles pour rendre compte d'un audit TAI

- Qui lira le rapport ?
- Comment rendre le rapport accessible à toutes les catégories de parties prenantes, y compris aux plus vulnérables et marginalisés ?
- Le mode de communication est-il approprié (radio, diffusion papier ou électronique, etc.) ?
- Dans quelle mesure les sujets abordés dans l'audit ont-ils un impact pour les lecteurs ?
 - Responsabilité
 - Transparence
 - Inclusivité

³² ISSAI 100 Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques, 25.

Organiser une réunion de clôture à distance

Généralement, la direction de l'entité contrôlée et l'équipe d'audit se réunissent régulièrement pour parler des résultats de l'audit. Ces réunions permettent de tracer les grandes lignes du rapport, mais aussi de préciser les informations qui viendront soutenir le message principal du rapport. Si les réunions de clôture font partie de la routine du travail d'audit en temps normal, l'équipe devra les réaliser à distance dans le contexte de COVID-19. L'équipe d'audit TAI peut :

- Informer le personnel de l'entité contrôlée suffisamment à l'avance et tenir compte de ses disponibilités en temps de crise ;
- Partager les notes prises lors des réunions avec l'entité contrôlée et les inviter à lui faire part de ses remarques à ce sujet, pour que les deux parties aient une interprétation partagée des questions traitées ;
- Informer l'entité contrôlée des étapes suivantes du processus.

Elle doit s'assurer que toutes les constatations ont bien été abordées en détail avec l'entité contrôlée, pour éviter que l'entité contrôlée ait la moindre surprise en découvrant le rapport. Veiller à ce que l'entité contrôlée soit informée de toutes les requêtes liées à l'audit de façon précoce pendant le processus de réalisation de l'audit, et conserver une trace écrite de cette communication.

Documenter les expériences acquises au cours de l'audit, pour en parler en équipe et pour que le bureau d'audit puisse s'en servir comme matériau de référence.

Conseil à l'auditeur TAI : n'oubliez pas l'impact de l'audit dans cette phase de présentation des résultats.

Chapitre 9 : Assurer le suivi et faciliter l'impact de l'audit TAI

Dans le chapitre 3 de ce guide, nous avons recommandé d'intégrer les considérations relatives à l'impact de l'audit tout au long du processus. Après publication du rapport d'audit TAI, l'ISC peut prendre les mesures suivantes pour assurer le suivi et l'impact de l'audit :

- Mettre à profit le réseau de parties prenantes constitué au cours de l'audit, et maintenir le contact avec les principaux partenaires pour assurer le suivi et donner plus d'impact à l'audit ;
- Concevoir et mettre en œuvre un plan d'action pour assurer le suivi régulier des mesures prises en réaction aux conclusions et recommandations de l'audit TAI ;
- En plus des recommandations liées à l'amélioration de la transparence et de la redevabilité, mettre l'accent sur le suivi des recommandations liées aux dispositions renforçant l'inclusivité des dépenses dans le contexte de crise.

Le suivi de l'audit désigne l'examen par les auditeurs de l'ISC des actions correctives engagées en réaction à l'audit par les instances responsables. Ce suivi renforce l'impact de l'audit et pose les bases de l'amélioration des travaux d'audit ultérieurs.

Contrôle par rapport aux ISSAI

- ✓ L'auditeur a-t-il déterminé s'il était nécessaire d'assurer un suivi des opinions/conclusions/recommandations concernant les cas de non-conformité identifiés dans le rapport d'audit ?

L'ISC peut appliquer différentes méthodes de suivi, en fonction de son mandat, de ses pratiques et de sa capacité d'audit. Elle peut par exemple rencontrer la direction des entités contrôlées, demander à intervalles réguliers des informations écrites sur les progrès réalisés, passer des appels téléphoniques ou effectuer des visites de terrain, recueillir des données auprès d'autres équipes d'audit, ou encore réaliser des audits de suivi.

Si l'ISC a choisi de diviser le contrôle TAI en plusieurs audits de périmètre restreint, elle peut suivre la mise en œuvre de ses recommandations à l'occasion du prochain audit de la série. Ce point est particulièrement important si les recommandations concernent des actions correctives immédiates visant les approvisionnements publics d'urgence et les programmes d'aide socio-économique.

[Approfondir le sujet de l'audit TAI](#)

Nous espérons que ce guide pratique vous a été utile pour auditer les principes de transparence, de redevabilité et d'inclusivité dans l'utilisation des financements d'urgence liés à la COVID-19. Vous trouverez à la page suivante une bibliographie qui vous permettra d'approfondir le sujet. La plate-forme intégrée de formation et de soutien à l'audit de l'IDI accompagne les ISC qui souhaitent réaliser des audits TAI. Nous nous efforcerons de mettre à jour les liens vers des sources d'information complémentaire concernant l'audit TAI sur le site Internet de l'IDI.

Pour aller plus loin :

1. [Responsabilité en temps de crise](#), document élaboré dans le cadre d'un partenariat entre l'IDI, le CREFIAF et les ISC du Liberia et de Sierra Leone, avril 2020
2. [Tous sur le pont : Exploiter la responsabilisation au travers du contrôle externe des finances publiques](#), IDI et International Budget Partnership, 12 novembre 2020
3. [Implications de la Covid-19 concernant la gestion stratégique des ISC](#), IDI, mai 2020
4. [Premier rapport spécial sur la gestion financière des dispositifs d'aide publique liée à la COVID-19](#), Vérificateur général d'Afrique du Sud, non traduit, septembre 2020
5. [Sprinting ahead with agile auditing](#), Galvanize, non traduit, 2020
6. [Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices: A Stocktaking Report](#), « Plate-forme pour des institutions efficaces » de l'OCDE (Effective Institutions Platform (EIP), non traduit), septembre 2014
7. [Corruption in the time of COVID-19: A double-threat for low-income countries](#), U4 Anti-Corruption Centre, non traduit, consulté le 16 avril 2020
8. [« Do Whatever It Takes but Keep the Receipts » the Public Financial Management Challenges](#), Blog du FMI consacré à la gestion des finances publiques, 22 avril 2020, non traduit, consulté le 23 novembre 2020
9. [Covid-19 : un défi pour les systèmes de gestion des finances publiques](#), Blog de la Banque mondiale, consulté le 16 avril 2020
10. [Comment le FMI favorise la transparence et la responsabilisation dans l'utilisation de l'aide financière pour faire face à la COVID-19](#), FMI, 30 juin 2020, consulté le 18 novembre 2020
11. Enquête sur le budget ouvert : Module réaction à la COVID-19, International Budget Partnership, PROJET, octobre 2020
12. [Audit de la performance Guide de mise en œuvre des ISSAI](#), Version 0, IDI, octobre 2020
13. [Cadre de mesure de la performance des ISC 2016](#), Indicateurs 24 et 25, INTOSAI Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
14. Manuel d'audit de conformité, IDI, Version 1, juin 2020
15. [Manuel de gestion stratégique des ISC](#), Version 0, IDI, mars 2020
16. Manuel d'audit de conformité (*Compliance Audit Manual*), AFROSAI-E, 1^{ère} édition, novembre 2017
17. INTOSAI-P12 La valeur et les avantages des institutions supérieures de contrôle des finances publiques — faire une différence dans la vie des citoyens, INTOSAI Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
18. [Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques](#), INTOSAI Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
19. ISSAI 400 - Principes fondamentaux de l'audit de conformité, INTOSAI Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
20. ISSAI 4000 - Norme d'audit de conformité, INTOSAI Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques

Liens vers des rapports d'audit

Jamaïque

<https://auditorgeneral.gov.jm/wp-content/uploads/2020/05/Audit-of-COVID-19-resource-allocation.pdf>

Sierra Leone

<https://www.audit-service.gov.sl/wp-content/uploads/2018/12/assl-report-on-ebola-funds-management-may-oct-2014.pdf>

<https://www.audit-service.gov.sl/wp-content/uploads/2018/12/assl-auditor-general-report-ebola-phase-2.pdf>

Afrique du Sud

<https://www.agsa.co.za/Portals/0/Reports/Special%20Reports/Covid-19%20Special%20report/Special%20report%20interactive%20 final.pdf>

