

UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE
OUEST AFRICAINE

La Cour des comptes



Guide d'audit de performance

à l'usage des Juridictions
Financières de l'espace
UEMOA

Juillet 2022

UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE
OUEST AFRICAINE

La Cour des comptes



Guide d'audit de performance

à l'usage des Juridictions
Financières de l'espace
UEMOA

Juillet 2022

Sommaire

Sommaire	4
Liste des tableaux	7
Liste des schémas	7
Liste des encadrés	8
Liste des abréviations	9
DÉCISION	10
AVANT-PROPOS	13
INTRODUCTION GÉNÉRALE	14
CHAPITRE 1 :	
Concepts de base de l'audit de performance	17
Section I Définitions de l'audit de performance	18
Section II Principes des cinq E	18
Section III Objectifs de l'audit de performance	22
Section IV Similitudes et différences entre l'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier	23
CHAPITRE 2 :	
Concepts généraux de l'audit direct de performance	25
Section I Éléments de l'audit de performance	26
Section II Approches d'audit	27
Section III Risque d'audit	28
Section IV Communication et relations avec les parties prenantes	29
Section V Compétences	30
Section VI Jugement professionnel et esprit critique	31
Section VII Risque de fraude	32
Section VIII Comportement professionnel	32
Section IX Contrôle qualité et assurance qualité	33
Section X Supervision	34
Section XI Caractère significatif ou matérialité	36
Section XII Documentation	36
CHAPITRE 3 :	
Planification stratégique de l'audit de performance	41
Section I Définition et objectifs de la planification stratégique	42
Section II Responsabilité des acteurs	43
Section III Processus de planification stratégique	44

CHAPITRE 4 :	
Planification d'une mission d'audit direct de performance	49
Section I Importance de la planification ou de la conception de l'audit	50
CHAPITRE 5 :	
Réalisation de l'audit direct de performance	63
Section I Collecte et analyse des éléments probants	65
Section II Formulation des constatations, conclusions et recommandations	71
CHAPITRE 6 :	
Établissement du rapport d'audit direct de performance	77
Section I Processus d'établissement du rapport d'audit	78
Section II Communication avec les tiers	79
Section III Contenu du rapport	79
Section IV Caractéristiques du rapport de qualité	82
Section V Publication et diffusion du rapport	83
CHAPITRE 7 :	
Suivi des recommandations d'un audit direct de performance	85
Section I Objectifs et finalités du suivi	86
Section II Processus de l'audit de suivi	86
Section III Périodicité du suivi	87
Section IV Modalités du suivi	87
Section V Établissement du rapport de suivi	88
CHAPITRE 8 :	
Planification d'un audit d'attestation de performance	91
Section I Inventaire des documents reçus	92
Section II Prise de connaissance	92
Section III Appropriation des critères	93
Section IV Examen préliminaire du rapport de performance et des documents joints	95
Section V Élaboration du plan de contrôle ou du programme de vérification	95
CHAPITRE 9 :	
Réalisation de l'audit d'attestation de performance	97
Section I Examen du système de collecte et de suivi	98
Section II Examen du mécanisme d'élaboration du rapport de performance	102
Section III Appréciation du RAP sur la base des critères d'audit	103

CHAPITRE 10 :

Établissement du rapport d'audit d'attestation et émission de l'avis sur le RAP

107

Section I	Élaboration du rapport	108
Section II	Forme et contenu du rapport	108
Section III	Émission de l'avis sur le RAP	110

ANNEXES

113

Annexe n°1	Modèle de fiche d'outils de pour la collecte des informations pour la sélection des thèmes	115
Annexe n°2	Modèle de fiche de priorisation des thèmes d'audit	118
Annexe n°3	Exemple de priorisation des thèmes d'audit	119
Annexe n°4	Constitution de l'équipe d'audit	120
Annexe n°5	Lettre de mission	121
Annexe n°6	Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de pertinence	122
Annexe n°7	Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de compréhensibilité	123
Annexe n°8	Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'équilibre	124
Annexe n°9	Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de comparabilité	125
Annexe n°10	Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'exactitude	126
Annexe n°11	Grille de synthèse des résultats de l'évaluation des rapports de performance	127
Annexe n°12	Guide de préparation de Rapports Publics de Performance proposée par le Conseil sur la Comptabilité dans le Secteur Public (CCSP) du Canada	128
Annexe n°13	Exemple d'avis sur les Rap du Ministère xxxxxxxxxxxx et recommandations	130

Table des matières	132
--------------------	-----

Liste des tableaux

Tableau n°1 :	Avantages et impacts de l'audit de la performance	22
Tableau n°2 :	Différences et similitudes entre l'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier	24
Tableau n°3 :	Critères de sélection	45
Tableau n°4 :	Questions liées à l'évaluation du caractère auditable du sujet considéré	52
Tableau n°5 :	Les quatre questions clés pour déterminer l'étendue de l'audit	56
Tableau n°6 :	Modèle de matrice de conception	61
Tableau n°7 :	Caractéristiques des sources d'information	65
Tableau n°8 :	Catégories d'éléments probants, moyens de collecte et degré de force probante	66
Tableau n°9 :	Modèle de matrice de constatations	75

Liste des schémas

Schéma n°1 :	Processus d'audit direct de performance	44
Schéma n°2 :	Différentes étapes du processus de planification stratégique	55
Schéma n°3 :	Exemple d'analyse des problèmes	56
Schéma n°4 :	Arbre des problèmes	71
Schéma n°5 :	Chaîne logique menant à l'énoncé des constatations, conclusions et recommandations.	60

Liste des encadrés

Encadré n°1 :	Risques généraux associés au principe de l'économie	19
Encadré n°2 :	Quelques risques liés à l'efficience	19
Encadré n°3 :	Risques généraux encourus à cet égard sont notamment les suivants	20
Encadré n°4 :	Audit d'un E, des deux E ou des 3 E	20
Encadré n°5 :	Caractéristiques d'un audit de performance	22
Encadré n°6 :	Exemples de sujets considérés	27
Encadré n°7 :	Sujets de discussions supplémentaires entre l'auditeur et l'entité auditée	30
Encadré n°8 :	Exemples de la manière dont le jugement professionnel est exigé dans le contexte des audits de performance	31
Encadré n°9 :	Exemple de Dossier Permanent en audit de performance	37
Encadré n°10 :	Modèle de structuration d'un Dossier Courant	38
Encadré n°11 :	Conseils pratiques pour la prise de connaissance de l'entité à auditer	53
Encadré n°12 :	Conseils pratiques pour définir des objectifs de vérification	54
Encadré n°13 :	Conseils pratiques pour concevoir des questions d'audit	56
Encadré n°14 :	Conseils pratiques pour déterminer la portée ou l'étendue	57
Encadré n°15 :	Conseils pratiques pour la détermination des critères	58
Encadré n°16 :	Conseils pratiques pour le choix des méthodes de collecte des éléments probants	59
Encadré n°17 :	Exemple d'une constatation	73
Encadré n°18 :	Principales diligences requises par les normes ISSAI concernant les constatations d'audit	80
Encadré n°19 :	Considérations pour établir de bonnes recommandations	81
Encadré n°20 :	Exemple de questionnaires d'appréciation du système de S&E de l'entité : à l'intention de la direction/service chargé du S&E	99
Encadré n°21 :	Exemple de questionnaire à administrer aux structures opérationnelles et/ou gestionnaires de projets	100
Encadré n°22 :	Structure type d'un rapport d'audit d'attestation de performance	108
Encadré n°23 :	Exemple de constat sur le sous-critère numéro 1 du critère de pertinence des informations d'un RP	110
Encadré n°24 :	Avis de la JF sur le RAP du Programme X au titre de l'exercice YYYY	111

Liste des abréviations

5 E	Économie, Efficience, Efficacité, Équité et Environnement
AAP	Audit d'Attestation de Performance
ADP	Audit Direct de Performance
BP	Budget Programme
CREFIAF	Conseil Régional de Formation des Institutions Supérieures de contrôle des Finances publiques d'Afrique Francophone Subsaharienne
DC	Dossier Courant
DCC	Dossier Courant Correspondance
DCCO	Dossier Courant Contrôle
DCE	Dossier Courant Exécution
DCP	Dossier Courant Planification
DCR	Dossier Courant Rapport
DP	Dossier Permanent
DPPD	Documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses
DS	Dossier de Supervision
DT	Dossier de Travail
GAR	Gestion Axée sur les Résultats
GL	Grille Logique
JF	Juridiction Financière
IDI	Initiative de Développement de l'INTOSAI
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques)
ISC	Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques)
MC	Matrice de Conception
NA	Non Applicable
ODD	Objectifs de Développement Durable
PAP	Projet Annuel de Performance
PAS	Plan d'Audit Stratégique
PT	Programme de Travail
PTA	Plan de Travail Annuel
PV	Procès-verbal
RAP	Rapport Annuel de Performance
RP	Rapport de Performance
SE	Suivi-évaluation
UEMOA	Union Économique et Monétaire Ouest Africaine

DECISION N° 04/2024/CM/UEMOA
PORTANT ADOPTION DE GUIDES A L'USAGE DES JURIDICTIONS
FINANCIERES DE L'ESPACE UEMOA

LE CONSEIL DES MINISTRES DE L'UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE OUEST
AFRICAIN (UEMOA)

- Vu** le Traité modifié de l'UEMOA, notamment en ses articles 16 , 20 à 26, 38, 42 , 43 à 45, 67, 68 et 69 ;
- Vu** le Protocole additionnel n°I relatif aux Organes de contrôle de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de finances au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature Budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan Comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°01/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011 portant Régime financier des Collectivités territoriales au sein de l'UEMOA ;
- Vu** la Directive n°03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012 portant Comptabilité des matières au sein des Etats membres de l'UEMOA ;
- Considérant** la recommandation des Présidents des Cours des comptes des Etats membres et des Conseillers à la Cour des comptes de l'UEMOA lors de leur 23^{ème} Réunion annuelle statutaire du 28 juin au 1^{er} juillet 2022, consistant en l'adoption au niveau communautaire de guides à l'usage des juridictions financières ;



Convaincu	de la nécessité de doter les juridictions financières de l'espace UEMOA d'un référentiel commun de contrôle des finances publiques, de procédures et de méthodes de vérification harmonisées ;
Soucieux	de promouvoir et faciliter dans l'Union, la mise en œuvre du Cadre des Prises de Position Professionnelles (IFPP) de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) et contribuer à son développement au sein des juridictions financières de l'espace UEMOA ;
Soucieux	de voir les juridictions financières de l'espace UEMOA assurer une plus grande uniformité dans la façon dont elles devront mener leurs travaux de contrôle juridictionnel, d'audit de conformité, d'audit financier et d'audit de performance ;
Sur	proposition de la Commission de l'UEMOA ;
Après	avis du Comité des Experts statutaire en date du 21 juin 2024 ;

DECIDE :

Article premier

Sont adoptés les guides ci-après, annexés à la présente Décision :

- Guide de contrôle juridictionnel à l'usage des juridictions financières de l'espace UEMOA ;
- Guide d'Audit de conformité à l'usage des juridictions financières de l'espace UEMOA ;
- Guide d'Audit financier à l'usage des juridictions financières de l'espace UEMOA ;
- Guide d'Audit de performance à l'usage des juridictions financières de l'espace UEMOA.

Article 2

Les guides énumérés à l'article premier visent à doter les juridictions financières de l'espace UEMOA d'un cadre de référence commun de contrôle des finances publiques et d'outils de travail harmonisés et actualisés en vue de mener leurs travaux de contrôle juridictionnel, d'audit de conformité, d'audit financier et d'audit de performance.

Article 3

Les guides sont révisables en cas de nécessité pour les adapter à l'évolution des normes internationales d'audit des finances publiques ou à la demande des juridictions financières de l'espace UEMOA.

Article 4

Les États membres et les Organes de l'UEMOA sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de la mise en œuvre de la présente Décision.

Article 5

La présente Décision entre en vigueur à compter de la date de sa signature et sera publiée au Bulletin Officiel de l'Union.

Fait à Ouagadougou, le 11 juillet 2024

Pour le Conseil des Ministres,
Le Président

Adama COULIBALY

Avant-propos

Le guide d'audit de performance à l'usage des Juridictions financières de l'espace UEMOA répond à la volonté des États membres de doter leurs institutions supérieures de contrôle d'un outil méthodologique commun, conforme aux standards de l'INTOSAI. Il a pour finalité d'accompagner les juridictions financières dans la réalisation d'audits de performance de qualité, permettant d'apprécier l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'action publique.

Approuvé à l'occasion de la 23^{ème} réunion annuelle statutaire des Présidents des Cours des comptes et des Conseillers de la Cour des comptes de l'UEMOA, ce guide a été adopté par la Décision n° 04/2024/CM/UEMOA du 11 juillet 2024 du Conseil des Ministres de l'UEMOA ; il est structuré en dix chapitres et couvre l'ensemble des phases d'un audit de performance : planification, réalisation, rapport et suivi des recommandations.

Je voudrais exprimer ma reconnaissance au Comité de pilotage et au Comité technique n°4 pour le travail accompli et adresser mes remerciements aux juridictions financières de la France et du Royaume du Maroc pour leur précieuse collaboration.

Puisse ce guide contribuer à faire de l'audit de performance un instrument pédagogique stratégique et formateur au service d'une gouvernance publique toujours plus efficace, responsable et orientée vers les résultats.

Sègnon Yves-Marie ADISSIN

Président de la Cour des comptes de l'UEMOA

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Contexte du guide

- 0.1. La mise en application des six (6) Directives du cadre harmonisé des finances publiques dans l'UEMOA, et les engagements pris par les Juridictions Financières de se conformer au cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI, comme cadre de référence pour leurs travaux d'audit ont amené les Présidents à suggérer une mise à jour des deux (2) tomes de manuel de vérification à l'usage des Cours des comptes des États membres de l'UEMOA.
- 0.2. Le présent guide d'audit de performance a été élaboré par le Comité Technique n°4 mis en place par les Présidents des Juridictions Financières.

Objectifs du guide

- 0.3. Le guide constitue un des outils élaborés par la Cour des comptes de l'UEMOA pour aider les Cours ou chambres ou sections des comptes, appelées dans ce guide, Juridictions Financières (JF), à réaliser des audits de performance de très bonne qualité et conformes au cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI et à renforcer les compétences professionnelles de leurs auditeurs dans ce domaine.
- 0.4. Il s'efforce de donner des orientations aux auditeurs afin qu'ils appréhendent mieux les difficultés liées à la mise en œuvre d'un audit de performance réussi. C'est pourquoi, à chaque fois de besoin, il fait référence à la norme appropriée du cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI afin de répondre aux besoins des auditeurs et du personnel d'encadrement. Il explique en termes généraux comment les audits de la performance doivent être planifiés et réalisés, et les rapports correspondants, établis.

Élaboration du guide

- 0.5. Dans le cadre des travaux d'harmonisation des procédures et de fixation de normes communes de contrôle dans l'espace communautaire effectués conformément aux dispositions de l'article 69 (modifié) du Traité de l'UEMOA, les Présidents des Juridictions Financières des États membres et les Conseillers à la Cour des comptes de l'UEMOA ont retenu l'élaboration de quatre (4) guides à l'usage des Juridictions Financières de l'espace UEMOA consacrés respectivement au contrôle juridictionnel, à l'audit de conformité, à l'audit financier et à l'audit de performance.
- 0.6. Pour la supervision et le contrôle technique des travaux, un Comité de Pilotage a été mise en place. Les membres du Comité de pilotage nommés, sur proposition des Juridictions Financières des États membres, sont :
 - M. **ADJA Brokoune Soumayé Vincent**, Cour des comptes de Côte d'Ivoire, Président, en sa qualité de Représentant de la Juridiction Financière de l'État assurant, à la date de sa nomination, la Présidence de la Conférence des Chefs d'État et de Gouvernement de l'UEMOA ;
 - M. **NDIAYE Oumar**, Cour des comptes du Sénégal, **Rapporteur**, en sa qualité de Représentant de la Juridiction Financière de l'État assurant, à la date de sa nomination, la Présidence du Conseil des Ministres de l'UEMOA ;
 - Mme **BIO TCHANE MAMADOU Ismath**, Cour des comptes du Bénin, membre ;
 - M. **BOUDA Justin Jean Baptiste**, Cour des comptes du Burkina Faso, membre
 - M. **ACKA Sohaily Félix**, Cour des comptes de Côte d'Ivoire, membre ;
 - M. **SANCA Adelino Francisco**, Cour des comptes de Guinée-Bissau, membre ;

- M. **SOW Abdoulaye**, Section des comptes de la Cour suprême du Mali, membre ;
 - M. **TANKO MAGAGI Oumarou**, Cour des comptes du Niger, membre ;
 - M. **BAKHOUM Babacar**, Cour des comptes du Sénégal, membre ;
 - M. **TCHAKEI Essowavana**, Cour des comptes du Togo, membre ;
 - M. **MEYISSO Kwame**, Cour des comptes de l'UEMOA, membre ;
 - M. **ADISSIN Sègnon Yves-Marie**, Cour des comptes de l'UEMOA, membre.
- 0.7. Le Secrétariat technique du Comité de pilotage est assuré par M. **DIENE Mbaye**, Cour des comptes de l'UEMOA.
- 0.8. Pour le développement de ces guides de vérification, quatre (4) Comités Techniques composés des experts et praticiens dans les Cours des comptes des pays membres de l'UEMOA ont été institués sur proposition du Comité de pilotage à l'issue de sa réunion tenue à Abidjan (Côte d'Ivoire) du 16 au 17 juillet 2018.
- 0.9. Le présent tome relatif à l'audit de performance a été élaboré par le Comité Technique n° 4 (CT4 – Audit de performance) composé de :
- M. **DIA Thierno Idrissa Arona**, Cour des comptes du Sénégal, Président ;
 - M. **NEGBANE Djia Kibanda**, Cour des comptes du Togo, Rapporteur ;
 - M. **KPESSOTON Alain**, Cour des comptes du Bénin, membre ;
 - Mme **KOMPAORÉ/TINDANO Lucie**, Cour des comptes du Burkina Faso, membre ;
 - Mme **ADJA /AGNIMEL Anastasie Lucie**, Cour des comptes de Côte d'Ivoire, membre ;
 - M. **OLIM Fernandes Sa**, Cour des comptes de Guinée-Bissau, membre ;
 - M. **COULIBALY Toyo**, section des comptes de la Cour suprême du Mali, membre ;
 - M. **GARBA Hamidou**, Cour des comptes du Niger, membre ;
 - Mme **LAOULI RAFA Fatchima Mamane SANTY**, Cour des comptes du Niger, membre.
- 0.10. Le Secrétariat technique du CT4 est assuré par M. **SOHE Salomon Fonton**, Cour des comptes de l'UEMOA.

Utilisation du guide

- 0.11. En vue de promouvoir la conduite d'audits de performance conformes au cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI, les Juridictions Financières de l'espace UEMOA doivent veiller à l'utilisation par tous les auditeurs du présent guide et de se conformer à l'ensemble des procédures d'audit adoptées par celui-ci. C'est pourquoi son utilisation est une exigence ; ce qui se matérialise par le choix du verbe « devoir » figurant en gras dans tout le document.
- 0.12. Il encourage, à toutes les étapes du processus d'audit, l'exercice du jugement professionnel qui est essentiel au regard de la diversité des sujets d'audits, de la complexité des objectifs ainsi que de la multiplicité des procédés de collecte et d'analyse des données utilisées par les auditeurs de performance.
- 0.13. La mise en place d'une méthodologie de conduite des audits de performance dans l'espace UEMOA, à travers le présent guide, est dès lors indispensable afin de pouvoir adopter une approche structurée et harmonisée, avec notamment, pour objectifs :
- la réalisation d'audits de performance objectifs et fiables ;
 - le maintien et le développement d'un haut niveau de compétence ;
 - la mise à disposition d'un outil propre à mesurer l'efficacité des contrôles ;
 - la possibilité pour les parties prenantes de la Cour d'avoir une meilleure vision des méthodes et du professionnalisme des Juridictions Financières, renforçant ainsi leur crédibilité, ainsi que la bonne compréhension de leurs activités.

Référentiels de base

- 0.14. Le guide a pour référentiels de base les principaux documents et textes suivants :
- le cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI : ISSAI 100 « principes fondamentaux de l'audit du secteur public », ISSAI 300 « principes fondamentaux de l'audit de performance », ISSAI 3000 « norme pour l'audit de performance » et les orientations de l'INTOSAI : GUID 3910 « concepts généraux de l'audit de performance » et GUID 3920 « processus d'audit de la performance » ;
 - la Directive n°01-2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ;
 - la Directive n°06-2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA ;
 - la Directive n°07-2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA ;
 - le manuel de mise en œuvre des ISSAI en audit de performance (version 2020) ;
 - le manuel d'audit de performance du Conseil Régional de Formation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Afrique Francophone Subsaharienne (CREFIAF 2012) ;
 - le manuel d'audit de performance de la Cour des comptes de l'Union européenne ;
 - le guide du vérificateur général du Canada ;
 - le manuel de vérification à l'usage des Cours des comptes des États membres de l'UEMOA, Tome 2, 2005 ;

Structure du guide

- 0.15. Le guide est structuré en dix (10) chapitres, eux-mêmes subdivisés en sections :
- Chapitre 1 : Concepts de base de l'audit de performance
 - Chapitre 2 : Concepts généraux de l'audit de performance
 - Chapitre 3 : Planification stratégique de l'audit de performance
 - Chapitre 4 : Planification d'une mission d'audit direct de performance
 - Chapitre 5 : Réalisation de l'audit de performance
 - Chapitre 6 : Établissement du rapport d'audit direct de performance
 - Chapitre 7 : Suivi des recommandations d'un audit direct de performance
 - Chapitre 8 : Planification d'un audit d'attestation de performance
 - Chapitre 9 : Réalisation de l'audit d'attestation de performance
 - Chapitre 10 : Établissement du rapport d'audit d'attestation et émission de l'avis sur le RAP

CHAPITRE 1 :

Concepts de base de l'audit de performance

- 1.1. Ce chapitre vise à définir les notions d'audit de performance et des principes des 5 E (Économie, Efficience, Efficacité, Équité et Environnement), à présenter ses objectifs et à exposer les différences et similitudes entre l'audit de performance et les autres types d'audit.

Section I :

Définitions de l'audit de performance

- 1.2. L'audit de performance conduit par les JF est « un examen indépendant, objectif et fiable cherchant à déterminer si des initiatives, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations publiques fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité et si des améliorations sont possibles » (ISSAI 3000/17).
- 1.3. Il consiste à analyser et évaluer la performance des programmes du Gouvernement ou des services publics.
- 1.4. Il comprend souvent une analyse des conditions nécessaires pour assurer que les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité peuvent être respectés.
- 1.5. Dans l'espace UEMOA, les JF sont habilitées à contrôler les résultats des programmes et en évaluer l'efficacité (évaluation des résultats obtenus par rapport aux buts fixés), l'économie (évaluation des moyens et des coûts) et l'efficience (évaluation de la quantité de services fournie/produite à niveau de ressources inchangé).

Section II :

Principes des cinq E

A. PRINCIPE D'ÉCONOMIE

- 1.6. Le **principe d'économie** consiste à réduire au minimum le coût des ressources. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix.
- 1.7. Pour vérifier le respect de ce principe, l'équipe d'audit **doit** se focaliser sur la manière dont l'entité auditée a réussi à minimiser le coût des ressources (intrants) en prenant en compte la qualité appropriée de ces ressources. La question principale est la suivante : « Les ressources utilisées sont-elles disponibles en temps voulu, de quantité et de qualité appropriées, et au meilleur prix ? ».
- 1.8. Les questions d'économie surgissent lorsque le coût des intrants d'une entité ou d'une activité pourrait être considérablement réduit pour un niveau donné de réalisations ou de résultats.

Encadré n°1 : Quelques risques associés au principe de l'économie

- *Le gaspillage, c'est-à-dire l'utilisation de ressources non nécessaires à l'obtention des réalisations ou des résultats escomptés ;*
- *Les surpaiements, c'est-à-dire l'acquisition de moyens qui sont utilisés, mais dont le coût aurait pu être moindre ;*
- *Les dépenses somptuaires, qui consistent à acquérir des intrants de qualité supérieure à ce qui est nécessaire pour obtenir les réalisations ou les résultats escomptés.*

Source : Manuel d'audit de performance, Cour des comptes de l'Union européenne

- 1.9. L'audit de l'économie vise par conséquent à déterminer si les intrants choisis pour atteindre les objectifs fixés sont les plus pertinents et sont acquis au moindre coût.
- 1.10. L'équipe d'audit doit s'assurer que :
- l'entité auditée se procure au moindre coût des moyens adéquats quant à leur nature, à leur qualité et à leur quantité ;
 - l'entité auditée gère ses moyens de manière à réduire au minimum la dépense globale ;
 - une conception ou une mise en œuvre différente de l'intervention aurait permis de réduire les coûts.

B. PRINCIPE D'EFFICIENCE

- 1.11. Le principe d'efficacité consiste à obtenir le maximum de résultats à partir des ressources disponibles. Il porte sur le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances.
- 1.12. L'audit de l'efficacité doit permettre à l'auditeur de savoir si les ressources utilisées l'ont été de manière optimale et satisfaisante, ou si des résultats semblables ou similaires en termes de quantité, de qualité et de délai d'exécution auraient pu être réalisés avec moins de ressources.
- 1.13. L'efficacité évalue la relation entre les intrants et les réalisations. Les questions clés sont les suivantes :
- « obtenons-nous les réalisations maximales – en termes de quantité et de qualité – à partir de nos intrants ? » ;
 - « les mêmes réalisations auraient-elles pu être atteintes avec moins d'intrants ? ».
- 1.14. La question de l'efficacité se pose lorsque le volume ou la qualité des réalisations/des résultats d'une entité/d'une intervention pourraient être accrus sans augmentation des ressources utilisées.

Encadré n°2 : Quelques risques liés à l'efficacité

- *Des pertes, c'est-à-dire que l'utilisation des ressources ne permet pas d'atteindre les résultats escomptés ;*
- *La relation ressources/résultats n'est pas optimale (par exemple, les ratios d'efficacité du travail sont faibles) ;*
- *La mise en œuvre de l'intervention est lente ;*
- *Le défaut de repérage et de contrôle des facteurs exogènes, à savoir les coûts imposés à des personnes ou à des entités ne relevant pas de l'intervention ou de l'organisme.*

Source : Manuel d'audit de performance, Cour des Comptes de l'Union européenne

- 1.15. Les audits d'efficacité peuvent être orientés vers :
- l'efficacité technique (par exemple, quels processus peuvent être rationalisés pour améliorer la performance ?) ;
 - l'efficacité d'allocation (par exemple, l'efficacité peut-elle être améliorée en allouant les ressources différemment, en les déplaçant vers les instruments qui contribuent le plus aux réalisations ?) ;
 - l'efficacité d'échelle ou de synergie (par exemple, les mêmes réalisations peuvent-elles être obtenues avec moins d'intrants en partageant les moyens ou les processus, ou même en fusionnant des organisations ?).

C. PRINCIPE D'EFFICACITÉ

- 1.16. Le principe d'efficacité concerne la mesure dans laquelle les objectifs d'une politique ont été atteints en termes de réalisations. Elle traite de la relation entre les buts et objectifs d'un côté, et les réalisations de l'autre.
- 1.17. La question de l'efficacité comprend deux parties :
- d'abord, dans quelle mesure les objectifs sont-ils atteints ?
 - ensuite, cela peut-il être attribué aux réalisations de la politique menée ?
- 1.18. La question de l'efficacité se pose en cas de non-production ou de réalisation des résultats attendus.

Encadré n°3 : Quelques risques encourus à cet égard sont notamment les suivants :

- Des déficiences affectant la conception de la politique : par exemple, l'évaluation insuffisante des besoins, le manque de clarté ou de cohérence des objectifs, l'inadéquation des moyens d'intervention ou l'impossibilité de leur mise en œuvre ;
- Des déficiences affectant la gestion : par exemple, des objectifs non atteints, des gestionnaires ne donnant pas la priorité à la réalisation des objectifs. Les questions relatives à l'efficacité se posent lorsqu'une entité ou une intervention ne produit pas les réalisations, les résultats ou les impacts attendus.

Source : Manuel d'audit de performance, Cour des Comptes de l'Union européenne

- 1.19. Une autre possibilité souvent utilisée en audit de performance est, non pas de mesurer l'efficacité elle-même, mais de mettre l'accent sur les conditions nécessaires pour assurer l'efficacité. Ces conditions peuvent comprendre de bonnes pratiques et procédures de gestion pour assurer une fourniture correcte et en temps opportun des services attendus.

Encadré n°4 : Audit d'un E, des deux E ou des 3 E

- Un audit met souvent l'accent sur un seul des trois E, puisque l'audit de l'efficacité et de l'efficacité est souvent long et peut nécessiter une expertise spécifique. Cependant, il est conseillé de ne pas examiner des aspects de l'économie, l'efficacité ou l'efficacité d'activités de manière totalement isolée. Par exemple, le fait de s'intéresser à l'économie sans considérer également, au moins de manière brève, le résultat d'une politique peut conduire à des interventions peu chères, mais non efficaces. Inversement, dans un audit de l'efficacité, l'auditeur peut aussi désirer prendre en considération des aspects d'économie ou d'efficacité : les résultats d'une entité, activité, programme ou d'une opération audité peuvent avoir eu le résultat désiré, mais les ressources ont-elles été coûteuses ?
- Un audit ne doit pas nécessairement mettre l'accent uniquement sur les effets désirés d'une politique. L'examen des effets non désirés (positifs ou négatifs) peut également être pertinent pour l'auditeur. Les effets non désirés peuvent par exemple être révélés

en interrogeant le groupe cible d'une intervention, des critiques du programme audité ou d'autres parties prenantes pertinentes. Le fait de traiter les effets non désirés peut être particulièrement pertinent si l'audité ne semble pas conscient de ces effets ou si les effets ne sont pas compris dans la théorie du changement telle qu'elle est décrite dans les documents clés sur la politique ou le programme audité.

Source : Guide de mise en œuvre des ISSAI, IDI

D. ÉQUITÉ ET AUDIT DE PERFORMANCE

- 1.20. Outre les 3E couramment utilisés, l'équité est de plus en plus considérée, en matière d'audit de performance, comme le 4^{ème} E.
- 1.21. L'équité est le principe du respect de l'équilibre des situations en présence en vue d'empêcher la survenance d'inégalités. Les politiques publiques de protection et de développement social jouent un rôle clé dans l'atteinte de l'équité.
- 1.22. Les enjeux d'équité peuvent aussi être traités comme un thème additionnel des audits de performance ou comme un enjeu d'efficacité pour une politique publique ou un objectif d'un programme.
- 1.23. Par ailleurs, l'équité, qui peut être dérivée de l'efficacité de la politique publique, suppose de traiter les questions liées à l'équité, tout en évaluant l'efficacité d'une politique publique ou d'une activité. L'examen de l'équité peut impliquer, par exemple, l'égalité d'accès aux services, les impacts sur la distribution, l'impact sur les disparités régionales et les stratégies adoptées par l'administration publique pour l'allocation des ressources publiques par rapport à la répartition dans l'espace et au profil socioéconomique de la population cible.

E. ENVIRONNEMENT ET AUDIT DE PERFORMANCE

- 1.24. Une JF peut inclure des enjeux environnementaux dans ses audits de performance en y consacrant un ou plusieurs secteurs d'examen.
- 1.25. Lors de l'élaboration de son plan stratégique d'audit ou le choix d'un sujet d'audit, la JF doit se demander si les activités d'une entité publique (Gouvernement, Ministère, entreprise, programme ou projet) peuvent avoir un impact sur l'environnement. Cette influence peut être directe (c'est-à-dire dans le cadre de leurs activités) ou indirecte (c'est-à-dire par le contrôle ou l'influence qu'ils exercent sur les activités menées par autrui au moyen de leurs politiques, plans ou programmes).
- 1.26. Auditer l'environnement dans le cadre d'un audit de performance consiste, notamment, à s'assurer que l'empreinte environnementale d'une politique publique ou d'une activité est minimisée et que toutes les mesures de sauvegarde environnementale sont respectées et mises en œuvre de façon efficace à toutes les phases du cycle de vie des programmes ou activités concernés.

Section III :

Objectifs de l'audit de performance

- 1.27. L'audit de performance vise à contribuer à une économie, une efficacité et une efficacité améliorées dans le secteur public. Il vise aussi à contribuer à la bonne gouvernance, à la responsabilité et à la transparence. L'audit de performance vise à fournir de nouvelles informations, de nouvelles analyses ou de nouveaux aperçus et, le cas échéant, des recommandations en vue d'une amélioration (ISSAI 3000/18).
- 1.28. Il fournit des informations fiables et indépendantes, favorise les incitations à apprendre et à changer et crée de meilleures conditions pour la prise de décision.
- 1.29. Il consiste à examiner si les décisions prises par le pouvoir législatif ou exécutif sont mises en œuvre de façon efficace et efficiente, ainsi qu'à vérifier si l'argent des contribuables ou des citoyens a été utilisé de façon optimale. Il ne remet pas en question les intentions et les décisions du législateur, mais examine plutôt si d'éventuelles déficiences au niveau des lois et des règlements ont été préjudiciables à la réalisation de ces objectifs.

Tableau n°1 : Exemples d'avantages et impacts de l'audit de performance

Impacts financiers	• Économies pour le consommateur grâce à une meilleure tarification • Recouvrement des recettes • Détection des fraudes
Améliorations qualitatives	• Plus de patients traités dans les délais • Sensibilisation aux avantages disponibles
Amélioration de la gouvernance et des processus	• Paiements traités plus rapidement • Amélioration de l'approvisionnement
Fournir des garanties	• Rassurer le Gouvernement, les parlementaires et les contribuables quant à la façon dont les ressources publiques ont été utilisées

Encadré n°5 : Caractéristiques d'un audit de performance réussi

Les audits de performance visent à promouvoir une bonne gestion des activités gouvernementales et la reddition de comptes. Un audit de performance réussi réunit les deux éléments suivants :

- *il donne des informations utiles au Parlement et aux assemblées législatives des territoires qui les aideront à s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance ;*
- *il incite le Gouvernement à apporter des changements dans les secteurs qui, selon les constatations du vérificateur général, doivent être améliorés.*

Pour être réussi, un audit de performance doit satisfaire aux exigences suivantes :

Il doit porter sur des questions qui apportent une valeur ajoutée et qui peuvent faire l'objet d'un rapport au Parlement. Lors de la sélection et de la présentation de leurs propositions d'audit, les équipes d'audit doivent définir les résultats attendus de chaque audit de performance et déterminer la valeur que l'audit peut ajouter dans chacun des secteurs suivants :

- *l'assurance qui sera obtenue grâce à l'audit ;*
- *l'avis (c'est-à-dire les recommandations) qui découlera de l'audit à l'égard des lacunes, des problèmes ou des risques ;*
- *l'information qui sera fournie par l'audit pour améliorer la transparence ou approfondir la compréhension d'une situation donnée ;*
- *tout autre résultat favorable qui découlera de l'audit.*

Source : Bureau du Vérificateur général du Canada

- 1.30. L'audit de performance est centré sur des domaines où il peut apporter une valeur ajoutée aux citoyens et où les possibilités d'amélioration sont les plus importantes. Il incite de façon constructive les parties responsables concernées à prendre les mesures qui s'imposent.
- 1.31. Il permet de mieux comprendre comment fonctionne l'administration publique, aide à élaborer une vision systémique et à hiérarchiser les actions de contrôle des activités à risque. Il aide à identifier les poches d'inefficacité et de gaspillage.

Section IV :

Similitudes et différences entre l'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier

- 1.32. L'audit de conformité consiste à évaluer de façon indépendante si un sujet considéré est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables qui servent de critères (ISSAI 400/19). L'objectif de l'audit de conformité est de vérifier si les actions du responsable sont conformes aux lois, règles et instructions officielles.
- 1.33. Selon l'ISSAI 100, l'audit financier vise essentiellement à déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire applicables. L'objectif général d'un audit financier est de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de l'entité publique et ne comportent pas d'anomalies significatives.
- 1.34. L'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier présentent des différences et similitudes qui sont résumées dans le tableau ci-après :

Tableau n°2 : Différences et similitudes entre l'audit de performance, l'audit de conformité et l'audit financier

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

Source : Guide de mise en œuvre des ISSAI-Audit de performance

* Il s'agit ici de l'audit direct de performance

CHAPITRE 2 :

Concepts généraux
de l'audit direct
de performance

- 2.1. Ce chapitre présente les concepts généraux de l'audit de performance. En plus des éléments fondamentaux, ces concepts constituent des exigences que la JF et les équipes d'audit doivent respecter lors de la réalisation des missions d'audit de performance.
- 2.2. Certains concepts généraux de l'audit direct de performance tels que l'objectif d'audit et les critères sont détaillés dans les autres chapitres du guide.

Section I :

Éléments de l'audit de performance

- 2.3. Conformément à l'ISSAI 100, tous les audits du secteur public présentent les mêmes éléments fondamentaux : un auditeur, une partie responsable, des utilisateurs présumés (les trois parties à l'audit), 4 des critères d'évaluation du sujet considéré et les informations sur le sujet considéré qui en résultent.
- 2.4. Ces éléments portent sur les parties à l'audit de performance, le sujet considéré et les critères d'audit.

A. TROIS PARTIES À L'AUDIT DE PERFORMANCE

- 2.5. Dans le domaine de l'audit du secteur public, le **rôle de l'auditeur** est joué par la Juridiction Financière et les personnes à qui la tâche d'effectuer des audits est déléguée. La responsabilité globale de l'audit de performance est celle définie dans le mandat de la Juridiction. Les auditeurs qui contrôlent la performance travaillent généralement au sein d'une équipe qui dispose de compétences différentes et complémentaires. La JF dispose d'une marge de manœuvre considérable pour choisir le sujet considéré et déterminer les critères ; ce choix a ensuite une incidence sur l'identité des parties responsables et des utilisateurs présumés.
- 2.6. Dans l'audit de performance, les principales responsabilités sont déterminées par la constitution, les lois et les règlements. Les parties responsables peuvent être chargées de fournir à l'auditeur des informations sur le sujet considéré, sa gestion ou en mettant en œuvre les recommandations. Le **rôle de la partie responsable** peut être partagé par une série de personnes ou d'entités, chacune assumant la responsabilité pour un aspect différent du sujet considéré. Certaines parties responsables peuvent être chargées de mesures qui sont à l'origine de problèmes. D'autres parties responsables peuvent être à même d'apporter des changements pour donner suite aux recommandations formulées à l'issue d'un audit de la performance.
- 2.7. Les **utilisateurs présumés** sont les personnes, les organisations ou les groupes pour lesquels l'auditeur prépare le rapport d'audit. Les utilisateurs visés peuvent être des organes législatifs ou de surveillance, responsables de la gouvernance ou le grand public. Une partie responsable peut également être un utilisateur présumé, mais elle sera rarement le seul utilisateur.

B. SUJET CONSIDÉRÉ

- 2.7.1. Le **sujet considéré** désigne l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères.
- 2.7.2. Le sujet considéré d'un audit de performance ne doit pas être limité à des programmes, entités ou fonds spécifiques; il peut inclure des activités (avec leurs réalisations, leurs effets et leurs incidences) ou des situations existantes (y compris leurs causes et leurs conséquences). C'est l'objectif qui détermine le sujet considéré, lequel est énoncé dans les questions d'audit.

Encadré n°6 : Exemples de sujets considérés

- *Audit de performance de la gestion du parc automobile de l'État du Togo*
- *Audit de performance de la gestion budgétaire de l'Hôpital National de Niamey*
- *Audit de performance de la distribution des manuels scolaires en Côte d'Ivoire*
- *Audit de performance de l'approvisionnement en eau potable de Ouagadougou*
- *Audit de performance de la gestion des médicaments « Initiative de Bamako »*
- *Audit de performance du système de fourniture d'électricité à Bissau*
- *Audit de performance du programme « scolarisation des jeunes filles » au Bénin*

C. CRITÈRES D'AUDIT

- 2.8. **Les critères** sont les éléments de référence utilisés pour évaluer le sujet considéré.
- 2.9. Les critères de l'audit direct de performance sont des normes de rendement raisonnables et spécifiques à l'audit, en fonction desquelles l'économie, l'efficacité et l'efficacité des opérations peuvent être évaluées et appréciées. Ceux de l'audit d'attestation de performance utilisés dans le présent guide sont les assertions d'exactitude, de pertinence, de compréhensibilité, d'équilibre et de comparabilité.
- 2.10. Les critères servent de base à l'évaluation des éléments probants, à l'exposé des constatations d'audit et à la formulation de conclusions sur les objectifs d'audit (voir chapitre 4 sur la planification).

Section II :

Approches d'audit

- 2.11. L'approche d'audit détermine la nature de l'examen à réaliser. L'approche d'audit est un lien important entre les objectifs d'audit, les critères d'audit et le travail réalisé pour rassembler les données probantes.
- 2.12. L'auditeur doit « choisir une approche basée sur les résultats, sur les problèmes ou sur les systèmes, ou sur une combinaison de ceux-ci » (ISSAI 3000/40).
- Une approche axée sur les résultats qui analyse si les résultats ou les objectifs de réalisations ont été atteints ou si les programmes et services fonctionnent de la manière souhaitée ;
 - Une approche axée sur les problèmes qui examine, vérifie et analyse les causes de problèmes particuliers ou d'écarts par rapport aux critères d'audit ;
 - Une approche axée sur les systèmes qui examine le fonctionnement correct des systèmes de gestion.

A. APPROCHE AXÉE SUR LES RÉSULTATS

- 2.13. L'équipe d'audit doit traiter principalement des questions relatives au niveau de la performance ou aux objectifs atteints par l'entité auditée et doit les relier aux objectifs d'audit.

- 2.14. Les observations prennent souvent la forme d'un écart par rapport aux critères. Les recommandations, s'il y en a, visent souvent à éliminer les causes de ces écarts. La perspective, en ce sens, est fondamentalement normative.

B. APPROCHE AXÉE SUR LES PROBLÈMES

- 2.15. En utilisant l'approche orientée sur les problèmes, l'équipe d'audit doit vérifier les problèmes déclarés ou écarts « connus » par rapport à ce qui devrait ou pourrait être et analyser leurs causes sous les différents angles (problèmes liés à l'économie, à l'efficacité, et à l'efficacité d'engagements ou de programmes publics). Les critères d'audit sont principalement utilisés pour identifier la cause et les solutions du problème.
- 2.16. La perspective est analytique, l'objectif étant de livrer des informations à jour sur les problèmes déclarés et sur la manière de les traiter. L'auditeur peut utiliser diverses méthodes et n'est pas limité dans ses analyses.

C. APPROCHE AXÉE SUR LES SYSTÈMES

- 2.17. **Pour l'approche axée sur les systèmes**, l'équipe d'audit **doit** mettre l'accent, pas principalement sur la politique ou les objectifs, mais sur les systèmes de gestion de l'entité audité. Cette approche peut utiliser des questions descriptives telles que :
- quel est l'objectif du système mis en place ?
 - quels sont les acteurs responsables au sein du système ?
 - quelles sont les responsabilités de chaque acteur ?
 - quelles règles, réglementations et procédures sont pertinentes ?
 - quels sont les flux d'information pertinents ?
 - existe-t-il un bon système de suivi de la qualité ?
 - la comparaison entre les informations du système de suivi et le plan conduit-elle à des ajustements, si nécessaire ?
 - la planification, le suivi et les ajustements sont-ils enregistrés de manière systématique, assurant que les acteurs concernés en assument la responsabilité vis-à-vis d'un niveau administratif supérieur ?
 - les processus sont-ils évalués périodiquement de manière correcte ?

Section III :

Risque d'audit

- 2.18. L'auditeur doit « gérer activement le risque d'audit pour éviter le développement d'observations, conclusions et recommandations d'audit incorrectes ou incomplètes, fournissant des informations manquant d'objectivité ou ne parvenant pas à créer de la valeur » (ISSAI 3000/52).
- 2.19. Le risque d'audit est « la possibilité que les observations, conclusions et recommandations de l'auditeur puissent être incorrectes ou incomplètes, du fait de facteurs tels que le caractère insuffisant ou non approprié des données probantes, un processus d'audit non adéquat, ou des omissions intentionnelles ou des informations trompeuses en raison de falsification ou de fraude » (GUID 3910/61).
- 2.20. Pour gérer le risque d'audit, l'auditeur doit :
- identifier et évaluer les risques ;

- développer et mettre en œuvre des stratégies pour éviter et réduire les risques ;
- réaliser un suivi du risque d'audit et des stratégies d'atténuation au cours de l'audit et faire des ajustements lorsqu'ils sont rendus nécessaires par des circonstances changeantes (par exemple, appliquer une approche de gestion du risque au moment de traiter le risque d'audit).

Section IV :

Communication et relations avec les parties prenantes

- 2.21. L'équipe d'audit **doit** planifier et maintenir une communication efficace et adéquate des aspects clés de l'audit avec l'entité auditée et les parties prenantes au cours du processus d'audit. (ISSAI 3000/55).
- 2.22. L'équipe d'audit **doit** prendre soin de s'assurer que la communication avec les parties prenantes ne compromet pas l'indépendance et l'impartialité de la JF (ISSAI 3000/59).
- 2.23. La JF **doit** communiquer clairement sur les normes qui ont été suivies pour conduire l'audit de performance (ISSAI 3000/61).
- 2.24. Le progrès et les résultats de l'audit seront améliorés si l'équipe d'audit établit peut obtenir un bon contact avec ses interlocuteurs et instaure un bon climat de confiance tout au long de l'audit. Sans une bonne communication, il pourrait se révéler difficile de créer une atmosphère qui facilite cette tâche.

A. RELATIONS AVEC L'ENTITÉ AUDITÉE

- 2.25. Le processus de communication entre l'équipe d'audit et l'entité auditée débute à l'étape de planification de l'audit et continue au cours de toute l'exécution de la mission d'audit.
- 2.26. Lors de la réunion de lancement de la mission d'audit, il importe de demander que les représentants de l'entité présentent leur organisation à l'équipe d'audit.
- 2.27. Il est aussi important que l'équipe d'audit puisse présenter le mandat de la Juridiction Financière, son organisation et ses principales procédures, les conditions de production de l'information par les responsables de l'entité auditée ainsi que les objectifs et modalités de réalisation de l'audit de performance.
- 2.28. Une telle présentation est utile au début des travaux de planification d'une mission, mais elle peut également être utile lorsqu'un membre de l'équipe prend contact avec un membre ou une unité de l'entité auditée qui n'a jamais été en relation avec la JF.
- 2.29. L'équipe d'audit **doit** informer l'entité auditée du sujet de l'audit, des objectifs, des critères, des questions d'audit, de la période sous revue, et des engagements, organisations et/ou programmes publics devant être inclus dans l'audit, dès que possible au moment du lancement de l'audit ou après.
- 2.30. L'intérêt de communiquer ces aspects clés est de fournir une vision claire sur les procédures de la juridiction, la portée et la justification de l'audit, les résultats possibles et sur la manière dont l'audit affectera l'entité auditée.

Encadré n°7 : Sujets de discussions supplémentaires entre l'auditeur et l'entité auditée

Les sujets suivants peuvent servir d'exemples pour des discussions supplémentaires entre l'auditeur et l'entité auditée :

- *la portée de l'audit, les critères d'audit, la méthodologie, et les processus d'audit prévus ;*
- *les fonctions et les personnes importantes pour la collecte des données et avec qui la Juridiction pourrait entrer en liaison, les documents qui pourraient être demandés par la Juridiction Financière ;*
- *la manière de tenir la direction de l'entité auditée informée du progrès de l'audit et des observations nouvelles ;*
- *la capacité à mener l'audit comme prévu (par exemple, les ressources, le calendrier, le périmètre).*

- 2.31. Lorsque des observations importantes sont faites pendant un audit, la Juridiction Financière doit envisager de les communiquer aux personnes chargées de la gouvernance institutionnelle en temps opportun.

B. RELATIONS AVEC LES AUTRES PARTIES PRENANTES

- 2.32. De bonnes relations externes avec le Parlement, l'Exécutif, les médias, les organisations non gouvernementales et les citoyens sont importantes pour que la JF obtienne la confiance, le respect et la crédibilité auprès des parties prenantes.
- 2.33. Pendant les communications avec les parties prenantes, l'auditeur doit être perçu comme étant libre des influences qui pourraient entraver son objectivité ou celle de la Juridiction. Ainsi, l'auditeur doit être indépendant.

Section V : **Compétences**

- 2.34. La JF « doit s'assurer que l'équipe d'audit possède collectivement les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit » (ISSAI 3000/63).
- 2.35. La qualité d'un audit est directement liée à la compétence des auditeurs qui y sont affectés.
- 2.36. La JF a l'obligation, envers les destinataires du rapport et les autres parties intéressées, de faire en sorte que les audits soient effectués par des personnes compétentes. Il est donc essentiel que l'équipe d'audit :
- connaisse les notions et les techniques de l'audit de performance et puisse appliquer cette connaissance ;
 - possède l'expérience et les compétences techniques pour bien traiter le sujet à auditer ;
 - connaisse parfaitement l'entité à auditer ;
 - possède une connaissance générale de l'environnement de l'État.
- 2.37. Il incombe au Président de chambre, ou au chef de section ou au chef d'équipe de déterminer dès le début de la planification de l'audit que l'équipe possède les compétences requises pour exécuter la mission.

- 2.38. La Juridiction Financière doit recruter un personnel avec des qualifications appropriées, adopter des règles et procédures pour former ses agents afin qu'ils réalisent leurs missions de manière efficace. Elle doit également préparer des instructions écrites concernant la conduite des audits, soutenir les aptitudes et l'expérience disponibles en son sein et examiner les procédures internes.

Section VI :

Jugement professionnel et esprit critique

- 2.39. L'auditeur « **doit** exercer son jugement professionnel et son esprit critique, et prendre en considération les problèmes sous différentes perspectives, en conservant une attitude ouverte et objective aux différentes opinions et arguments » (ISSAI 3000/68).
- 2.40. Le jugement professionnel constitue l'application d'une formation, de connaissances et d'une expérience pertinentes, adaptées à la prise de décision et bien éclairées.
- 2.41. Dans l'audit de performance, l'équipe **doit** rassembler une quantité suffisante d'informations pertinentes et faire preuve d'un degré élevé de jugement professionnel.
- 2.42. Le jugement professionnel est essentiel à la conduite appropriée d'un audit.

Encadré n°8 : Exemples de la manière dont le jugement professionnel est exigé dans le contexte des audits de performance

Les points suivants sont des exemples de la manière dont le jugement professionnel est exigé dans le contexte des audits de performance pour :

- identifier et évaluer toute menace à l'indépendance ;
- décider ce qu'il faut auditer ;
- déterminer le niveau requis de compréhension du sujet d'audit et de son contexte ;
- déterminer les objectifs, questions et portée de l'audit ;
- déterminer les critères ;
- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ;
- déterminer les procédures d'examen et de consultation exigées pour l'audit, et la manière dont l'audit va être traité ;
- déterminer les observations qui sont assez importantes pour être incluses dans le rapport ;
- évaluer si des données probantes d'audit suffisantes et appropriées ont été obtenues, et s'il faut en faire plus pour traiter les questions d'audit et pour conclure au regard des objectifs ;
- tirer des conclusions fondées sur les données probantes d'audit obtenues, rapportées aux critères et aux objectifs d'audit ; et
- déterminer les recommandations à formuler.

Source : Bureau du Vérificateur général du Canada

- 2.43. L'équipe d'audit **doit** être réceptive aux opinions et aux arguments des personnes n'ayant pas participé à l'audit (collègues de la Juridiction et interlocuteurs des entités contrôlées) afin d'éviter des erreurs de jugement.

Section VII :

Risque de fraude

- 2.44. L'équipe d'audit **doit** évaluer le risque de fraude lors de la planification de l'audit et être consciente de la possibilité de fraude tout au long du processus d'audit (ISSAI 3000/73).
- 2.45. La fraude se définit comme un acte intentionnel commis par un ou plusieurs individus parmi les employés, la direction, les personnes chargées de la gouvernance, ou les tiers impliquant l'utilisation de la tromperie pour obtenir un avantage injuste ou illégal tel que :
- l'abus de confiance ;
 - la collusion à l'occasion d'appel d'offres ou de l'attribution de contrats ;
 - la tromperie ;
 - la fausse déclaration ;
 - la dissimulation frauduleuse ;
 - les agissements illégaux ;
 - les inexactitudes intentionnelles ;
 - les irrégularités ;
 - les gratifications illégales ;
 - les commissions occultes ;
 - le vol.
- 2.46. La responsabilité principale de la prévention et de la détection de la fraude repose à la fois sur les personnes chargées de la gouvernance et sur les managers de l'entité auditée.
- 2.47. L'équipe d'audit **doit** identifier et évaluer le risque de fraude lorsque celui-ci est important.
- 2.48. L'équipe d'audit **doit** aussi déterminer les procédures d'audit en réponse aux risques de fraude.
- 2.49. Lors de la mise en œuvre des audits, l'équipe d'audit **doit** prendre en compte le risque de fraude lié au sujet considéré (par exemple, pour la passation des marchés publics ou pour l'octroi des subventions et concours financiers). En cas de soupçon ou de découverte de faits susceptibles de constituer une fraude, elle **doit** la porter à l'attention du superviseur et des autorités compétentes pour que les conséquences en soient tirées.

Section VIII :

Comportement professionnel

- 2.50. L'auditeur « **doit** maintenir un comportement professionnel de haut niveau » (ISSAI 3000/75).
- 2.51. Avoir un comportement professionnel signifie que l'auditeur **doit** :
- appliquer des normes professionnelles élevées pour mener à bien le travail de manière compétente et avec impartialité ;
 - ne pas entreprendre un travail qu'il ne serait capable de réaliser ;
 - connaître et appliquer les lois, règlements, conventions, règles, procédures et pratiques applicables ;
 - posséder une bonne compréhension des principes et normes constitutionnels, légaux et institutionnels régissant les opérations de l'entité auditée ;
 - ne pas avoir un comportement qui pourrait discréditer la JF ;
 - se conformer aux principes et exigences éthiques.

- 2.52. Les membres de l'équipe d'audit **doivent** se conformer à toutes les obligations éthiques et déontologiques pertinentes, et éviter toute conduite qui pourrait jeter un discrédit sur leurs travaux, y compris des actions qui pourraient pousser une tierce partie objective ayant connaissance des informations pertinentes à conclure que le travail de l'auditeur était professionnellement insuffisant.
- 2.53. Les membres de l'équipe d'audit **doivent** accorder une attention nécessaire à toutes les phases du processus d'audit. Cela implique un soin adéquat apporté à la planification de l'audit, à la collecte et à l'évaluation des données probantes et à la présentation des observations, des conclusions et des recommandations.
- 2.54. La JF et les membres de l'équipe d'audit **doivent** veiller sur le maintien d'une norme élevée de comportement professionnel au cours du processus d'audit, du choix du thème et de la planification de l'audit et à la présentation des conclusions.
- 2.55. L'auditeur « **doit** être disposé à innover tout au long du processus d'audit » (ISSAI 3000/77).
- 2.56. En étant créatif, flexible et ingénieux, l'auditeur sera dans une meilleure position pour identifier les opportunités de développer des approches innovantes d'audit pour la collecte, l'interprétation et l'analyse des informations.

Section IX :

Contrôle qualité et assurance qualité

- 2.57. L'objectif du système de contrôle qualité est de « s'assurer que les audits sont menés à un niveau de qualité constamment élevé. Les procédures de contrôle qualité traitent des sujets tels que la direction, la supervision, et l'examen du processus d'audit et le besoin de consultation afin de parvenir à des décisions sur des sujets difficiles ou contentieux » (GUID 3910/100).
- 2.58. **Le système de contrôle qualité** comprend les règles et procédures conçues pour fournir à la Juridiction Financière une assurance raisonnable que celle-ci, et son personnel, respectent les normes professionnelles et les exigences légales applicables. L'objectif est de s'assurer que les audits sont menés à un niveau de qualité constamment élevé.
- 2.59. **Le contrôle qualité** désigne les politiques et les procédures mises en place au sein d'une JF afin de s'assurer que ses travaux présentent constamment une qualité élevée.
- 2.60. C'est pourquoi la JF **doit** établir des politiques et procédures destinées à promouvoir une culture interne qui reconnaît la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation de tous ses travaux. Ces politiques et procédures doivent être énoncées par la direction de la juridiction, qui conserve la responsabilité globale du système de contrôle qualité (ISSAI 140).
- 2.61. En outre, il **doit** établir et maintenir un système pour garantir la qualité, à laquelle l'auditeur devra se conformer pour s'assurer que toutes les exigences sont remplies, et mettre l'accent sur des rapports d'audit appropriés, équilibrés et justes qui créent de la valeur et répondent aux questions d'audit (ISSAI 3000/79).
- 2.62. Dans la mise en œuvre du contrôle qualité, le Président de chambre ou de section est un acteur essentiel, car intervenant à différents niveaux :
- au stade de la programmation, il **doit** veiller à obtenir une bonne compréhension de l'entité à auditer et de l'environnement dans lequel elle évolue, prendre en compte les travaux réalisés précédemment, évaluer les risques liés à la mission et s'assurer de la disponibilité des ressources humaines ;

- au stade de planification de la mission, il **doit** répartir les travaux entre les magistrats de la chambre en fonction de critères préalablement définis (compétence, expérience, difficultés liées à la mission, nature de la mission...) ;
 - au stade de l'exécution, il doit s'assurer de la qualité des travaux effectués en veillant à la formation permanente des membres placés sous son autorité et à l'application des méthodes ou normes de l'audit adoptées par la Cour. Il **doit** veiller de façon particulière à la prompte expédition des affaires soumises à la chambre ;
 - au stade du rapport, il **doit** veiller sur la qualité du travail par la formulation de ses observations sur le rapport produit. De plus, les réunions périodiques de chambres ou de sections qu'il préside constituent des occasions pour débattre de questions liées à la qualité des travaux effectués et s'assurer que les observations formulées sont fondées et prises en compte par le rapporteur.
- 2.63. **L'assurance qualité** est le processus visant à comparer ce qui est attendu d'un produit avec ce qui est effectivement fourni aux utilisateurs de ce produit.
- 2.64. Elle vise à garantir :
- la mise en place effective des contrôles nécessaires ;
 - la mise en œuvre satisfaisante des contrôles ; et
 - l'identification des diverses possibilités de renforcer ou d'améliorer par d'autres moyens ces contrôles.
- 2.65. Elle a pour but le développement de la qualité du contrôle ainsi que l'élimination des déficiences dans l'avenir. Elle prend en considération toutes les démarches et procédures mises en œuvre afin d'assurer un haut niveau de la qualité du contrôle et la création des méthodes permettant potentiellement de rehausser ou d'améliorer la qualité des activités de contrôle.
- 2.66. L'assurance qualité fournit donc au dirigeant de la JF une garantie indépendante du bon fonctionnement des systèmes et pratiques de contrôle qualité établis au sein de la juridiction et de la publication de rapports de qualité.
- 2.67. Les personnes menant à bien l'AQ indépendante peuvent être des membres dirigeants de l'unité d'audit de performance (qui ne sont pas impliqués dans la conduite de l'audit) ou être externes. Un examen par les pairs, mené par les membres d'autres ISC nationales, peut aussi être employé à cet effet. L'avantage d'un examen par les pairs est que les intervenants comprennent clairement le rôle et les responsabilités de l'ISC, tout en ayant la distance suffisante permettant à leur évaluation d'être indépendante (GUID 3910/108).

Section X :

Supervision

- 2.68. Le travail de l'équipe d'audit **doit** être continuellement supervisé à tous les niveaux et, à chaque étape de l'audit, par un superviseur qui doit examiner les tâches accomplies et la documentation du travail effectué.
- 2.69. La supervision peut se définir comme le fait d'encadrer, de suivre et d'apprécier le travail effectué par une équipe d'audit de manière à s'assurer que les objectifs fixés sont atteints et que les normes professionnelles sont respectées.
- 2.70. Elle est essentielle pour s'assurer que les objectifs d'audit sont remplis et que la qualité du travail d'audit est maintenue. Une supervision et un contrôle appropriés sont donc nécessaires dans tous les cas, quelle que soit la compétence des membres de l'équipe d'audit.

- 2.71. L'encadrement est un processus essentiel et continu, dans lequel le superviseur :
- fait en sorte que tous les membres de l'équipe comprennent bien les objectifs de l'audit ;
 - délègue les projets de l'audit aux membres de l'équipe en précisant clairement ce qu'on attend d'eux ;
 - donne les conseils, les avis et la formation sur le terrain nécessaires, compte tenu de l'expérience des membres de l'équipe ;
 - fait en sorte que les procédés de l'audit soient satisfaisants et bien exécutés.
- 2.72. Le superviseur fait en sorte que :
- l'audit soit effectué conformément aux procédures et normes professionnelles de la JF ;
 - seul le travail de l'audit nécessaire soit exécuté et que le budget affecté aux déplacements, les calendriers et les délais soient respectés ;
 - les preuves de l'audit soient adéquates et suffisantes, qu'elles soient bien documentées et qu'elles étayent les constatations et les conclusions de l'audit ;
 - l'audit atteigne les objectifs fixés ;
 - les constatations, les conclusions et les recommandations qui figurent dans le rapport soient appropriées.
- 2.73. La supervision ne peut se faire que par un supérieur hiérarchique. Ainsi :
- le chef de mission supervise les travaux confiés aux membres de l'équipe ;
 - le supérieur hiérarchique supervise les travaux du chef de mission et le déroulement de l'audit.
- 2.74. La supervision est documentée par les annotations dans les dossiers d'audit, les notes annexées, et les feuilles de travail incluant les fichiers informatiques.
- 2.75. Plus spécifiquement, la supervision comprend le fait de :
- s'assurer que tous les membres de l'équipe comprennent bien les objectifs d'audit ;
 - s'assurer que les procédures sont adaptées et utilisées de manière appropriée ;
 - s'assurer que les données probantes d'audit sont pertinentes, fiables, suffisantes et documentées ;
 - s'assurer que les normes d'audit internationales et nationales sont respectées ;
 - suivre le progrès de la mission pour s'assurer du respect des programmes de travail ;
 - voir si les membres de l'équipe d'audit ont suffisamment du temps pour mener à bien leur travail, ils comprennent leurs instructions et si leur travail est mené en conformité avec l'approche prévue pour la mission ;
 - soutenir l'auditeur quand c'est nécessaire pour surmonter les épreuves dans l'audit ;
 - fournir un soutien pratique pour la résolution des problèmes qui émergent ;
 - identifier les sujets pour consultation ou traitement par des membres plus expérimentés de l'équipe d'audit pendant la mission ;
 - revoir le travail d'audit.

Section XI :

Caractère significatif ou matérialité

- 2.76. L'auditeur doit prendre en considération le caractère significatif à toutes les étapes du processus d'audit, dont les aspects financiers, sociaux et politiques du sujet considéré, dans l'objectif de créer autant de valeur ajoutée que possible (ISSAI 3000/83).
- 2.77. Le caractère significatif est l'importance relative d'un sujet, dans le contexte dans lequel il est considéré, qui peut modifier ou influencer les décisions des utilisateurs du rapport tels que le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif.
- 2.78. Il peut être considéré en termes quantitatif et qualitatif, tels que l'ampleur relative, la nature et l'effet sur le sujet considéré et les intérêts exprimés par les utilisateurs ciblés ou des bénéficiaires.
- 2.79. Les facteurs quantitatifs concernent l'ampleur des observations qui sont exprimées numériquement. L'équipe d'audit doit prendre en considération l'effet agrégé d'observations individuellement non significatives.
- 2.80. En plus de la valeur monétaire, le caractère significatif comprend aussi des enjeux d'importance sociale et politique, la conformité, la transparence, la gouvernance et la responsabilité. Le caractère significatif peut varier dans le temps et peut dépendre du point de vue des utilisateurs cibles et des parties responsables de l'entité auditée.
- 2.81. Les facteurs qualitatifs peuvent comprendre des éléments tels que :
- le fait de savoir si une observation est le résultat d'un acte intentionnel (fraude) ou n'est pas intentionnelle ;
 - le fait de savoir si un aspect particulier du programme ou de l'entité auditée est significatif en ce qui concerne la nature, la visibilité et le caractère sensible du programme ou de l'entité auditée ;
 - le fait de savoir si la santé ou la sécurité des citoyens est affectée ;
 - le fait de savoir si une observation concerne la transparence ou la responsabilité.
- 2.82. L'équipe d'audit **doit** considérer le caractère significatif lors de la sélection des thèmes d'audit, lors de la détermination des objectifs d'audit, des questions et du périmètre audité, lors de la définition des critères, de l'évaluation des données probantes, de la documentation des observations et de la formulation des conclusions et des recommandations.
- 2.83. L'appréciation du caractère significatif relève du jugement professionnel.

Section XII :

Documentation

- 2.84. L'équipe d'audit **doit** documenter l'audit d'une manière suffisamment complète et détaillée. (ISSAI 3000/86).
- 2.85. L'équipe d'audit **doit** conserver tous les documents pertinents rassemblés et générés pendant un audit de performance. C'est le cas des types de dossiers suivants :
- les détails du plan d'audit et de la méthodologie ;
 - les résultats du travail de terrain et des analyses ;
 - les communications et les retours des échanges avec l'entité auditée ;
 - les examens effectués par le(s) superviseur(s) et les autres garanties apportées par le contrôle qualité.

- 2.86. La documentation du travail d'audit **doit** être suffisante pour permettre à un auditeur, sans relation précédente à l'audit, de comprendre :
- la nature, le calendrier et l'étendue du travail mené ;
 - les observations du travail d'audit, et les données probantes d'audit obtenues ;
 - les sujets d'importance émergeant pendant l'audit (par exemple, les changements dans la portée ou l'approche de l'audit, les décisions concernant un nouveau facteur de risque identifié au cours de l'audit, les actions menées du fait des désaccords entre l'entité auditée et l'équipe) ;
 - les conclusions atteintes à ce sujet, et les jugements professionnels significatifs rendus pour parvenir à ces conclusions.
- 2.87. La documentation d'audit au sein de la JF est constituée de trois (3) types de dossiers qui ont pour but de permettre respectivement une disponibilité des informations du champ de compétence de la Juridiction, une exécution efficace des travaux d'audit ainsi que leur supervision pour une plus grande qualité.
- 2.88. La documentation d'audit au sein de la JF comprend :
- le Dossier Permanent (DP) ;
 - le Dossier Courant (DC) ;
 - et le Dossier de Supervision (DS).
- 2.89. **Le Dossier Permanent** regroupe l'ensemble des informations à caractère permanent relatives à une entité. La programmation ou l'audit doit donner lieu à la consultation du ou des Dossiers Permanents relatifs à l'entité.

Encadré n°9 : Exemple de Dossier Permanent en audit de performance

Le Dossier Permanent peut être constitué comme suit :

1. CADRE INSTITUTIONNEL ET ORGANISATIONNEL

- Actes législatifs et/ou réglementaires relatifs à la création de l'entité
- Statuts
- Contrats de performance (documents consignant les objectifs assignés à l'entité)
- Conventions/contrats
- Actes de nomination des directeurs généraux et des administrateurs
- Procès-verbaux de conseil d'administration
- Organigramme
- Règlement intérieur
- Guide de procédures
- Notes de services portant désignation des chefs de services
- Plans stratégiques et rapports d'évaluation
- ...
- Divers

2. PERSONNEL

- Procès-verbaux de passation de service
- Conventions collectives ou accords d'établissement
- Grilles salariales
- Conventions particulières (accords de départs collectifs)
- Rapports sociaux annuels
- Contrats et bulletins de salaires des principaux dirigeants
- Procès-verbaux de visites et d'enquêtes de l'Inspection du Travail et de la Sécurité sociale
- Liste du personnel
- Bilans sociaux annuels
- Plans sociaux
-
- Divers

3 .COMPTABILITÉ-BUDGETS ET FINANCES

- Budgets et plan d'affaires
- Rapports d'exécution budgétaire
-
- Divers

4. CONTRÔLE

- Rapports d'audit externe sur les dix dernières années (Cour ou chambre des comptes, inspections, autres organes, consultants, etc.)
- Rapports d'audit interne sur les trois dernières années (auditeurs internes, etc.)
- ...
- Divers

5. DIVERS

Source : Note sur la documentation, Cour des comptes du Sénégal

2.90. **Le Dossier Courant**, également appelé **dossier d'audit ou dossier de travail**, est constitué de l'ensemble des documents qui servent à l'audit, à travers ses différentes phases. Il comprend :

- toutes les informations actuelles et pertinentes relatives à l'entité et dont l'utilisation est limitée à l'audit des exercices considérés ;
- toutes les feuilles de travail élaborées à toutes les phases du processus de vérification.

2.91. Le Dossier Courant est subdivisé en sous-dossiers tels qu'indiqués dans l'encadré n°10 :

Encadré n°10 : Modèle de structuration d'un Dossier Courant

1. DCP- SOUS-DOSSIER COURANT PLANIFICATION

- **DCP-1 : Prise de connaissance**
 - DCP-1-1 : Synthèse sur la revue documentaire
 - DCP-1-2 : Entretiens (guides et comptes rendus)
 - DCP-1-3 : Synthèse sur la revue analytique et budgétaire
 - DCP-1-4 : Autres
- **DCP-2 : Portée de l'audit**
- **DCP-3 : Objectifs et critères**
 - DCP-3-1 : Objectifs
 - DCP-3-2 : Critères et sources
- **DCP-4 : Matrice de conception (MC)**

2. DCE- DOSSIER COURANT EXÉCUTION

- **DCE-1 : Question d'audit 1**
 - PT1.1 : Programme de travail 1
 - PT1.2 : Programme de travail 2
 - PT1.3 : Programme de travail 3
 - Etc.

- **DCE-2 : Question d'audit 2**

PT2.1 : Programme de travail 1

PT2.2 : Programme de travail 2

PT2.3 : Programme de travail 3

Etc.

3. DCR-DOSSIER COURANT RAPPORT

DCR-1 : Rapport provisoire

DCR-2 : Contradiction

DCR-3 : Rapport définitif

4. DCC-DOSSIER COURANT CORRESPONDANCE

DCC-1 : Correspondance départ

DCC-1-1 : Lettre de lancement

DCC-1.2 :

DCC-2 : Correspondance arrivée

DCC-2.1 : Réponse lettre lancement

5. DCCO-DOSSIER COURANT CONTRÔLE QUALITÉ

DCCO.1 : Révision planification

DCCO.2 : Révision exécution

DCCO.3 : Révision rapport

2.91.1. **Le Dossier de Supervision** est un dossier regroupant tous les éléments et informations nécessaires au suivi régulier d'une mission de vérification, des recommandations et suites des rapports de la JF.

2.91.2. Il permet de :

- s'assurer du bon déroulement de la mission d'audit ;
- s'assurer de l'exécution de l'audit de manière économique, efficiente, efficace, éthique et ordonnée ;
- garantir le respect des normes et méthodologies de contrôle adoptées par la JF ;
- identifier et documenter les besoins de formation des équipes d'audit ;
- préparer les travaux de planification et de révision.

2.91.3. Le Dossier de Supervision est tenu par le Président de chambre ou le chef de section pour les missions se rattachant à sa chambre ou sa section. Au plus tard deux (2) à trois (3) mois après l'adoption du rapport définitif, le superviseur (Président de chambre ou chef de section) peut mettre le Dossier de Supervision à la disposition du Greffier de chambre. Ce dernier le conserve pour une durée d'un an avant sa transmission au service des archives et de la documentation.

2.91.4. Le dossier est composé de sous-dossiers comprenant :

- les correspondances ;
- le suivi technique ;
- le suivi administratif ;
- les suites du contrôle.

CHAPITRE 3 :

Planification
stratégique de l'audit
de performance

- 3.1. Dans les secteurs couverts par leur mandat, les Juridictions Financières ne peuvent entreprendre chaque année qu'un nombre limité d'audits faute de ressources appropriées. Elles doivent donc opérer des choix qui ont une influence sur la manière dont elles remplissent ces mandats et atteignent les objectifs à elles assignés.
- 3.2. La planification stratégique apparaît alors comme un processus privilégié permettant de sélectionner des thèmes d'audits pertinents et réalisables.
- 3.3. Ce chapitre présente les objectifs de la planification stratégique, les responsabilités des acteurs et le processus de planification stratégique.

Section I :

Définition et objectifs de la planification stratégique

- 3.4. Selon l'ISSAI 3000 « Norme de l'audit de performance », la planification stratégique constitue la base du choix des sujets de l'audit.
- 3.5. La stratégie de l'ISC fournit l'orientation principale pour le travail de l'ISC et donc par extension pour sa fonction d'audit de performance. La stratégie couvre normalement plusieurs années et oriente l'auditeur dans la sélection des thèmes, programmes ou sujets pour l'audit. Alors que le nombre de thèmes, programmes et sujets potentiels est habituellement élevé, la capacité de l'ISC est généralement limitée. En conséquence, les décisions de sélection d'audits doivent être prises avec soin (GUID 3920/8).
- 3.6. La planification stratégique vise à :
 - permettre une couverture optimale du champ de compétence de la Juridiction ;
 - inscrire dans le programme des missions de contrôle en adéquation avec les moyens de la Juridiction ;
 - orienter les missions de contrôle vers les secteurs où la Juridiction Financière peut créer de la valeur ajoutée pour les entités auditées ;
 - identifier les ressources à affecter aux contrôles et leur utilisation effective et établir un calendrier ;
 - permettre aux autorités de superviser et de contrôler les différents audits, ainsi que la Juridiction dans son ensemble.
- 3.7. Les exercices de planification stratégique permettent normalement d'obtenir des programmes d'audit cohérents et convaincants que la JF pourra utiliser comme base pour la planification opérationnelle et l'affectation des ressources.
- 3.8. Les priorités stratégiques de contrôle précisent les domaines sur lesquels la Juridiction entend porter une attention particulière au cours des trois (3), quatre (4) ou cinq (5) prochaines années après une évaluation des programmes antérieurs.

Section II :

Responsabilité des acteurs

- 3.9. La planification stratégique relève de l'initiative du dirigeant de la JF et s'insère dans la planification stratégique globale de la Juridiction.

❖ Le Président de la Juridiction

- 3.10. Le déclenchement du processus peut se faire :
- soit à travers un acte (ordonnance ou arrêté ou note de service) du Président de la JF ;
 - soit au cours d'une réunion de l'instance habilitée de la JF (bureau, conférence des Présidents, plénière...).
- 3.11. Les Juridictions Financières étant organisées en chambres ou en sections, l'initiative des contrôles relèvent de ces organes. Le Président de la Juridiction et le Bureau (ou Conférence des Présidents) énoncent les priorités d'audit en définissant le processus de sélection des domaines et thèmes d'audit.
- 3.12. Le Secrétaire général assiste le Président dans la coordination des travaux du Bureau ou de la Conférence des Présidents, mais aussi dans le suivi de l'exécution des programmes pluriannuels et annuels de contrôle.
- 3.13. Il centralise les propositions émanant des chambres ou sections et élabore les projets de programmes pluriannuels et annuels des activités de contrôle à soumettre au Comité des rapports et programmes.
- 3.14. Il présente en début d'année devant l'instance habilitée un bilan de l'exécution du programme de l'année antérieure. Au début du second semestre de l'année en cours, il présente un état de l'exécution du programme annuel.

❖ Le Bureau ou le Comité chargé de l'élaboration des programmes

- 3.15. L'instance habilitée prépare les projets de programmes pluriannuels et annuels des activités de contrôle de la JF.
- 3.16. Les projets de programmes pluriannuels et annuels sont élaborés sur la base des propositions formulées par les chambres ou les sections.

❖ Le Président de chambre ou de section

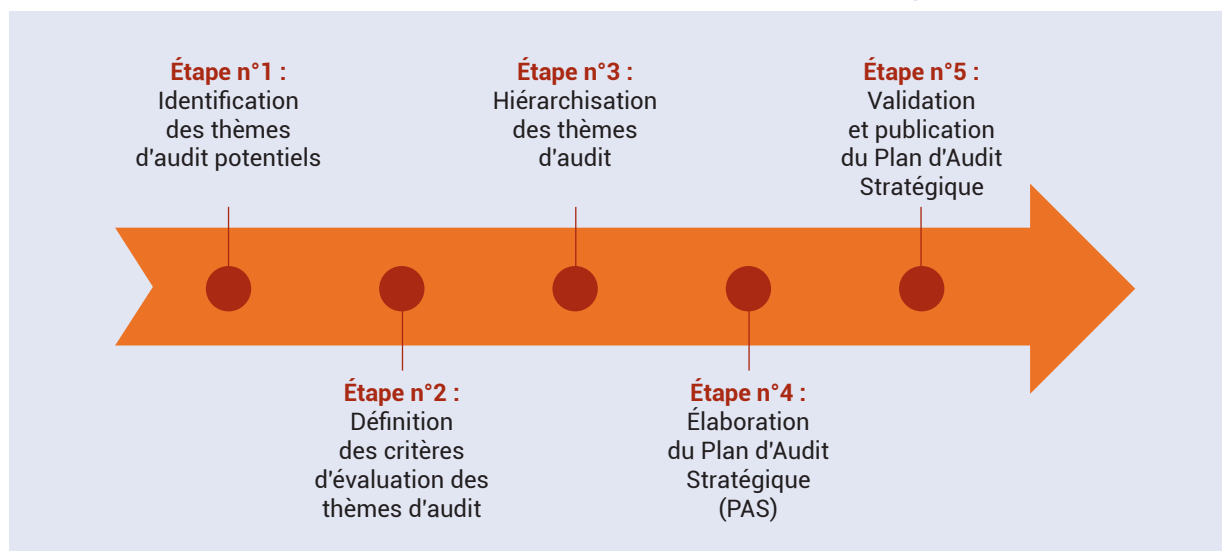
- 3.17. Chaque chambre ou section de la JF doit élaborer des propositions d'audit pour chacun des thèmes jugés prioritaires dans son domaine de contrôle. Lesdites propositions doivent être accompagnées des informations pertinentes et nécessaires pour pouvoir se prononcer sur l'inscription éventuelle de l'audit au programme pluriannuel de contrôle de la JF.
- 3.18. Dans ce cadre, le Président de chambre recueille par le biais du greffe les informations permettant une bonne compréhension des entités relevant du champ de compétences de la chambre ou de la section, prend en compte les travaux réalisés précédemment, évalue les risques liés à chaque mission à programmer et s'assure de la disponibilité des ressources.
- 3.19. Pour ce faire, il confie à un conseiller de la chambre ou de la section la responsabilité de superviser un domaine de compétence précis de la chambre qui doit veiller de manière permanente sur les entités appartenant au champ de compétence ainsi que sur leur environnement.
- 3.20. Le Président de chambre ou de section doit contrôler les informations portées sur le Dossier Permanent de chaque entité par les services de la documentation, des archives et par le Greffier de chambre.

Section III :

Processus de planification stratégique

3.21. La planification peut être réalisée en suivant les étapes présentées ci-dessous :

Schéma n°1 : Différentes étapes du processus de planification stratégique



A. IDENTIFICATION DES THÈMES D'AUDIT POTENTIELS

- 3.22. Elle consiste à cibler les diverses entités publiques qui sont susceptibles de faire l'objet d'un audit tel qu'autorisé par le mandat légal de la JF.
- 3.23. À cet effet, la JF peut mettre en place un Comité, ou une équipe ou confier cette tâche de sélection aux différentes chambres ou sections.
- 3.24. Pour ce faire, la JF **doit** commencer par mener des recherches pour acquérir une connaissance générale de l'univers d'audit en collectant et analysant des renseignements pertinents sur les activités du secteur public.
- 3.25. La JF **doit** sélectionner les thèmes d'audit par le processus de planification stratégique en analysant les thèmes et en conduisant des recherches permettant d'identifier les risques d'audit et les problèmes (ISSAI 3000/89).
- 3.26. La JF **doit** sélectionner des thèmes d'audit qui sont significatifs et peuvent être audités, et qui sont en cohérence avec son mandat (ISSAI 3000/90).
- 3.27. La JF **doit** mener le processus de sélection des thèmes d'audit dans le but de maximiser l'impact attendu de l'audit tout en prenant en compte les capacités d'audit (ISSAI 3000/91).
- 3.28. La JF peut utiliser les outils suivants pour l'identification des facteurs de risques en vue de la formulation des thèmes d'audit pertinents, à savoir :
- **la surveillance des principaux problèmes du secteur public** qui permet de réunir suffisamment d'informations utiles à la compréhension des activités et des problématiques affectant la gestion de ce secteur. Ces informations peuvent être principalement obtenues à partir des rapports d'audit ou d'enquêtes, des articles de presse, des débats parlementaires, des dénonciations portant sur la gouvernance du secteur public, des demandes formulées par l'Assemblée nationale ou par des Partenaires techniques et financiers du pays.

- **les études générales sur des entités, des activités, des projets ou programmes.** Ces études visent à fournir une meilleure compréhension des objectifs de l'entité ciblée, de ses principales activités et de la nature des ressources utilisées pour exécuter ses fonctions ;
 - **les discussions ou échanges avec les inspecteurs ou auditeurs internes** sur les risques associés aux thèmes afin de collecter des informations sur les thèmes d'audit.
 - **la prise en compte des avis des citoyens ;**
 - **la communication avec les parties prenantes externes** (en l'occurrence le Gouvernement, le Parlement, la Société civile, les citoyens, les universitaires, les médias...).
- 3.29. Après avoir collecté et analysé les renseignements pertinents, l'équipe chargée de l'élaboration du plan stratégique des audits **doit** ensuite identifier et analyser les problèmes, les risques et les déficiences de gestion, les liens avec le mandat de la JF.
- 3.30. À partir des résultats de l'analyse des risques et selon les objectifs définis par la JF, l'équipe doit proposer une liste de thèmes d'audit sur lesquels ils devront concentrer leurs travaux (**Modèle de fiche de collecte des informations pour la sélection des thèmes d'audit, cf. annexe n°1**).
- 3.31. Les informations collectées orienteront l'équipe à l'étape suivante du processus de sélection des sujets d'audit, ainsi que dans la formulation des propositions de sujets d'audit à soumettre à la direction de la Juridiction Financière.

B. DÉFINITION DES CRITÈRES D'ÉVALUATION DES THÈMES D'AUDIT POTENTIELS

- 3.32. Les critères d'évaluation sont des référentiels que la JF doit utiliser pour identifier les thèmes d'audit potentiels. Selon le guide de mise en œuvre des ISSAI, en plus des critères propres à la Juridiction, les critères suivants doivent être considérés :

Tableau n°3 : Critères de sélection

	Critères	Facteurs
1	Caractère significatif	Le thème est-il important pour le Gouvernement, le public, l'entité auditée (priorité nationale) et implique-t-il une zone critique ?
2	Responsabilité à l'égard du public	La responsabilité sera-t-elle assumée ? Le thème peut-il être expliqué ?
3	Effets potentiels	Le thème permettra-t-il d'améliorer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des entités publiques ?
4	Amélioration	L'audit aura-t-il des retombées positives sur les finances publiques ?
5	Intérêt législatif ou général	Le thème abordera-t-il un problème juridique ou profitera-t-il au plus grand nombre ?
6	Risques pour la Juridiction Financière	Le thème présente-t-il des risques (en termes de stratégie ou d'image) pour la Juridiction Financière ?
7	Problèmes ministériels	Les sujets de préoccupation de niveau ministériel seront-ils traités par le thème ?
8	Pertinence	Le thème est-il lié à des problèmes concrets, à l'actualité ou à l'état actuel de la société, ou revêt-il une importance à cet égard ?
9	« Auditabilité »	Ce thème peut-il faire l'objet d'un audit ? Est-il pratique à auditer ? Entre-t-il dans le champ du mandat légal de la Juridiction Financière ?
10	Opportunité	Est-ce le bon moment pour réaliser un audit sur ce thème ?

	Critères	Facteurs
11	Travaux antérieurs	Ce thème a-t-il déjà fait l'objet d'un audit ?
12	Autres travaux importants en cours ou prévus	D'autres travaux sont-ils prévus ou ont-ils été réalisés sur le même thème ?
13	Événements susceptibles d'influer sur l'évaluation	Existe-t-il des événements ou des processus de modification susceptibles d'influer sur l'évaluation des thèmes au moment de leur hiérarchisation (cf. évaluation décrite ci-après) ? [1]
14	Demande d'audit de performance	Des demandes spécifiques d'audits de performance ont-elles été formulées ? Il convient de prendre en considération l'origine de la requête afin d'en déterminer l'importance, par exemple, intérêt du Parlement par opposition à des demandes du Ministère.
15	Sensibilité sur le plan politique	Le thème aborde-t-il un sujet politiquement sensible ?

Source : Lignes directrices de la Sous-commission de l'INTOSAI pour l'audit de la performance sur la sélection des thèmes d'audit de la performance

C. HIÉRARCHISATION DES THÈMES D'AUDIT

- 3.33. Une fois que les auditeurs ont identifié les thèmes d'audit potentiel, ils doivent les prioriser afin de déterminer la liste des sujets d'audits que la JF pourra réaliser en fonction des ressources disponibles.
- 3.34. Cette priorisation vise à identifier parmi les sujets d'audit potentiels, ceux qui pourraient être considérés comme les plus pertinents pour la juridiction.
- 3.35. Lors de la priorisation les auditeurs devront tenir compte de différents facteurs clés suivants :
 - **les risques pour la JF** : le sujet d'audit nuirait-il à la réputation de la Juridiction Financière ?
 - **les attentes des parties prenantes externes** (Parlement, Gouvernement, Société civile, médias, citoyens) ?
 - **l'importance du sujet** (aspects économiques ou financiers importants, en lien avec les ODD, enjeux sociaux, politique et de respect des principes de transparence et de bonne gouvernance...) ;
 - **l'auditabilité** (mandat de la Juridiction, non-complexité du sujet, existence d'expertise au sein de la Juridiction, disponibilité de ressources financières et matérielles, accès à l'information...) ;
 - **la valeur ajoutée** (possibilité de formuler des recommandations à impact positif et permettant d'améliorer les pratiques de gestion) ;
 - **l'opportunité**, c'est-à-dire que le temps est indiqué ou approprié pour conduire l'audit sur le sujet et de publier le rapport.
- 3.36. L'équipe de sélection attribuera un coefficient de pondération à chaque critère en fonction de son importance et en faisant appel au jugement professionnel, attribuera un score à chacun des six (6) critères énoncés. La combinaison du coefficient de pondération avec le score attribué au critère permettra de déterminer le poids de chaque critère pour chaque sujet d'audit potentiel.
- 3.37. L'équipe de sélection procèdera à une agrégation des notes obtenues par critère afin d'obtenir le score total de chaque sujet d'audit.
- 3.38. Chaque thème identifié doit être apprécié et tous les facteurs inclus dans l'évaluation doivent être mesurés/notés dans une matrice de notation. Les notes globales doivent refléter le niveau de priorité de l'audit de la performance (**Modèle de fiche de priorisation des thèmes d'audit, cf. annexe n°2**).

D. ÉLABORATION DU PLAN STRATÉGIQUE D'AUDIT (PSA)

- 3.39. Dès que la sélection des audits est faite et les thèmes classés par ordre de priorité, la liste des audits sélectionnés devient une version provisoire du plan stratégique ou pluriannuel d'audit. Ce plan provisoire sera complété par une évaluation du type et des ressources (humaines et financières) qui seront nécessaires pour les audits sélectionnés.
- 3.40. Le Plan Stratégique d'Audit définitif doit inclure les éléments suivants :
- la liste des thèmes à auditer ;
 - la période visée qui est généralement de trois (3) à cinq (5) ans ;
 - les ressources nécessaires ;
 - le nombre total d'auditeurs requis par audit en mentionnant les compétences disponibles et les experts à recruter ainsi que les besoins en renforcement des capacités.

E. VALIDATION ET PUBLICATION DU PLAN STRATÉGIQUE D'AUDIT

- 3.41. Une fois que le plan stratégique est préparé, il doit être examiné et validé selon les procédures de chaque JF.
- 3.42. La JF doit prévoir des procédures permettant aux dirigeants de faire un choix judicieux des sujets d'audit à exécuter et valider le plan global. Elle pourrait par exemple organiser une réunion permettant à l'équipe d'auditeurs de présenter le contenu du plan.
- 3.43. Une fois le Plan Stratégique d'Audit approuvé, il doit être publié par les canaux appropriés (en interne au personnel et à l'externe, à la disposition du public sur le site Internet de la JF ou par d'autres moyens). Le plan doit également être mis à la disposition du personnel afin de faciliter son exécution.

CHAPITRE 4 :

Planification d'une
mission d'audit direct
de performance

- 4.1. Le présent chapitre contient les exigences et les lignes directrices pour la planification d'audit direct de performance. L'objectif de ces exigences est d'établir l'approche générale que l'auditeur doit appliquer lors de la planification d'une mission d'audit de performance.
- 4.2. Il porte sur la conception de chaque audit, en se concentrant sur ce qu'il faut auditer, les objectifs, les critères à appliquer et les méthodes de collecte de données et d'analyse à utiliser.
- 4.3. La planification ou conception de l'audit constitue la phase la plus importante d'une mission d'audit. Elle consiste à organiser à l'avance son temps, ses activités selon un certain plan qui s'inscrit dans un échéancier temporel.
- 4.4. Une planification adéquate du travail d'audit contribue à garantir que :
 - les domaines importants de l'audit bénéficient de l'attention adéquate ;
 - les problèmes probables sont identifiés ;
 - le travail est exécuté dans les meilleurs délais.
- 4.5. Les décisions prises au moment de la planification permettent d'élaborer la stratégie pour l'ensemble de l'audit de performance et ont une incidence déterminante sur l'exécution des travaux ainsi que sur la nature et la qualité du rapport.

Section I :

Importance de la planification ou de la conception de l'audit

- 4.6. La planification de l'audit est importante dans la mesure où elle permet :
 - d'affecter correctement le travail aux membres de l'équipe d'audit de performance ;
 - de déterminer si l'audit est utile et réalisable ;
 - de fixer des objectifs clairs et raisonnables ;
 - de définir une approche d'audit réaliste et solide et à prévoir les ressources nécessaires.
- 4.7. L'équipe d'audit doit planifier l'audit de manière à contribuer à un audit de haute qualité qui sera mené à bien de manière économique, efficiente et efficace, en temps opportun, et en conformité avec les principes de bonne gestion de projet (ISSAI 3000/96).
- 4.8. Après le choix du sujet d'audit, l'auditeur doit concevoir l'audit de manière à contribuer à un audit de haute qualité qui sera mené de manière économique, efficiente, efficace et en temps voulu, et en conformité avec les principes de la bonne gestion de projet. Une conception bien pensée est en général indispensable à l'audit de performance. Le travail préliminaire est souvent appelé une pré-étude (GUID 3920/16).
- 4.9. L'objectif de la phase de conception est de déterminer si les conditions pour un audit sont réunies, et si c'est le cas, de produire une proposition d'audit avec un plan de travail et un plan de recherche (GUID 3920/17).

A. EXIGENCES RELATIVES À LA PLANIFICATION

- 4.10. Une fois le programme annuel de contrôle adopté, le responsable compétent (par exemple, le Président de chambre concerné) doit constituer l'équipe d'audit. À cette fin, il **doit** remplir le **modèle de constitution de l'équipe d'audit (cf. modèle en annexe n°4)**.
- 4.11. Le Président de chambre prépare, à partir du Dossier Permanent existant ou des documents à demander dans le cas contraire, **une lettre de mission (cf. modèle en annexe n°5)** qu'il partage avec le chef de mission ou d'équipe.
- 4.12. Cette lettre de mission précise également les objectifs et les moyens du contrôle, les types de travaux à conduire, la durée de la mission et la date limite de dépôt du rapport provisoire. Elle peut être modifiée pour tenir compte de l'évolution de la mission.
- 4.13. Le Président de la JF ou de la chambre ou de la division notifie cette lettre de mission à l'entité auditée. Cette lettre rappelle à l'entité auditée que le secret professionnel ne peut être opposé aux auditeurs conformément aux dispositions de la loi régissant la Juridiction Financière. Elle peut proposer la tenue de la réunion d'ouverture ou de lancement avec les représentants de l'entité concernée.
- 4.14. La lettre contient, en outre, le fondement de la compétence de la JF, les noms des membres de la mission et la désignation en annexe des documents nécessaires à l'audit.
- 4.15. À la réception du courrier fixant la date de la réunion de lancement, une concertation a lieu entre l'équipe de contrôle et le Président de la chambre ou de la section pour préparer ladite réunion et s'accorder sur les grandes orientations telles que déclinées dans la lettre de mission.
- 4.16. Le Président de la chambre ou de la section qui préside la réunion présente la JF et les procédures d'audit aux dirigeants de la structure à auditer.
- 4.17. L'équipe d'audit profite de cette première rencontre pour procéder à l'inventaire des documents reçus afin de s'assurer qu'ils sont conformes et suffisants pour lui permettre de commencer sa mission.
- 4.18. L'équipe d'audit doit également s'entourer de toutes les garanties nécessaires pour un audit de qualité. Cet audit est réalisé :
 - à un coût raisonnable : la JF doit éviter les surcoûts nés des charges relatives aux équipes pléthoriques ou à la durée prolongée et injustifiée de missions d'audits ;
 - avec efficacité : l'audit doit atteindre les résultats escomptés ;
 - de manière optimale : l'audit doit être réalisé de manière efficiente ;
 - en conformité avec les principes de bonne gestion de projet.
- 4.19. La phase de planification **doit** être menée avec la plus grande rigueur.
- 4.20. L'équipe d'audit **doit** considérer les besoins et intérêts des principaux utilisateurs ciblés, y compris des parties responsables de l'entité auditée. Ces besoins et intérêts peuvent influencer la sélection des objectifs d'audit et les types d'analyse à mener.
- 4.21. La phase de planification devrait contenir les éléments ci-dessous présentés :
 - l'évaluation du caractère auditable du sujet ;
 - la compréhension de ce qui est audité ;
 - la définition de(s) objectif(s) d'audit et des questions d'audit ;
 - la définition du périmètre de l'audit ;
 - l'établissement des critères d'audit ;
 - la sélection des méthodes permettant de rassembler les données probantes d'audit ;
 - la bonne gestion de projet et l'examen et l'approbation du plan d'audit par la direction de la Juridiction Financière : gestion des risques d'audit et communication dans la phase de planification.

B. ÉVALUATION DU CARACTÈRE AUDITABLE DU SUJET

- 4.22. Parmi les critères utilisés pour choisir les thèmes d'audit lors de la planification stratégique figure celui de l'auditabilité du sujet considéré. Lors de la planification de la mission ou la conception de l'audit, il est indispensable tout d'abord de procéder à la réévaluation de manière approfondie de l'auditabilité du sujet considéré.
- 4.23. L'évaluation du caractère auditable est une exigence importante dans le processus de planification. L'équipe d'audit **doit** s'interroger à nouveau sur la pertinence et la rentabilité de l'audit programmé.
- 4.24. À cet effet, elle **doit** s'assurer de :
- la disponibilité de critères et de leur pertinence ;
 - l'existence d'une base raisonnable pour développer de nouveaux critères d'audit ;
 - la disponibilité d'informations ou données probantes exigées ;
 - l'existence de dispositions prises par l'entité pour prendre en charge le problème, objet de l'audit ;
 - l'accessibilité à moindre coût des informations ou des données probantes ;
 - l'inexistence de facteurs pouvant empêcher d'utiliser certaines procédures ou techniques d'audit.
- 4.25. Ces diligences aident l'équipe d'audit à décider du caractère auditable ou non du sujet considéré. Le chef de mission peut renseigner le tableau suivant servant au superviseur et à la personne ou unité chargée du contrôle qualité afin de s'assurer que la diligence est satisfaite.

Tableau n°4 : Questions liées à l'évaluation du caractère auditable du sujet considéré

Questions	Oui	Non	Observations
Existe-t-il des critères disponibles ?			
Les critères existants sont-ils pertinents ?			
Existe-t-il une base raisonnable pour développer de nouveaux critères d'audit ?			
Les informations ou données probantes exigées sont-elles susceptibles d'être disponibles ?			
Le problème, objet de l'audit, est-il déjà en train d'être traité par l'entité auditée ?			
Les informations ou les données probantes exigées peuvent-elles être obtenues de manière efficiente ?			
Existe-t-il des facteurs pouvant empêcher d'utiliser certaines procédures ou techniques d'audit ?			

C. PRISE DE CONNAISSANCE DU SUJET CONSIDÉRÉ

- 4.26. L'objectif au début de la phase de conception est de développer une compréhension solide du sujet considéré ("ce qui est audité"), et des risques et défis dans le domaine. L'audit de performance est un processus d'apprentissage (GUID 3920/21).
- 4.27. Une bonne compréhension de l'entité et du domaine à auditer permet, entre autres, à l'équipe d'audit de bien cibler les domaines à vérifier et de concevoir la mission de manière à réduire le risque de faire des constatations erronées, de tirer des conclusions fausses et de faire des recommandations inappropriées. Elle contribue de plus à assurer que l'audit sera planifié de façon ordonnée, efficiente et efficace.
- 4.28. L'examen du dossier permanent s'il existe ou des documents demandés avant ou lors du lancement de la mission permet d'avoir une connaissance sommaire de l'entité ou du domaine à auditer. La réunion de lancement ou d'ouverture de la mission permet également d'obtenir

d'autres documents et informations utiles à la compréhension de l'entité ou du domaine à auditer.

- 4.29. Au cours des autres rencontres ou séances de travail à convenir avec l'entité à auditer, l'équipe d'audit doit collecter davantage de données. Cette collecte des données vise principalement à réunir suffisamment d'informations pour pouvoir apprécier d'autres problèmes d'audit. Un nombre important de procédures et de techniques peuvent être utilisées pour réunir les informations nécessaires : revue documentaire, entretiens, visite ou inspection des lieux...
- 4.30. L'équipe d'audit peut solliciter la production par l'entité, ou collecter elle-même les documents ou informations suivantes :
- les textes législatifs et réglementaires importants régissant l'entité ou les activités à auditer ;
 - le mandat, la mission et les objectifs de l'entité ou du programme ;
 - le contexte dans lequel évolue l'entité ;
 - la structure organisationnelle ;
 - les programmes et les activités principales ;
 - les contraintes externes ayant un effet sur la réalisation du programme ou de l'activité ;
 - les clients, les bénéficiaires des services et les parties prenantes ;
 - les ressources humaines, financières et matérielles mises à la disposition de l'entité ;
 - les processus de gestion ;
 - les résultats escomptés en matière d'économie, d'efficacité, d'efficience, d'équité ou du point de vue environnemental ;
 - les rapports d'audit interne décrivant les lacunes antérieures ou les faiblesses connues ;
 - les guides de procédures ;
 - les études antérieures dans le domaine.
- 4.31. L'équipe d'audit peut consulter les sources d'informations suivantes :
- les rapports, études, évaluations et enquêtes consacrés à l'audit ;
 - les études scientifiques et les travaux de recherche pertinents ;
 - l'opinion des experts du domaine ;
 - les systèmes d'information ;
 - les statistiques officielles ;
 - les enquêtes parlementaires ;
 - les travaux réalisés par d'autres Gouvernements ;
 - les articles de presse.
- 4.32. Elle peut aussi consulter les organisations non gouvernementales et les associations opérant dans le domaine à auditer. Elles peuvent disposer d'informations récentes et pertinentes relatives à l'objet de l'audit.

Encadré n°11 : Conseils pratiques pour la prise de connaissance de l'entité à auditer

L'équipe d'audit doit comprendre que la collecte des données est un processus itératif qui s'effectue pendant l'étude préliminaire et l'étude principale d'un audit.

Il peut être nécessaire de rassembler des informations supplémentaires et de tester les hypothèses initiales dans la phase de conception une fois que le sujet d'audit a été choisi. Ces informations aideront à décider de l'approche d'audit la plus pertinente.

Il est important que l'équipe d'audit compare les coûts d'obtention des informations et la valeur ajoutée des informations pour l'audit.

Les informations rassemblées dans la phase de planification peuvent rendre nécessaire un ajustement de ce qui doit être audité (GUID 3920/21).

D. DÉFINITION DES OBJECTIFS ET QUESTIONS D'AUDIT

- 4.33. Les objectifs d'audit sont des énoncés précis de ce que l'audit cherche à accomplir, le souci étant de s'assurer que les notions d'économie, d'efficacité et d'efficacités sont respectées dans l'exécution du secteur audité.
- 4.34. L'auditeur **doit** établir des objectifs d'audit clairement défini(s) qui sont liés aux principes de l'économie, de l'efficacité ou de l'efficacités. Les objectifs déterminent l'approche et la conception de l'audit (GUID 3920/24).
- 4.35. Les objectifs d'audit **doivent** avoir, autant que possible, un lien avec les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités considérés séparément ou de manière combinée.
- 4.36. L'équipe d'audit **doit** veiller à fixer un seul objectif général d'audit par mission. Toutefois, selon la complexité de l'audit, elle peut ajouter un (1), voire deux (2) autres objectifs généraux.
- 4.37. L'objectif d'audit **doit** se concentrer sur les attentes des destinataires du rapport (pouvoir législatif, Gouvernement, entités auditées), ou sur des enjeux liés à la gestion d'un service public et sur d'autres enjeux pertinents pour les citoyens et autres utilisateurs impliqués.
- 4.38. À la fin de la mission, l'équipe d'audit **doit** être en mesure de tirer une conclusion par rapport à chacun des objectifs et éviter des efforts d'investigations inutiles et coûteux.

Encadré n°12 : Conseils pratiques pour définir des objectifs d'audit

Lors de la détermination des objectifs d'audit, l'équipe doit établir quels sont les problèmes ou risques les plus importants, et quels sont les endroits où l'audit peut apporter le plus de valeur ajoutée. Pour aider à définir des objectifs d'audit appropriés, l'équipe d'audit peut mener des entretiens avec les principales parties prenantes et experts, et analyser les problèmes potentiels de plusieurs points de vue.

Les objectifs d'audit doivent être décrits aussi simplement que possible. Ils doivent être des énoncés brefs et précis commençant par un verbe d'action pour indiquer le but de l'audit. C'est ce qui leur confère leur caractère mesurable. Ils doivent être formulés de façon à ce qu'on puisse en tirer des conclusions. Ces énoncés pourraient commencer par des expressions telles que :

- vérifier si...
- évaluer si...
- évaluer dans quelle mesure...
- déterminer ...
- identifier...
- comparer...
- cerner...
- s'assurer...
- examiner...
- apprécier...

- 4.39. Les objectifs d'audit peuvent être exprimés sous la forme d'une question d'audit générale qui est ensuite divisée en plusieurs sous-questions plus détaillées/plus spécifiques.
- 4.40. Les questions d'audit doivent répondre aux objectifs d'audit et être complémentaires, ne pas se chevaucher et être collectivement exhaustives pour répondre à l'objectif/question général de l'audit.

4.41. L'équipe d'audit **doit** veiller à ce que la formulation des questions d'audit repose sur des considérations rationnelles, objectives et neutres. Les termes utilisés doivent être clairement définis, et ce notamment afin d'assurer une compréhension mutuelle claire de l'objet et de la consistance des contrôles à effectuer. Si les questions ne sont pas formulées correctement, la collecte d'informations probantes pour y répondre pourrait s'avérer difficile.

4.42. Selon l'approche choisie pour conduire l'audit, l'équipe d'audit peut adopter la démarche ci-après :

- Dans le cadre de l'approche axée sur les résultats :

4.42.1. Après avoir formulé la question d'audit de base, l'équipe d'audit doit la décomposer en sous-questions précises et vérifiables auxquelles l'étude devra répondre, c'est-à-dire en questions plus précises descriptives (qu'est-ce que c'est ?) ou explicatives (pourquoi est-ce comme cela ?).

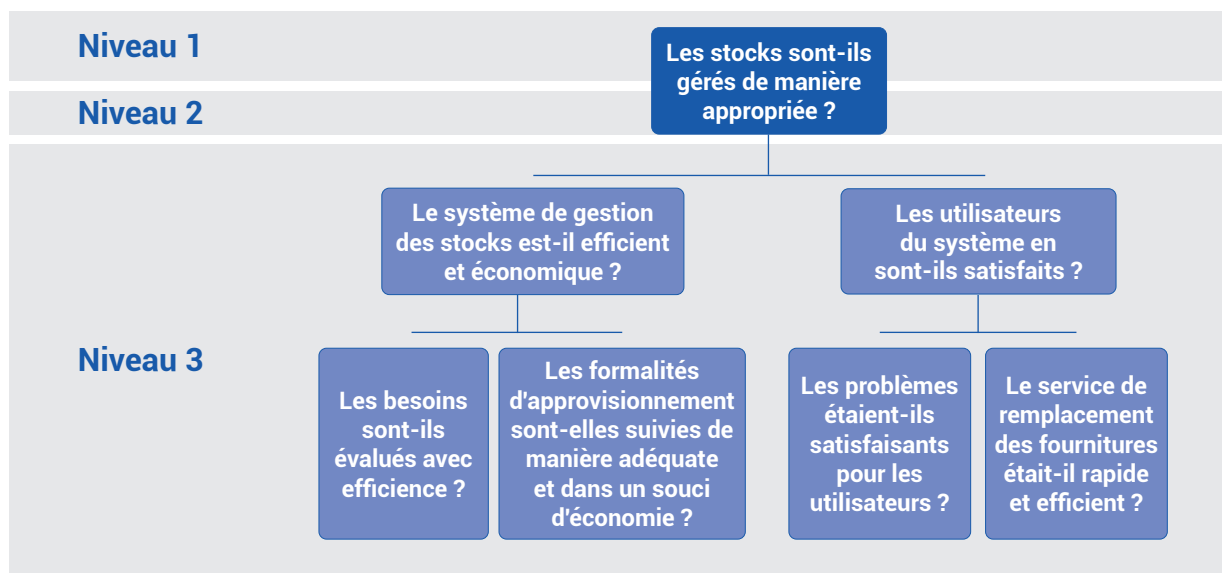
4.42.2. Une technique appelée « analyse des problèmes » permet de décomposer la question d'audit de base en un certain nombre de questions plus détaillées, de manière à former une pyramide¹.

4.42.3. L'objectif de la technique est de déterminer s'il sera faisable de tirer des conclusions de la principale question d'audit et d'assurer une chaîne logique entre les procédures d'audit et les sous-questions, en remontant jusqu'à la principale question d'audit. Cet exercice permet de prendre en compte tous les aspects d'une question ou d'une sous-question².

4.42.4. Le tableau qui suit présente un exemple simple de l'utilisation de l'analyse des problèmes.

Schéma n°2 : Exemple d'analyse des problèmes

L'objectif de l'audit est de vérifier si les stocks ont été bien gérés.



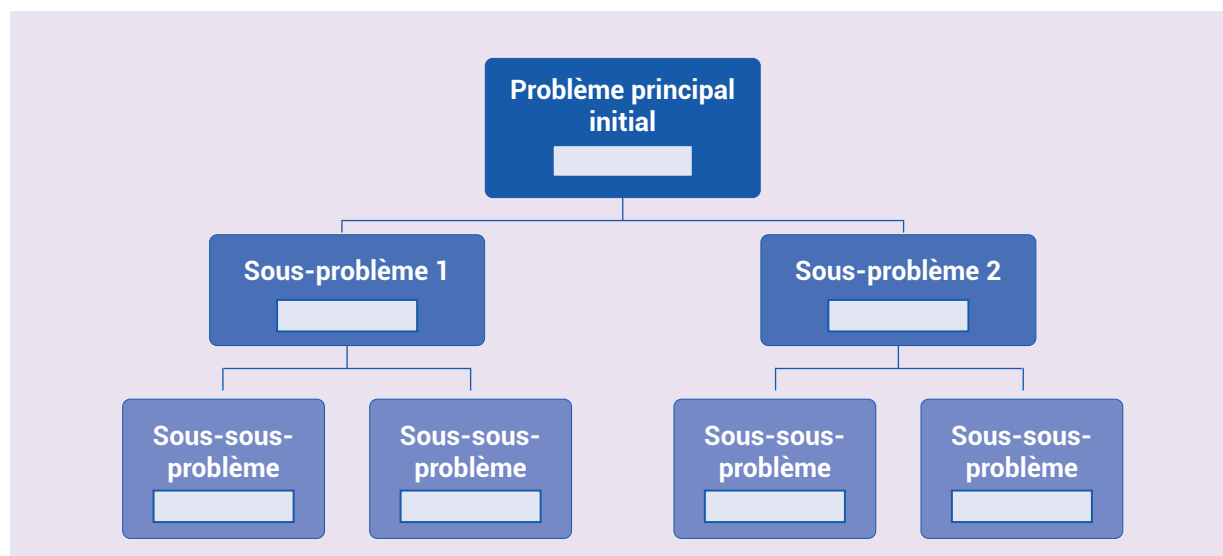
¹ MINTO B ; Le principe de la pyramide de Minto ; ED Minto International Inc 2003

² Tirés des lignes directrices de la Sous-commission de l'INTOSAI pour l'audit de la performance sur la conception des audits de la performance : définition des questions et des critères d'audit/3).

- Dans le cadre de l'approche axée sur les problèmes

- 4.42.5. L'équipe d'audit doit décomposer le principal problème. Elle peut utiliser la technique appelée « Arbre des problèmes » qui permet de scinder le problème principal en sous-problèmes ou facteurs de causalité. La figure qui suit illustre l'utilisation d'un arbre des problèmes³.

Schéma n°3 : Arbre des problèmes



Encadré n°13 : Conseils pratiques pour concevoir des questions d'audit

L'équipe d'audit doit concevoir des questions d'audit qui répondent aux objectifs de l'audit. Cela aidera à définir et à structurer l'audit (GUID 3920/31).

La formulation de questions d'audit est un processus itératif dans lequel les questions sont indiquées de manière répétée et affinée par l'équipe d'audit, en tenant compte des informations nouvelles connues sur le sujet ainsi que de la possibilité d'obtenir des réponses (GUID 3920/34).

E. DÉFINITION DE L'ÉTENDUE/PORTÉE

- 4.43. L'audit de performance ne peut pas viser tous les problèmes de l'entité à la fois. Par conséquent, l'équipe d'audit **doit** faire des choix pour délimiter la portée de l'audit en identifiant les sujets qui feront l'objet de la vérification. En d'autres termes, il s'agit de déterminer « quoi et jusqu'où vérifier » (Guide d'audit de performance GREFIAF).
- 4.44. Dans un audit de performance, l'étendue concerne, entre autres, les questions spécifiques à poser, le type d'étude à réaliser et la nature de l'enquête. Pour déterminer aisément, l'équipe d'audit doit répondre aux questions contenues dans le tableau ci-après :

Tableau n°5 : Les quatre (4) questions essentielles pour déterminer l'étendue de l'audit

Quoi ?	• Quelles sont les questions ou les hypothèses spécifiques à examiner ? • Quel type d'étude semble approprié ?
Qui ?	• Qui sont les principaux acteurs concernés et les Ministères et Organismes audités ?
Où ?	• Quels sont les lieux concernés par l'audit ? Le nombre de lieux à couvrir est-il limité ?
Quand ?	• La période couverte est-elle limitée ?

³ Tirés des lignes directrices de la Sous-commission de l'INTOSAI pour l'audit de la performance sur la conception des audits de la performance : définition des questions et des critères d'audit/3

Encadré n°14 : Conseils pratiques pour déterminer la portée ou l'étendue

Pour définir ce périmètre, l'équipe d'audit doit identifier les entités qui seront incluses dans l'audit ou quel programme particulier, ou quelle dimension d'un programme définit la frontière de l'audit. Elle doit aussi identifier la période temporelle devant être examinée, et, le cas échéant, les lieux devant être inclus.

Pour éviter un audit trop cher ou trop complexe, le périmètre de l'audit peut exclure certaines activités ou entités de l'audit, même si les activités ou entités sont pertinentes pour l'objectif d'audit en principe. L'équipe doit débattre du périmètre de l'audit avec l'entité auditée en vue de réduire les incompréhensions ou les fausses attentes.

Il existe un lien direct entre les objectifs d'audit, les questions d'audit et son périmètre. Ainsi, les changements même mineurs des objectifs ou des questions d'audit peuvent avoir un impact important sur le périmètre général de l'audit (GUID 3920/35 et 3920/36).

F. DÉTERMINATION DES CRITÈRES

- 4.45. L'équipe d'audit **doit** établir des critères d'audit adaptés, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité (ISSAI 3000/45).
- 4.46. Les critères d'audit de performance sont des normes raisonnables et spécifiques au sujet considéré, en fonction desquelles l'économie, l'efficience et l'efficacité des opérations peuvent être appréciées. Ils reflètent un modèle de contrôle normatif du sujet considéré. Ils représentent des pratiques exemplaires, c'est-à-dire ce qu'une personne raisonnable et informée attendrait de « ce qui devrait être ».
- 4.47. Les critères d'audit définissent les éléments par rapport auxquels l'entité auditée sera jugée : politiques, lois, objectifs prédéfinis, normes professionnelles, etc.
- 4.48. Les critères d'audit jouent un rôle important dans la conduite de tout audit de performance, dans la mesure où ils :
 - constituent une base commune de communication au sein de l'équipe d'audit et avec la direction de la JF concernant la nature de l'audit ;
 - constituent une base de communication avec la direction des entités auditées ;
 - constituent une base pour la phase de collecte des données en fournissant un socle sur lequel s'édifient les procédures de collecte d'éléments probants ;
 - fournissent la base de constatations d'audit et contribuent, par là même, à apporter forme et structure aux observations.
- 4.49. L'équipe d'audit **doit** avoir conscience du caractère des critères d'audit retenus ; ils peuvent être par nature normatifs et spécifiques, ou plus généraux.
- 4.50. La nature de l'audit de performance, le domaine du secteur concerné et les questions d'audit déterminent la pertinence et les types de critères appropriés.
- 4.51. À la phase d'examen de l'audit de performance, l'équipe d'audit doit formuler ses constatations par rapport aux critères choisis.
- 4.52. Les critères d'audit **doivent** être fixés objectivement. Pour ce faire, l'équipe d'audit doit étudier le sujet considéré rationnellement et faire preuve de jugement professionnel. L'équipe d'audit doit dans ce cadre :
 - disposer d'une connaissance générale du domaine à auditer et s'être familiarisée avec les documents juridiques et autres documents pertinents, ainsi qu'avec les études et audits récents dans ce domaine ;

- disposer d'une bonne connaissance des motifs et de la base juridique du domaine ou de l'activité à auditer et des buts et objectifs fixés par le pouvoir législatif ou le gouvernement dans ce domaine ;
- bien comprendre les attentes des principales parties prenantes et avoir certaines connaissances spécialisées ;
- disposer d'une connaissance générale des pratiques et expériences d'autres domaines ou activités gouvernementaux pertinents ou similaires.

4.53. Les critères d'audit peuvent être obtenus des sources suivantes :

- les lois et les règlements régissant le fonctionnement du domaine, des activités faisant l'objet de l'audit de performance ;
- les décisions prises par le pouvoir législatif ou l'Exécutif dans le domaine faisant l'objet de l'audit de performance ;
- les références aux comparaisons et aux meilleures pratiques ;
- les normes nationales régissant le domaine et les activités faisant l'objet de l'audit de performance ;
- les principaux indicateurs de rendement fixés aux administrations publiques ;
- les conseils et les productions d'experts indépendants du domaine ;
- les connaissances scientifiques et les autres sources d'informations fiables ;
- les critères utilisés précédemment dans des audits similaires ou par d'autres organismes de contrôle ;
- les organisations nationales ou internationales dont les programmes sont similaires ;
- les enquêtes antérieures réalisées par le législatif ou le Gouvernement, les publications nationales ;
- les publications spéciales à caractère scientifique et sur d'autres sources comme les normes professionnelles et les meilleures pratiques internationalement reconnues dans le domaine.

Encadré n°15 : Conseils pratiques pour la détermination des critères

L'équipe d'audit peut utiliser plusieurs sources différentes pour identifier les critères d'audit : textes législatifs ou réglementaires, indicateurs clés de performance établis par l'entité auditée ou par le Gouvernement, procédures détaillées pour une fonction, etc.

Elle peut définir facilement les critères lorsque les objectifs établis par le pouvoir législatif sont clairs, précis et pertinents. Cependant, lorsque les objectifs définis par les pouvoirs publics sont vaguement formulés, contradictoires ou inexistants, l'équipe d'audit peut établir des critères qui reflètent le résultat idéal ou attendu au regard duquel la performance de l'entité peut être mesurée.

Si, d'un autre côté, l'équipe d'audit utilise les critères de performance ou les normes établies par l'entité auditée, elle doit être prudente. Le fait de respecter ces normes ne revient pas nécessairement à une bonne performance et l'auditeur doit être conscient du fait que l'entité auditée peut établir des normes déraisonnablement basses afin d'être assurée de les respecter.

L'équipe d'audit doit, dans le cadre de la planification ou de la conduite de l'audit, débattre des critères d'audit avec l'entité auditée et peut-être avec les parties prenantes concernées.

Les critères doivent être :

- pertinents et liés logiquement ou causalement aux questions d'audit ;
- compréhensibles, courts et clairs, c'est-à-dire sans ambiguïté et faciles à comprendre ;
- complets, collectivement exhaustifs pour chaque question d'audit – pris ensemble, ils sont suffisants pour répondre aux questions d'audit ;
- objectifs, exempts de tout biais et pouvant être testés, afin qu'il soit possible d'identifier quelles procédures et données probantes sont nécessaires pour fournir une réponse et pour conclure au regard des critères retenus (GUID 3920/41).

G. CHOIX DES MÉTHODES DE COLLECTE DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 4.54. La détermination des méthodes à utiliser pour rassembler et analyser les données probantes constitue une partie importante de la planification de la mission de l'audit.
- 4.55. Le choix de ces méthodes est orienté par les objectifs d'audit fixés, les questions d'audit formulées, le périmètre d'audit défini et les critères d'audit déterminés.
- 4.56. Pendant cette phase de conception, l'objectif du choix des méthodes est de se concentrer spécifiquement sur ce dont l'équipe d'audit a besoin de savoir pour répondre aux questions d'audit et répondre aux critères, sur l'endroit où elle peut obtenir les informations et sur la manière de l'obtenir.

Encadré n°16 : Conseils pratiques pour le choix des méthodes de collecte des éléments probants

Pour réussir bien cette étape, l'équipe d'audit peut :

- mener un test pilote dans lequel elle teste la méthode de collecte des données en vue d'adopter les meilleures normes et méthodes. Si des problèmes pratiques concernant la disponibilité des données, ou la faisabilité et le coût de leur collecte impacte négativement sur le choix des méthodes, elle peut avoir à se contenter de la deuxième meilleure solution ;
- décider de collecter des données primaires, en cas de problème de la disponibilité des données déjà élaborées, ou de leur mauvaise qualité en développant des questionnaires, des dossiers statistiques, des observations, etc ;
- envisager de changer la conception de l'audit. Elle doit décider quelles méthodes peuvent être utilisées de manière appropriée dans l'audit, c'est-à-dire quels sont leurs avantages et leurs désavantages, et si les méthodes sont trop coûteuses à utiliser par rapport aux résultats attendus. Dans ces situations, la pertinence et la valeur ajoutée d'un changement de la conception doivent être examinées, et des changements doivent être apportés aussi vite que possible dans l'audit (GUID 3920/45 à 3092/47).

- 4.57. Les audits de performance peuvent être fondés sur une large variété de méthodes de collecte de données qui sont fréquemment utilisées dans les sciences sociales, telles que les sondages, les entretiens, les observations et la collecte de données administratives et de documents écrits (voir chapitre 5 : Réalisation de l'audit).
- 4.58. L'équipe d'audit doit établir une stratégie appropriée pour l'audit en combinant la conception des études, les méthodes et techniques d'audit permettant de s'adapter au contexte, l'objectif, les questions, les critères et les aptitudes et ressources de l'auditeur, ainsi que la disponibilité des données.

H. ÉLABORATION DU PLAN D'AUDIT ET DE LA MATRICE DE CONCEPTION (OU GRILLE LOGIQUE D'AUDIT)

- 4.59. La planification méthodologique de l'audit de performance doit conduire à l'élaboration d'un plan d'audit.
- 4.60. Encore appelé plan d'enquête, programme de vérification, plan de contrôle ou plan de mission, le plan d'audit est un outil destiné à déterminer ce sur quoi l'audit va porter et la manière de procéder.
- 4.61. Le plan d'audit a pour principaux objectifs :
 - d'établir une relation claire entre objectifs d'audit, méthodologie d'audit et travail de terrain prévu ;

- d'identifier et de documenter les procédures devant être mises en œuvre ;
 - de faciliter la supervision et le contrôle.
- 4.62. Le plan d'audit **doit** être écrit et documenté avant d'être présenté à la direction de la Juridiction Financière pour approbation.
- 4.63. Le chef de mission est responsable de l'exécution du programme d'audit, ainsi que de la répartition des tâches aux membres de l'équipe. Il **doit** garantir la haute qualité et la production en temps voulu des réalisations de l'équipe d'audit.
- 4.64. Il **doit** s'assurer que l'équipe d'audit a les compétences professionnelles nécessaires pour la réalisation de l'audit et que tous les membres de l'équipe comprennent :
- la signification des questions d'audit de la même manière ;
 - les termes de référence du travail qui leur est assigné et ;
 - la nature des responsabilités exigées d'eux par les normes d'audit applicables.
- 4.65. Lors de l'élaboration d'un plan d'audit, l'équipe d'audit **doit** déterminer le calendrier et les ressources nécessaires.
- 4.66. L'équipe d'audit **doit** également indiquer s'il est nécessaire de consulter des experts internes ou externes (consultants, autres auditeurs) afin d'améliorer la qualité de l'audit. Un plan en plusieurs grandes étapes peut aider l'équipe à diviser le processus d'audit en parties plus réduites.
- 4.67. Les résultats de la planification permettent d'élaborer la matrice de conception pour orienter les travaux de collecte et d'analyse des éléments probants. La matrice de conception permet de parvenir à une conclusion sur l'objectif d'audit et d'assurer une chaîne logique de raisonnement et d'analyse depuis l'objectif d'audit jusqu'aux critères d'audit et aux méthodes utilisées.
- 4.68. En cas de besoin, l'équipe d'audit pourra mettre à jour ou modifier son contenu au fur et à mesure de la progression du travail d'audit.
- 4.69. La matrice de conception peut être construite autour des éléments suivants :
- l'objectif d'audit et les questions ou sous-questions ;
 - les critères d'audit ;
 - les informations requises et sources (données probantes) ;
 - les méthodes de collecte et d'analyse des données ;
 - les conclusions attendues (selon les questions d'audit et/ou selon l'objet) ;
 - les limites inhérentes à l'audit.

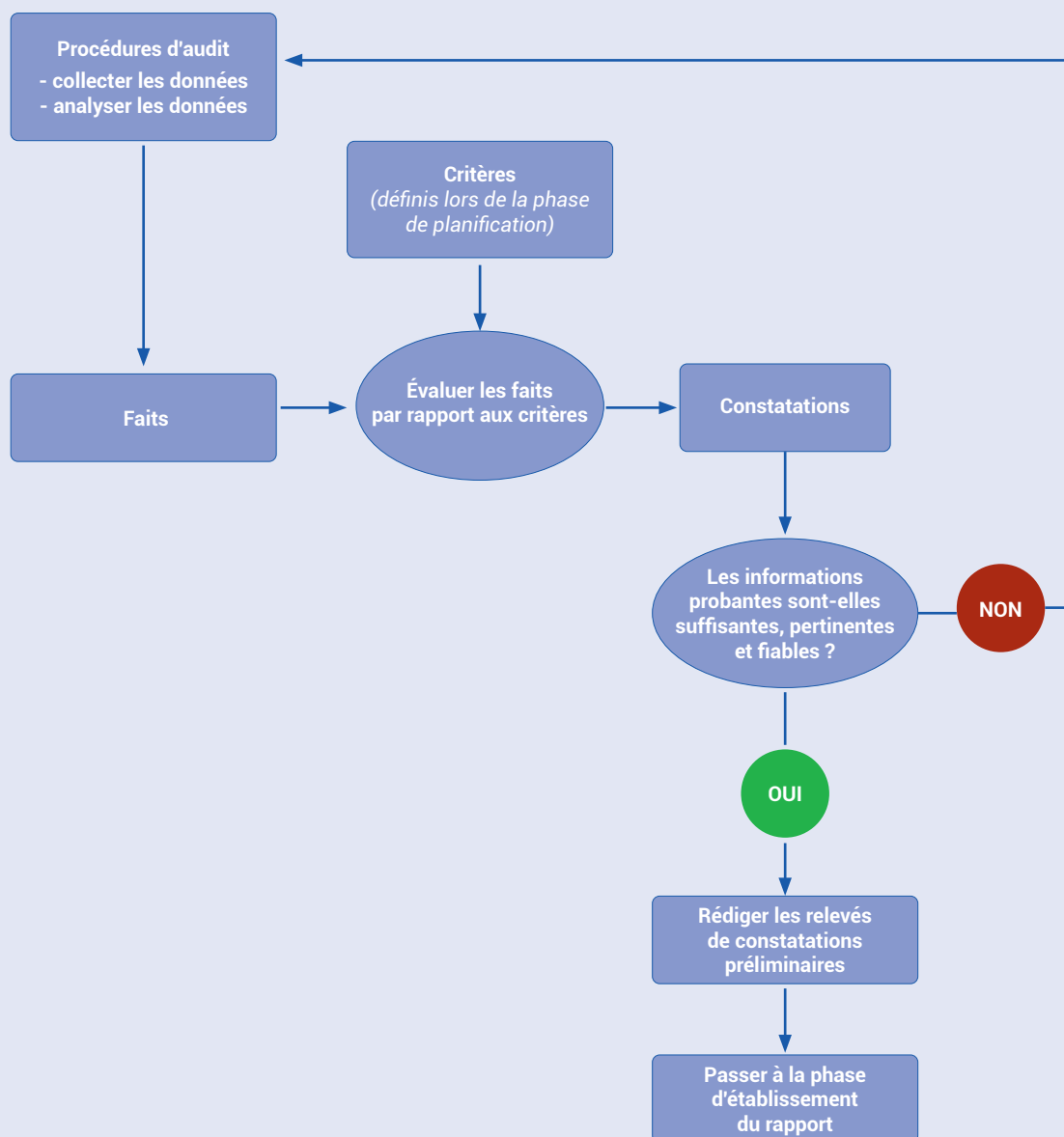
Tableau n°6 : Modèle de matrice de conception

Question/sous-question d'audit - Identifier la question/sous-question d'audit						
Critères	Informations requises	Sources d'information	Procédures de collecte des données	Procédures d'analyse des données	Limites inhérentes à l'audit	Conclusions attendues
Préciser les critères de réponse à la question/sous-question d'audit	Identifier les informations requises pour répondre à la question d'audit	Identifier les sources de chaque élément d'information	Identifier les techniques de collecte des données qui seront utilisées et décrire les procédures correspondantes	Identifier les techniques à utiliser dans l'analyse des données et décrire les procédures correspondantes	Préciser les limites concernant : • la stratégie méthodologique adoptée • l'accès aux personnes et aux informations • la qualité des informations • les conditions opérationnelles d'exécution du travail	Déterminer précisément les conclusions ou résultats qui pourront être obtenus

CHAPITRE 5 :

Réalisation de l'audit
direct de performance

- 5.1. Après approbation du plan d'audit par l'autorité compétente, l'équipe d'audit procède à la phase de réalisation (ou d'examen) de la mission afin de collecter suffisamment d'éléments probants permettant d'étayer les conclusions et les recommandations de son rapport d'audit de performance.
- 5.2. Cette phase comprend l'exécution des procédures d'audit concernant la collecte et l'analyse des données, l'évaluation des faits en fonction des critères préalablement définis, ainsi que la rédaction et la validation des constatations d'audit.



Source : Manuel guide audit de performance _Cour des comptes Européenne

- 5.3. Ce chapitre porte sur la mise en œuvre des procédés de l'audit pour la collecte et l'analyse des éléments probants.

Section I :

Collecte et analyse des éléments probants

- 5.4. Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'entité, l'auditeur doit obtenir des données d'audit suffisantes et appropriées (ISSAI 3000/106).
- 5.5. Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion.
- 5.6. L'information probante est celle recueillie et utilisée pour s'assurer du respect des critères. Il est, par conséquent, essentiel que l'auditeur détermine avec un soin particulier, ses objectifs et ses critères de l'audit pour savoir quels éléments recueillir et à quelle source.
- 5.7. Les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants et qui lui permettent de parvenir à étayer de façon raisonnable ses conclusions, comprennent :
- les procès-verbaux des réunions ;
 - les confirmations de tiers ;
 - les rapports d'analystes ;
 - les informations recueillies par l'auditeur à partir des procédures d'audit comme les demandes d'informations, l'observation et l'inspection, etc.

A. SOURCES ET CARACTÉRISTIQUES DES INFORMATIONS PROBANTES

- 5.8. L'équipe d'audit collecte ses éléments probants à partir des sources et des caractéristiques d'informations suivantes :

Tableau n°7 : Sources et caractéristiques des informations probantes

Sources	Caractéristiques
Informations produites directement par les auditeurs	Au moyen d'entretiens, d'enquêtes avec questionnaire, de groupes cibles, d'une inspection ou d'une observation directe. Les auditeurs peuvent déterminer les méthodes qui offriront la meilleure qualité d'informations probantes pour l'audit en question. Toutefois, leur capacité à concevoir et à appliquer les méthodes retenues déterminera la qualité de ces informations.
Informations fournies par l'entité auditée	Par exemple, les informations provenant de bases de données, de documents, de fiches d'activités et de dossiers (les rapports de la structure d'audit interne, les évaluations de l'incidence ou les évaluations ex post, par exemple). Les auditeurs doivent déterminer si les données importantes pour les questions d'audit sont fiables, en les revoyant et en les corroborant, ainsi qu'en testant les contrôles internes de l'entité auditée relatifs aux informations.
Informations fournies par des tiers	Elles peuvent avoir été vérifiées par des tiers ou dont la qualité est indiscutable, par exemple les données statistiques nationales. Le degré d'utilisation de ces informations en tant qu'informations probantes dépend de la garantie de qualité qui peut leur être accordée et de leur importance par rapport aux constatations d'audit.

- 5.9. L'équipe d'audit peut collecter quatre (4) catégories d'éléments probants – matériels, testimoniaux, documentaires et analytiques :

Tableau n°8 : Catégories d'éléments probants, moyens de collecte et degré de force probante

Catégories d'éléments probants	Moyens de collecte	Degré de force probante
Matériels (ayant une consistance physique et qui sont observables)	• Inspection directe pour vérifier l'existence d'éléments probants • Observation – souvent examens visuels d'une activité	• Élevé • Grande force probante surtout s'ils sont complétés par d'autres preuves
Testimoniaux ou oraux	• Demande de renseignements à l'entité auditée • Collecte de renseignements écrits ou oraux auprès de l'entité • Demandes de renseignements auprès des tiers ou circularisations • Confirmation– vérification de l'exactitude des renseignements recueillis auprès d'autres parties comme les clients, les utilisateurs, etc.	• Moins élevé • Nécessite la corroboration ou de pouvoir faire des recoupements avec d'autres types de preuves
Documentaires	• Revue des documents internes de l'entité ou externes	• Élevé mais la quantité de documents collectés ne suffit pas à elle seule pour étayer une observation si ces documents n'ont qu'un lien lointain et indirect avec les objectifs et critères
Analytiques	• Calculs de ratios • Détermination de tendance • Vérification de l'exactitude des données produites par l'entité auditée	• Élevé si les calculs et les contrôles sont faits correctement

B. TECHNIQUES DE COLLECTE DES DONNÉES

- 5.10. Les données constituent la matière première de l'audit. La nature et la quantité de données à recueillir dépendent largement des objectifs d'audit, en tenant compte du rapport coût-efficacité.
- 5.11. La collecte de données est une étape essentielle de la phase d'examen. Les types de données se distinguent de la façon suivante :
- **des données qualitatives (non mesurables) ou des données quantitatives (mesurables)** pour cerner les problèmes en vue d'en analyser les causes et les effets ou pour en mesurer l'ampleur ;
 - **des données subjectives ou des données objectives** pour obtenir, respectivement, l'information « **réputée plus souple** » (entrevues, groupes de discussion, etc.) et « **contrôlée** » (**enquêtes ou échantillonnages**) ;
 - **des données primaires ou des données secondaires** provenant, respectivement, des observations directes de l'auditeur et d'autres sources comme l'entité auditée ou les tiers.
- 5.12. Il existe plusieurs techniques pour assurer la collecte de données.

B.1. EXAMEN DOCUMENTAIRE

- 5.13. Les documents écrits (correspondances, notes de service, procès-verbaux, rapports, documentation sur les systèmes, directives au personnel de l'entité, rapports de l'audit interne, etc.) constituent une source importante d'informations probantes.

B.2. EXAMEN ANALYTIQUE

- 5.14. L'examen analytique permet de comparer des chiffres, des tendances, des ratios, des processus et des procédés. L'équipe d'audit doit être en mesure d'utiliser cette technique pour obtenir de l'information probante puisqu'elle permet, à l'examen des données recueillies, d'établir des liens logiques et de porter des jugements de valeur.

B.3. ENQUÊTES

- 5.15. L'enquête est une méthode de collecte d'informations auprès des membres d'une population afin d'évaluer l'incidence, la distribution et l'interrelation des événements et des conditions. Elle permet la prise de connaissance des activités de l'entité, y compris les produits et les résultats et leur qualité.
- 5.16. Le choix de procéder à l'enquête et la conception proposée par l'équipe d'audit doivent être validés par la hiérarchie (Président de chambre ou de section).
- 5.17. L'équipe d'audit doit cependant garder à l'esprit que les résultats de l'enquête ne peuvent se suffire à eux-mêmes comme résultats de l'audit. Les sondages peuvent être utilisés comme preuves pour corroborer les résultats de l'audit établis avec l'aide de preuves primaires.

B.4. ENTREVUES ET DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS

- 5.18. Les entrevues fournissent des informations utiles à l'équipe d'audit. Elle doit prendre soin de bien les préparer.
- 5.19. L'équipe d'audit doit établir une liste des personnes à rencontrer, définir un calendrier des entrevues, préciser les objectifs de ces rencontres et les questions à poser aux interviewés, et faire connaître à ces personnes le but des entrevues et les sujets qui y seront abordés.
- 5.20. Les guides d'entretien constituent souvent un outil pratique pour mener à bien les entrevues.
- 5.21. L'équipe d'audit doit noter au dossier l'information obtenue en entrevue et jugée importante par le Chef de mission. Elle doit faire confirmer ces renseignements par la personne interviewée lorsque lesdits renseignements doivent constituer la principale source d'information probante.
- 5.22. Chaque fois que cela est possible, l'équipe d'audit devra veiller à obtenir la corroboration de l'information probante verbale servant à étayer ses conclusions importantes.

B.5. OBSERVATION SUR PLACE, INSPECTION ET UTILISATION DE PHOTOGRAPHIES

- 5.23. **L'observation sur place, l'inspection et l'utilisation de photographies** servent à obtenir des informations probantes ayant trait aux biens matériels.
- 5.24. L'observation sur place, l'inspection et, au besoin, des photos d'objets et d'événements liés de façon pertinente aux travaux de l'audit peuvent permettre de fournir d'autres éléments utiles comme information probante.

- 5.25. Ces techniques peuvent permettre d'acquérir des éléments probants valables relativement à des événements s'étant déroulés à un moment précis. Mais, elles ne peuvent seules fonder des conclusions sur des questions d'audit.

B.6. EXAMEN DES SYSTÈMES

- 5.26. **L'examen des systèmes** permet de comprendre la manière dont sont exercées certaines fonctions au sein de l'entité, notamment le déroulement des opérations ainsi que les méthodes utilisées pour assurer la qualité des résultats et des produits, et générer les données et les contrôles nécessaires. Il permet à l'équipe d'audit de s'assurer qu'un contrôle donné existe et, le cas échéant, d'évaluer la qualité des procédés-clés de contrôle.

B.7. CONFIRMATION

- 5.27. La demande de confirmation est un procédé de corroboration de l'information probante auprès de tiers. Les auditeurs s'en servent fréquemment pour obtenir, par exemple, une confirmation de l'existence d'un élément d'actif ou de passif. Ils s'en servent également pour savoir si les procédés que l'organisme vérifié utilise à l'égard des tiers fonctionnent vraiment de la manière indiquée par le vérifié.

B.8. SONDAGE

- 5.28. De manière générale, la vérification par sondage est l'application de procédés d'audit à un échantillon d'éléments prélevés dans une population donnée.
- 5.29. La vérification par sondage permet à l'équipe d'audit d'établir des projections pour l'ensemble de la population et de tirer des conclusions sur l'efficacité du fonctionnement des systèmes, des procédés de contrôle et des opérations clés. Elle permet également de vérifier si l'information est enregistrée, cumulée et présentée fidèlement. Plus la mise au point du sondage est rigoureuse, plus la probabilité d'obtenir des éléments probants est grande.
- 5.30. Les méthodes de la vérification par sondage varient en fonction de l'opération ou du secteur d'activité vérifiés, du critère d'évaluation utilisé et du genre d'information probante qu'il est possible d'obtenir. L'utilisation d'une justification rationnelle pour la sélection des éléments à vérifier ou à prélever donne plus de rigueur à cette démarche.
- 5.31. Les auditeurs doivent tenir compte des points suivants :
- la nécessité d'un champ d'examen satisfaisant (une délimitation adéquate de la population à examiner) ;
 - une définition claire de ce qu'est une dérogation aux critères ;
 - l'applicabilité de la méthode d'échantillonnage afin d'être sûr d'obtenir un échantillon représentatif de la population ;
 - la nécessité d'avoir un échantillon dont la taille et la composition permettront une application sensée des conclusions formulées à l'ensemble de la population.
- 5.32. L'utilisation de méthodes statistiques ajoute de la précision au prélèvement de l'échantillon et à la projection des résultats des sondages effectués. La taille des échantillons variera en fonction du niveau de confiance ou du degré de certitude désiré et de l'ampleur de la dérogation aux critères jugée acceptable.

C. ÉVALUATION DU CARACTÈRE SUFFISANT ET APPROPRIÉE DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 5.33. Les données recueillies et les techniques d'échantillonnage doivent être soigneusement sélectionnées. Lorsque les données proviennent d'une gestion informatisée, les auditeurs doivent s'assurer de leur fiabilité et de leur pertinence. Dans ce cadre, ils peuvent recourir aux services d'un expert.

C.1. INFORMATION PROBANTE SUFFISANTE ET APPROPRIÉE

- 5.34. Pour l'auditeur, il est important de déterminer avec un soin particulier, les objectifs et les critères de l'audit pour savoir quelles informations recueillir.
- 5.35. Les données ou informations probantes d'audit doivent être à la fois suffisantes (quantité) et appropriées (qualité) pour persuader une personne bien informée que les observations d'audit sont raisonnables (ISSAI 3000/107).
- 5.36. **Le caractère suffisant** est une mesure de la quantité de données probantes utilisées pour appuyer les observations et les conclusions d'audit. Lors de l'évaluation du caractère suffisant des données probantes d'audit, l'auditeur doit déterminer si des données probantes suffisantes ont été obtenues pour persuader une personne bien informée que les observations d'audit sont raisonnables (ISSAI 3000/108).
- 5.37. **Le caractère approprié** renvoie à la qualité des données probantes d'audit. Il signifie que les données probantes d'audit doivent être pertinentes, valides, et fiables.
- 5.38. **La pertinence** renvoie à l'existence d'une relation claire et logique entre l'information probante et les objectifs et critères de vérification. Si l'information probante n'est pas pertinente, elle ne peut servir de preuve.
- 5.39. **La validité** renvoie à la mesure dans laquelle les données probantes d'audit sont des fondements significatifs ou raisonnables pour mesurer ce qui est en cours d'évaluation. En d'autres termes, la validité renvoie à la mesure dans laquelle les données probantes d'audit représentent ce qu'elles sont supposées représenter.
- 5.40. **La fiabilité** de l'information probante est le degré de confiance accordé à la source de l'information utilisée comme information probante. La fiabilité de l'information croît lorsqu'elle est corroborée par une autre source.
- 5.41. La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances spécifiques dans lesquelles ils ont été collectés :
- les éléments probants de source externe indépendante de l'entité sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
 - les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes concernés, imposés par l'entité, sont efficaces ;
 - les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de la mise en œuvre d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, demande d'explication relative à la mise en œuvre d'un contrôle) ;
 - les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, soit papier, soit électronique ou d'un autre genre ;
 - les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou fac-similés.

C.2. ANALYSE DES INFORMATIONS PROBANTES

- 5.42. L'analyse des informations probantes désigne à la fois la compilation (encodage et présentation sous forme de tableaux), et l'analyse de données proprement dite.
- 5.43. L'analyse des données est un processus créatif et itératif qui fait appel à des méthodes :
 - quantitatives (analyse statistique, calcul de ratios ou d'indicateurs, graphiques) ;
 - qualitatives (analyse et interprétation d'entretiens, d'observations ou de documents, tableaux de données).
- 5.44. Elle **doit** être conçue et orientée par les auditeurs de manière à atteindre les objectifs de l'audit, notamment en permettant la comparaison des informations récoltées avec les bases de référence de l'audit.
- 5.45. L'équipe d'audit commence l'exécution de l'audit par l'élaboration du plan de collecte et d'analyse des données.
- 5.46. Basé sur le calendrier du plan d'audit, le plan de de collecte et d'analyse des données sert de guide pour la coordination et la réalisation de l'examen ainsi que de base pour la supervision de l'audit.
- 5.47. Le plan de collecte permet également de s'assurer de la conformité de la mission au calendrier et au budget prévus dans le plan d'audit. Tout dépassement par rapport aux délais ou aux ressources doit faire l'objet d'une justification et doit être notifié à la JF.
- 5.48. L'auditeur doit analyser les informations collectées et s'assurer que les observations d'audit sont mises en perspective et répondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit, en reformulant les objectifs d'audit et les questions d'audit autant que nécessaire (ISSAI 3000/112).
- 5.49. L'analyse des résultats de l'examen d'un certain nombre de cas d'activité de l'entité dans un domaine particulier contribue à décider si la performance de l'entité dans ce domaine est conforme aux critères de l'audit et est généralement satisfaisante.

C.2.1. ANALYSE QUANTITATIVE

- 5.50. **L'analyse quantitative** désigne l'ensemble des méthodes et des raisonnements utilisés pour traiter des données standardisées.
- 5.51. Elle implique l'examen des données disponibles sous une forme quelconque : valeurs financières, données relatives à la mise en œuvre du programme comme les détails des bénéficiaires (...).
- 5.52. Les données vérifiées des entités peuvent être analysées par des auditeurs pour illustrer ou confirmer une déclaration : analyses mathématiques, économiques, informatiques et statistiques sont quelques-unes des techniques quantitatives qui peuvent être utilisées par les auditeurs lors de l'analyse des données complexes de l'entité auditée.
- 5.53. Il est tout à fait possible d'analyser l'ensemble de la population avec l'aide des différents outils informatiques disponibles. L'analyse des données et d'autres techniques peuvent être utilisées à ces fins. L'analyse quantitative peut fournir des tendances, expliquer un comportement particulier et d'autres résultats.

C.2.2. ANALYSE QUALITATIVE

- 5.54. L'analyse qualitative décrit les **méthodes de structuration**, de comparaison et de description des données. Elle peut être utilisée pour analyser et interpréter les informations collectées à partir des entretiens, des documents ou des enquêtes. Elle permet de **déterminer les éléments descriptifs susceptibles d'être employés dans le rapport d'audit**.

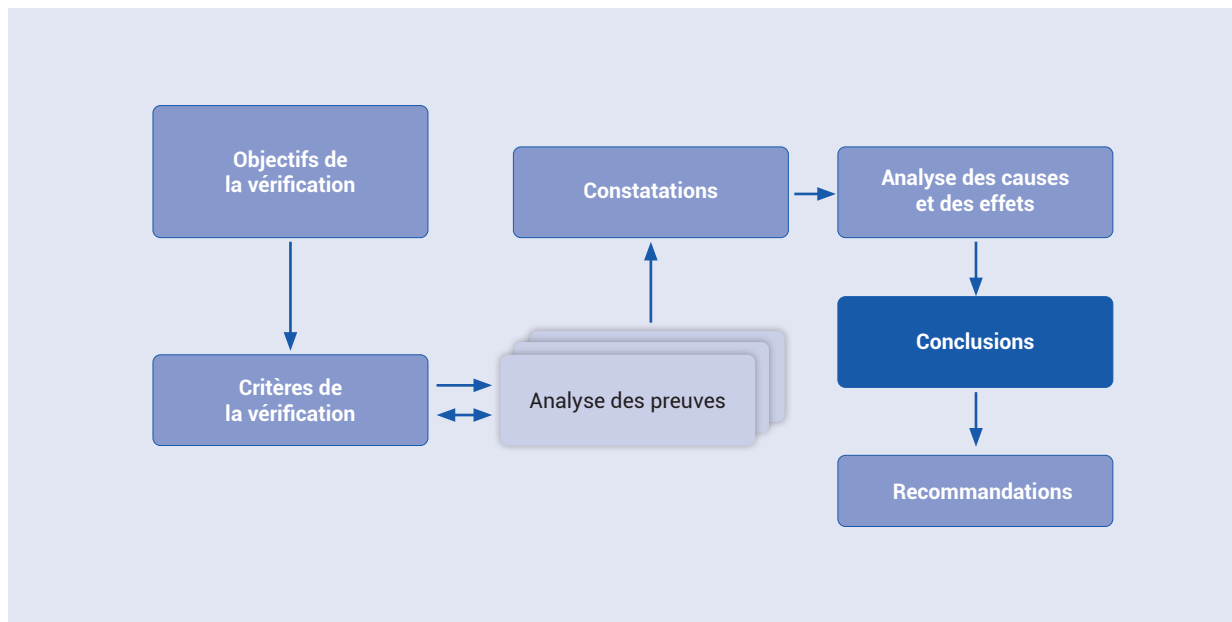
- 5.55. Lors de l'analyse des informations collectées, l'équipe d'audit doit se concentrer sur la question d'audit et les objectifs d'audit. En raison du caractère itératif du processus analytique, l'équipe d'audit peut avoir besoin de revoir les objectifs d'audit au vu des informations obtenues pendant l'audit et de les réviser conformément aux procédures internes nécessaires (ISSAI 3000/114).

Section II :

Formulation des constatations, conclusions et recommandations

- 5.56. La dernière étape de la phase d'examen consiste à élaborer les constatations, les conclusions et les recommandations.
- 5.57. Le schéma ci-dessous illustre la chaîne logique menant à l'énoncé des constatations, conclusions et recommandations.

Schéma n°4 : Chaîne logique menant à l'énoncé des constatations, conclusions et recommandations



A. CONSTATATIONS

- 5.58. Les constatations sont les preuves spécifiques recueillies par les auditeurs pour répondre aux objectifs de l'audit. L'équipe d'audit élabore les constatations de l'audit après avoir déterminé qu'elle possède l'information probante suffisante et adéquate pour déterminer si les critères ont été satisfaits.
- 5.59. Les constatations peuvent être positives ou négatives :
- dans le premier cas, l'entité a effectué les diligences appropriées au regard des pratiques de gestion, et a satisfait aux exigences des critères de performance ;
 - dans le second cas, l'information probante révèle des lacunes, des faiblesses dans les pratiques de gestion et ces dernières ne respectent pas les exigences des critères d'audit.
- 5.60. L'équipe d'audit collecte les informations probantes afin de comparer l'existant au critère d'audit.
- 5.61. Si l'équipe d'audit note un écart entre l'existant et le critère, elle doit s'assurer que ses constatations et conclusions sont importantes, impartiales et bien fondées et que ses recommandations peuvent mener à une amélioration significative de la performance, de l'optimisation des ressources ou de la reddition de comptes.
- 5.62. Si l'équipe d'audit constate que le critère n'est pas respecté, elle doit :
- déterminer si la lacune est un cas isolé ou constitue un problème systémique ;
 - déterminer la cause de la lacune pour obtenir l'assurance que les recommandations seront appropriées ;
 - **évaluer l'impact possible ou réel de la lacune sur les résultats et, au besoin, le quantifier ;**
 - s'assurer que l'entité auditée dispose des moyens juridiques, techniques et économiques pour remédier au problème ;
 - recueillir d'autres preuves, s'il y a lieu, pour illustrer la nature et l'importance de la question ;
 - identifier les incidences potentielles du problème sur d'autres unités de l'organisation ou d'autres Ministères.
- 5.63. L'évaluation de l'importance d'une constatation doit prendre en considération des facteurs tels que le montant de dépenses ou de revenus en cause et son impact social, économique, environnemental, ou politique.
- 5.64. Lorsque l'équipe d'audit rédige une constatation, elle doit préalablement s'interroger sur les répercussions possibles de la lacune observée sur l'entité auditée ? Elle déterminera l'impact de ses constatations à l'aide de trois facteurs :
- **la cause et l'effet** : l'explication de la situation et la mesure des résultats constituent le fondement des conclusions et des recommandations. Si la cause et l'effet se sont produits dans le passé, l'audit devrait déterminer si le problème a été réglé ;
 - **l'importance** : les constatations devraient être quantifiées si possible ou elles devraient fournir un ordre de grandeur en termes de gravité. Par exemple, en termes de dépenses ou revenus, répercussions sociales, économiques ou environnementales, sensibilité du domaine, risques ;
 - **les limites de la portée de l'audit** : les constatations doivent être délimitées par la portée et le mandat de la vérification. L'audit doit respecter les limites établies par le programme de travail bien qu'on ne puisse ignorer une constatation.
- 5.65. La cause d'une constatation est la raison pour laquelle il existe un écart entre la situation actuelle et la situation souhaitée. La cause explique pourquoi la situation s'est produite et sert de fondement à toute recommandation constructive en vue de corriger la situation. L'équipe d'audit devrait être en mesure de démontrer clairement le lien entre la cause identifiée et le ou les problèmes observés ou anticipés.

- 5.66. Plusieurs causes peuvent expliquer une même constatation. Pour une constatation négative, l'équipe d'audit doit déterminer :
- si la cause est corrigée, cela empêchera la reproduction de situations analogues ;
 - si la correction de la cause décelée échappe au contrôle de l'entité auditée, l'équipe d'audit doit identifier l'autorité compétente pour la mise en **œuvre de la recommandation**.
- 5.67. Avant d'inclure l'effet d'une constatation dans un rapport d'audit, le chef de mission s'assure qu'il est suffisamment significatif.
- 5.68. L'effet peut s'être déjà produit ou avoir lieu actuellement, ou encore, se produire dans l'avenir. Si l'effet a déjà eu lieu, avant de mentionner la constatation dans son rapport, le chef de mission s'assure que la situation n'a pas été corrigée. Si la situation est déjà résorbée, il est conseillé au chef de mission de mentionner le fait que des mesures correctives sont en cours ou que la situation est en voie d'être solutionnée.
- 5.69. Après avoir analysé une situation, le chef de mission est en mesure d'énoncer ses constatations, y compris les causes et les effets.

Encadré n°17 : Exemple d'une constatation

L'équipe d'audit a examiné l'exécution du budget de formation afin de s'assurer que les médecins en déploiement avaient reçu la formation médicale nécessaire.

Les médecins militaires dans sept des quinze bases militaires n'avaient pas reçu la formation médicale spécialisée nécessaire pour aller en déploiement parce que le budget de formation et des frais de déplacement avaient été utilisés pour acheter de la fourniture médicale pour leur déploiement.

Cette absence de formation a engendré un manque de médecins militaires sur le terrain du déploiement, a nécessité le transfert de médecins spécialisés d'autres pays alliés, a occasionné des retards dans le traitement des patients et a entraîné des frais de 70 millions de francs en frais de transport par hélicoptère et autres frais.

Source : Guide de mise en œuvre des normes ISSAI en audit de performance

- 5.70. L'équipe d'audit **doit** exposer ses constatations en relatant les faits (anomalies-pratiques-points faibles) de façon claire et précise. La présentation des lacunes ou des critiques doit être faite de façon à encourager l'entité auditée à apporter les corrections nécessaires et à améliorer les procédures utilisées et à revoir les instructions relatives à l'organisation.
- 5.71. L'exposé des faits est assorti des causes ayant été à la base de ces faits. L'auditeur doit en plus identifier les responsables de ces faits et des conséquences qui en découlent.

B. CONCLUSIONS POUR CHACUN DES OBJECTIFS

- 5.72. En se fondant sur les observations d'audit, l'équipe d'audit doit parvenir à une conclusion. Cela requiert qu'elle fasse usage de son jugement professionnel et de ses capacités d'interprétation afin de répondre aux questions d'audit. Il est nécessaire de considérer le contexte et tous les arguments pertinents, les avantages et désavantages, et les différents points de vue avant que les conclusions ne soient formulées. Le besoin de précision doit être mis en balance avec ce qui est raisonnable, économique et pertinent pour l'objectif. L'implication de la haute direction est recommandée (ISSAI 3000/115).
- 5.73. L'équipe d'audit doit formuler des conclusions par rapport à chacun des objectifs de l'audit.

- 5.74. Les conclusions sont des affirmations énoncées sur la base des constatations. Le chef de mission doit énoncer des conclusions par rapport à chacun des objectifs de l'audit. Pour assurer la justesse des conclusions, il faut établir un lien direct entre l'information probante et les critères d'audit.
- 5.75. L'équipe d'audit **doit** être certaine de la qualité des informations probantes et des constatations qui étayent une conclusion. Le meilleur moyen d'éviter des conclusions erronées est de juger les situations avec objectivité et de peser tous les éléments constituant les constatations avant de porter un jugement final.
- 5.76. L'équipe d'audit **doit** évaluer l'importance relative des constatations par rapport aux objectifs de l'audit. Une conclusion défavorable doit être rendue lorsque l'importance relative et l'ampleur des écarts par rapport à une performance satisfaisante sont établies.

C. ÉLABORATION DES RECOMMANDATIONS

- 5.77. Lorsque des lacunes importantes sont signalées, l'équipe d'audit doit faire des recommandations indiquant ce sur quoi il est possible d'apporter des améliorations. Il n'est toutefois pas nécessaire de faire des recommandations pour chacune des constatations de l'audit.
- 5.78. Les constatations permettent d'élaborer des recommandations visant à inciter l'entité à prendre des mesures correctives et à apporter les améliorations qui s'imposent. Une recommandation peut porter sur une seule lacune ou un certain nombre de constatations de même nature ou de lacunes connexes.
- 5.79. Pour certaines constatations, il peut être difficile d'émettre une recommandation. Dans de tels cas, l'audit peut encore faire une contribution importante en portant à l'attention de l'entité auditée et des destinataires du rapport une analyse de la situation. Par ailleurs, lorsque des mesures correctives sont en cours, le rapport doit en faire état.

D. ÉLABORATION DE LA MATRICE DES CONSTATATIONS

- 5.80. Les constatations et informations obtenues au cours de l'audit, les conclusions et les recommandations sont consignées dans la matrice des constatations. C'est un outil utile pour appuyer et guider la préparation du rapport d'audit, parce qu'elle permet de réunir de manière structurée les principaux éléments constitutifs du rapport. Elle permet également aux membres de l'équipe d'audit et aux autres parties prenantes d'avoir une compréhension homogène des constatations et de leurs composantes.
- 5.81. La matrice des constatations doit être renseignée au fur et à mesure que l'équipe d'audit collecte et analyse les éléments probants et que les constatations sont notées. Afin d'éviter d'éventuels malentendus et des demandes d'informations supplémentaires, l'équipe d'audit doit veiller à obtenir les clarifications éventuellement nécessaires avant de tenir la réunion de clôture.

Tableau n°9 : Modèle de matrice de constatations

Problème d'audit : Exprimer clairement et objectivement ce qui a suscité l'audit.				
Objectif d'audit (le même que celui qui est indiqué dans la matrice de planification).				
Les éléments ci-dessous sont répétés pour chaque objectif d'audit.				
Constatations				
Situation observée	Critère	Éléments probants et analyse	Causes	Effets
Observations les plus pertinentes identifiées lors du travail de terrain.	Modèle utilisé pour déterminer si la performance prévue de l'objet de l'audit est satisfaisante, dépasse les attentes ou est insatisfaisante.	Résultat de l'application des méthodes d'analyse des données et de leur utilisation dans la production d'éléments probants. Ainsi, les techniques utilisées pour traiter les informations collectées au cours du travail de terrain et les résultats obtenus doivent être indiqués.	Peut se rapporter au fonctionnement ou à la conception de l'objet de l'audit ou échapper au contrôle ou à l'influence du gestionnaire. L'identification des causes nécessite de disposer d'éléments probants solides et d'une analyse cohérente. Les recommandations doivent contenir les mesures requises pour résoudre les causes de la performance insatisfaisante.	Conséquences liées aux causes et aux constatations correspondantes. Peut constituer une mesure de la pertinence de la constatation.
Bonnes pratiques	Recommandations		Avantages escomptés	
Actions identifiées qui entraînent indubitablement une bonne performance. Ces actions peuvent servir à l'élaboration des recommandations.	Elles doivent traiter des causes des problèmes diagnostiqués. Il convient de faire preuve de parcimonie dans le nombre de recommandations et de donner la priorité à la solution aux principaux problèmes.		Améliorations prévues lors de la mise en œuvre des recommandations. Les avantages peuvent être quantitatifs et qualitatifs. À quantifier dans toute la mesure du possible.	

CHAPITRE 6 :

Établissement du
rapport d'audit direct
de performance

- 6.1. Le rapport constitue la phase finale du processus de l'audit de performance et son objectif est de communiquer les résultats de l'audit à ses destinataires. Il doit satisfaire aux normes de qualité les plus élevées.
- 6.2. Ce chapitre a pour objet de présenter la forme et le contenu d'un rapport d'audit de performance, ses caractéristiques ainsi que son processus de diffusion.

Section I :

Processus d'établissement du rapport d'audit

- 6.3. Tout au long de l'audit, et ce, dès la première entrevue, le processus de communication des résultats est enclenché avec les responsables de l'entité auditée. Au cours des travaux, l'équipe d'audit valide les constatations avec les responsables de l'entité.
- 6.4. Il est important de communiquer avec l'entité auditée pour obtenir ses opinions sur les conclusions préliminaires. Divers moyens permettent cette communication :
 - la tenue de réunions de clôture et/ou séances de restitution pour discuter des constatations et des conclusions de l'audit ;
 - la communication de l'ébauche de rapport à l'entité auditée afin de recueillir ses commentaires.
- 6.5. À la fin des travaux d'examen, l'équipe d'audit demande la confirmation des faits découlant de l'audit. Des séances de restitution ont d'abord lieu avec les responsables des secteurs vérifiés et, par la suite, avec la direction de l'entité auditée.
- 6.6. À l'aide de synthèses des constatations et des recommandations, l'équipe communique avec les responsables de l'entité afin d'obtenir leurs réactions aux constatations et recommandations. L'équipe d'audit peut ainsi s'assurer de la justesse de chacune des constatations et de la suffisance des preuves pour les appuyer.
- 6.7. À la suite de la séance de restitution, la direction de l'entité sera mieux préparée à fournir ses observations écrites sur les constatations et les recommandations lors de la réception du rapport provisoire.
- 6.8. L'ébauche du rapport provisoire est rédigée dès la fin des travaux sur place et tient compte des résultats de la séance de restitution avec l'entité.
- 6.9. La réponse de l'entité auditée doit être examinée avec soin et bien prise en compte. Les modifications nécessaires doivent être apportées à l'ébauche de rapport, à condition que les diligences requises en matière d'informations probantes soient satisfaites.
- 6.10. Le rapport provisoire sert à obtenir l'avis de la hiérarchie de la JF sur l'importance et l'organisation des questions soulevées et sur la pertinence des messages du rapport. Les recommandations doivent figurer dans le rapport provisoire. Il sert ensuite à obtenir les commentaires de l'entité lors de la procédure contradictoire.

Section II :

Communication avec les tiers

- 6.11. La JF doit s'assurer de l'exactitude et de l'intégralité des informations fournies par les autres entités concernées. À cet effet, il doit être envoyé un avis écrit ou un extrait aux tiers qui sont identifiés dans le rapport, c'est-à-dire toute organisation ou personne, à l'extérieur de l'entité audité, à laquelle le rapport de l'audit fait référence.
- 6.12. Le principe du contradictoire s'impose à l'équipe d'audit qui doit communiquer aux agents et aux responsables des structures auditées les résultats de leurs investigations et requérir leurs réponses, par écrit, dans le délai qui leur est imparti, avant la rédaction du rapport définitif.
- 6.13. Après examen et délibération sur le projet de rapport par la chambre ou la section compétente et intégration par le chef de mission (ou le conseiller rapporteur) des observations issues de cette séance de délibération, le rapport provisoire est transmis à l'entité afin de recueillir ses observations écrites.
- 6.14. Sur la base de leurs observations écrites, une séance plénière peut être tenue avec les responsables de l'entité au cours de laquelle les réponses de l'entité sont discutées.
- 6.15. Le chef de mission ou conseiller rapporteur doit intégrer dans son rapport, les commentaires acceptés par l'équipe d'audit en réponse à la procédure du contradictoire et les commentaires de l'entité.

Section III :

Contenu du rapport

- 6.16. Le rapport doit être transmis pour approbation par le niveau hiérarchique approprié au sein de la JF. Le rapport définitif ainsi signé par la/le(s) personne(s) compétente(s) et daté doit être transmis aux responsables de l'entité.
- 6.17. **Le rapport doit communiquer au lecteur les éléments suivants :**

❖ Objectifs

- 6.18. Le rapport doit énoncer clairement les questions-clés auxquelles l'audit entend répondre (comme « déterminer si l'entité a pris les mesures pour que le programme soit réalisé au meilleur coût ») de même que les aspects liés à des objectifs autres que ceux de l'audit (comme « fournir de l'information sur... »).

❖ Nature, période visée et portée de l'audit

- 6.19. Le rapport doit préciser la nature de l'audit, la période sous revue ou traitée, la portée de l'audit et ce qui a été exclu, le cas échéant. Quand l'objectif de l'audit est de formuler une conclusion, à savoir si une entité a respecté des règles spécifiées ou si les opérations ont été réalisées conformément aux règles spécifiées, l'auditeur précise les autorisations sur lesquelles il fait rapport dans la portée de l'audit.

❖ Méthodologie et normes professionnelles

- 6.20. Afin de donner l'assurance que l'audit a été effectué d'une manière professionnelle, le rapport d'audit doit indiquer l'état de conformité des travaux aux normes du cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (préciser les principes, normes ou orientations pertinents) en utilisant l'énoncé suivant : « Les travaux de l'audit dont traite le présent rapport ont été menés conformément aux Normes de contrôle de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) ».

❖ Description de l'entité du programme ou de l'activité

- 6.21. L'équipe d'audit doit décrire le contexte et donner des renseignements de base de sorte que le lecteur ait une perspective suffisante de l'entité, du programme ou de l'activité auditée pour comprendre les questions abordées.

❖ Responsabilités de la direction de l'entité auditée

- 6.22. L'équipe d'audit doit exposer les responsabilités de la direction de l'entité relativement à la performance et aux résultats dans le secteur vérifié.

❖ Critères de l'audit

- 6.23. L'équipe d'audit doit rappeler les critères utilisés et leurs sources. Ce rappel peut figurer en annexe au rapport.

❖ Constatations

- 6.24. Le rapport doit signaler les écarts entre les critères et l'existant ou les faits en fournissant une information suffisante et adéquate. Les constatations font bien ressortir l'importance de la question et, à cette fin, il faut décrire son incidence sur la performance ou quantifier le problème. Les constatations mentionnent, si possible, l'effet sur les résultats. Elles doivent être présentées d'une manière convaincante, mais aussi équitable. La cause profonde du problème est décrite et des aides visuelles sont utilisées, si possible, pour illustrer la nature du problème.
- 6.25. Dans le cadre d'un audit de performance, il arrive que des constatations non liées aux objectifs et aux critères de l'audit soient identifiées. Dans ce cas, ces constatations ne sont pas incluses dans le rapport, mais peuvent être présentées à la direction de l'entité dans une lettre adressée à la direction, laquelle renferme les suggestions quant aux améliorations à apporter.

Encadré n°18 : Principales diligences requises concernant les constatations d'audit

Les faits, les constatations et les conclusions de l'audit doivent ressortir clairement dans le rapport.

Si l'effet est inclus dans le rapport, il doit faire apparaître la nécessité de mesures correctives.

Les constatations doivent permettre de répondre clairement à *la question d'audit ou d'expliquer pourquoi cela n'a pas été possible*.

❖ Conclusions

- 6.26. En se basant sur les informations probantes et sur une analyse professionnelle solide, des conclusions sont tirées par rapport à chaque objectif d'audit. De cette façon, l'audit serait de nature à inciter les responsables de l'entité auditée à y remédier par la prise des mesures adéquates tant internes qu'externes et par la mise en œuvre des recommandations formulées par la JF.

❖ Recommandations

- 6.27. Les recommandations constituent l'aboutissement de l'audit et un moyen de contribuer à l'amélioration de la gestion des entités/programmes audités. Elles viennent clôturer le processus d'audit en formulant des réponses aux insuffisances ou aux problèmes notables identifiés à chaque fois que les observations ont révélé la possibilité d'une amélioration significative de la gestion des activités et de la performance. Pour ce faire, elles doivent être constructives.
- 6.28. Les recommandations doivent également être formulées de manière à faciliter leur suivi en offrant la possibilité de vérifier leur mise en œuvre par la suite.
- 6.29. Lorsque des mesures d'amélioration ont été prises ou sont en cours pour remédier aux insuffisances relevées, il est approprié de les citer à leur juste valeur.

Encadré n°19 : Considérations pour établir de bonnes recommandations

Ces recommandations doivent :

- être dirigées vers une résolution des causes de faiblesses ou des problèmes identiques ;
- être pratiques et créer de la valeur ;
- être fondées et découler logiquement des observations et conclusions ;
- être formulées de manière à éviter les évidences ou simplement une inversion des conclusions de contrôle ;
- être ni trop générales ni trop détaillées. Des recommandations générales comporteront toujours le risque de ne pas créer de valeur, alors que les recommandations trop détaillées limiteraient la liberté de l'entité contrôlée ;
- être possibles à mettre en œuvre ;
- clairement indiquer les mesures recommandées et l'identité des personnes responsables de mener les actions ;
- être destinées aux entités ayant la responsabilité et les compétences pour les mettre en œuvre.

(GUID 3920/127)

❖ Procédure du contradictoire

- 6.30. Le rapport doit exposer les commentaires pertinents fournis par la direction de l'entité auditée sur l'ensemble de l'audit incluant, le cas échéant, les mesures prévues en réponse à l'audit et les divergences d'opinions.

❖ Résumé

- 6.31. Les rapports individuels peuvent contenir, de plus, une section « résumé » qui fait la synthèse des principaux messages du rapport à l'intention des lecteurs qui ne liront peut-être pas tout le rapport parce qu'ils n'en ont pas le temps. Le résumé met en relief, de façon précise, claire, cohérente et concise, l'information qui présente un intérêt majeur pour les lecteurs et qui leur permet de bien comprendre ce qui a été audité, pourquoi est-ce important et ce qui a été constaté.
- 6.32. **Le résumé contient les trois sections suivantes :**

❖ Objet

- 6.33. Il s'agit de donner au lecteur l'information nécessaire sur ce qui a été audité, c'est-à-dire : le mandat ou la mission de l'entité auditée et son statut ; toute information nécessaire pour comprendre les constatations ; la nature de la vérification, son objet et la période sous revue.

❖ Pertinence

- 6.34. Cette section vise à montrer l'importance de l'entité et de ses activités, ou du programme examiné et, par conséquent, la pertinence de l'audit effectué. Il s'agit donc de :
- donner la raison d'être du programme, de l'activité ou de l'entité en cause ;
 - décrire la situation que le programme ou l'activité vise à adresser ;
 - faire ressortir son importance pour la population ou l'économie ;
 - clore cette section avec le montant du budget de l'entité ou du programme ou d'autres données significatives.

❖ Constatations

- 6.35. Cette section vise à énoncer les constatations les plus significatives de l'audit.
- 6.36. Le résumé, le cas échéant, fait partie intégrante du rapport et est soumis à l'entité dans le rapport provisoire. Bien que le résumé fasse l'objet de discussions avec l'entité, la JF se réserve le droit de le formuler de la manière qu'elle juge appropriée.

Section IV : Caractéristiques du rapport de qualité

- 6.37. Lors de la rédaction de son rapport, l'équipe d'audit doit faire état des faits pour les cas de non-satisfaction aux critères de l'audit notamment la portée de l'audit, les sommes mises en jeu, le potentiel d'économie, le risque de mauvaise gestion et la sécurité.
- 6.38. En plus des constatations de non-satisfaction des critères, le rapport d'audit signale quelques aspects positifs, c'est-à-dire les cas où l'entité s'est conformée aux critères d'économie, d'efficience ou d'efficacité afin d'atténuer la perception négative du rapport.
- 6.39. Le rapport d'audit doit inclure de l'information complète, exacte, objective, convaincante, claire, concise et opportune.

❖ Information complète

- 6.40. Elle doit porter sur toute l'entité ou tous les secteurs importants des activités ayant fait l'objet de la vérification, pour permettre une compréhension adéquate et correcte des questions rapportées. Le rapport doit contenir toutes les informations permettant de conclure sur les objectifs de l'audit. Les informations contenues dans le rapport doivent également soutenir les constatations et mentionner les efforts faits par l'entité pour corriger les difficultés observées.

❖ Information exacte

- 6.41. Les éléments présentés à titre de preuves doivent être vrais, complets, et toutes les constatations doivent être correctement formulées. L'exactitude est nécessaire pour garantir au lecteur que ce qu'il lit est fiable et crédible. L'information doit être exacte et présentée de manière fidèle. Les constatations et les conclusions doivent être soutenues par des preuves relevées dans les feuilles de travail.

❖ Information objective

- 6.42. L'objectivité nécessite que le rapport soit présenté de manière équilibrée aussi bien par le contenu que par le ton. L'information rapportée doit être élaborée et présentée en toute impartialité et de façon non tendancieuse. Le rapport doit être juste et ne doit pas induire en erreur les décideurs chargés de mettre en œuvre les recommandations. Les interprétations doivent être fondées sur la perspicacité et la compréhension des faits et des conditions. Les faits ne doivent pas être supprimés et l'auditeur ne doit pas exagérer les défauts mineurs. Il faut toujours faire appel aux explications, notamment celles de l'entité auditée et les évaluer de manière critique.

❖ Information convaincante

- 6.43. Les constatations doivent être présentées de manière convaincante et que les conclusions et recommandations doivent découler logiquement ou analytiquement des faits et arguments présentés.

❖ Information claire

- 6.44. L'information claire est compréhensible et clairement présentée. Pour faciliter la lecture du rapport, il est préférable d'utiliser un vocabulaire simple sans que le contenu ni les faits ne soient sacrifiés. Si des termes techniques et des abréviations non courantes sont utilisés, ils doivent être clairement définis. Il est important que le rapport renferme des énoncés clairs afin de minimiser les risques de fausse interprétation.

❖ Information concise

- 6.45. Le rapport doit être concis en se concentrant uniquement sur l'information importante et pertinente. Les rapports qui sont à la fois complets et concis sont susceptibles de réaliser de meilleurs résultats.

❖ Information opportune

- 6.46. Une information complète, pertinente et fiable n'est d'aucune utilité si elle n'est pas produite en temps opportun. L'utilité de l'information diminue avec le temps lorsqu'il s'agit de prendre des décisions. Une information présentée trop longtemps après la fin de l'audit ne présente qu'un intérêt historique.

Section V :

Publication et diffusion du rapport

- 6.47. En son point 5.7, la Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA fait obligation à la Juridiction Financière de rendre publics tous les rapports qu'elle transmet au Parlement, au Gouvernement et au Président de la République.
- 6.48. La diffusion du rapport d'audit est essentielle si l'on veut que le travail d'audit ait un impact optimal. La JF doit décider comment elle peut servir au mieux ses propres intérêts et ceux du public en diffusant les rapports, à la fois de façon générale et dans le cas particulier de chaque audit.

- 6.49. Dans la mesure du possible, le rapport doit être diffusé auprès de l'entité auditée, des autorités (Président de la République ou Premier ministre, selon les cas, Ministères de tutelle financière et technique), des responsables du pouvoir législatif, des médias et des autres parties intéressées.
- 6.50. Pour que les rapports d'audit soient connus des citoyens, la JF peut publier sur son site web le rapport définitif ou faire publier des communiqués de presse immédiatement après la transmission formelle du rapport à ses principaux destinataires.

CHAPITRE 7 :

Suivi des
recommandations
d'un audit direct
de performance

- 7.1. L'ISSAI 3000/136 fait du suivi une exigence que l'ISC doit respecter pour faire état de la mise en œuvre des recommandations d'audit et la présentation, si possible, d'un rapport sur les conclusions et les impacts des actions correctives pertinentes.
- 7.2. L'objectif du suivi est de déterminer si les problèmes ou les questions décelées à l'origine ont été réglés. Si l'auditeur s'attache exclusivement aux mesures prises pour donner suite aux recommandations, il pourrait ne pas obtenir un tableau fidèle, car les recommandations peuvent ne pas s'appliquer à un nouveau contexte ni à la manière dont la question aurait évolué.
- 7.3. Ce chapitre porte sur les objectifs et finalités du suivi, le processus de l'audit, la périodicité ainsi que les modalités.

Section I :

Objectifs et finalités du suivi

- 7.4. Le suivi est un outil important qui renforce l'impact de l'audit et améliore les audits futurs à entreprendre. Le suivi permet en particulier :
- d'examiner l'impact du contrôle effectué sur la gestion de l'entité/programme/sujet objet de l'audit ;
 - de s'assurer de la mise en œuvre effective des actions d'amélioration issues des observations et recommandations ;
 - d'évaluer dans quelle mesure celles-ci ont pu contribuer à redresser les insuffisances constatées.
- 7.5. L'objectif du suivi est d'établir l'étendue des progrès qui ont été accomplis pour donner suite aux recommandations initiales et pour régler les questions signalées.
- 7.6. Lorsqu'elle formule des recommandations, l'équipe d'audit doit s'assurer de la suite donnée à celles-ci et examiner si les lacunes identifiées ont été corrigées.
- 7.7. Le rapport de suivi **doit** faire donc état des progrès réalisés par l'entité en vérifiant l'étendue de la mise en œuvre des recommandations originales et le règlement des questions d'origine.

Section II :

Processus de l'audit de suivi

- 7.8. Le suivi est en soi un audit de performance. Par conséquent, l'auditeur appliquera la méthode de l'audit de performance au cours de toutes les phases de l'audit.

Planification

- Délimitation de l'étendue du suivi
- Formulation des objectifs et des critères pour le suivi
- Consultation

Examen

- Collecte et analyse de l'information probante
- Formulation d'une conclusion en fonction des objectifs du suivi
- Évaluation des progrès réalisés par l'entité

Rapport

- Rapport provisoire
- Procédure du contradictoire
- Rapport définitif

Section III :

Périodicité du suivi

- 7.9. Une période de temps suffisante doit être allouée à l'entité auditée afin de mettre en œuvre des mesures appropriées pour redresser les insuffisances. À ce titre, la norme ISSAI 3000/139 préconise de « concentrer le suivi sur le fait de savoir si l'entité auditée a répondu aux problèmes et a remédié à la situation de manière adéquate après une période raisonnable ».
- 7.10. Le suivi est réalisé de manière périodique selon la fréquence que la JF estime appropriée. La fréquence du suivi prend principalement en considération, d'une part, les priorités arrêtées par la JF en matière de contrôle de la gestion et, d'autre part, l'importance, l'enjeu, la criticité et l'urgence des insuffisances et des recommandations formulées.
- 7.11. Il ne sera enclenché qu'après une période raisonnable permettant en particulier aux entités auditées de mettre en place des mesures de corrections appropriées et dont les effets peuvent être évalués. En principe, une période de deux à trois années peut s'écouler avant d'entamer un suivi des recommandations.

Section IV :

Modalités du suivi

- 7.12. La JF procède au suivi des recommandations, principalement, selon les modalités suivantes :
- **l'examen interne ou documentaire** : l'équipe d'audit **doit** demander à l'entité auditée ou aux parties concernées d'informer la JF des mesures mises en œuvre, au regard des recommandations, pour corriger les insuffisances relevées dans le rapport de l'audit de performance ;
 - **les contrôles sur place** : entamer des contrôles sur place visant à s'assurer de la réalité des mesures de correction mises en place au regard des recommandations et leur efficacité pour redresser les insuffisances.

- 7.13. Pour la première modalité de suivi :
- une correspondance est adressée à l'entité contrôlée (et le cas échéant aux autres parties concernées par les recommandations) les invitant à communiquer à la JF les actions entreprises pour la mise en œuvre des recommandations appuyées des justificatifs nécessaires ;
 - d'autres informations sur lesdites actions sont demandées telles que la consistance de l'action, le budget et les ressources allouées, les responsables de la mise en œuvre, les délais de mise en œuvre, la situation (%) de mise en œuvre, la date de démarrage et la date prévue d'achèvement, les résultats obtenus (ou escomptés), ... ;
 - les réponses reçues sont examinées par un conseiller désigné par l'autorité compétente (président de la chambre ou président de la JF) pour le suivi des recommandations de l'année en cours et qui, autant que possible, doit être le rapporteur de la mission de l'auditeur de performance ou, le cas échéant, un membre de l'équipe d'audit ;
 - le conseiller rapporteur constate l'état d'avancement de la mise en œuvre des recommandations et en rédige une synthèse en y adjoignant ses commentaires, ses conclusions et son appréciation des actions de correction menées par l'entité contrôlée. Cette synthèse est discutée et validée avec le président de la section et le président de la Cour des comptes, et ensuite jointe au Dossier Permanent de la mission ;
- 7.14. La deuxième modalité de suivi est d'effectuer un contrôle sur place auprès de l'entité contrôlée.
- 7.15. De par sa nature, le suivi des recommandations est limité dans le temps et par les ressources qui y sont affectées (une équipe de suivi est moins consistante que celle ayant effectué l'audit).
- 7.16. Il est important que le suivi soit focalisé sur le contrôle de la mise en œuvre effective et en temps opportun des actions d'améliorations et dans quelles mesures celles-ci ont pu permettre d'atténuer ou de limiter l'impact des insuffisances constatées. L'attention doit être accordée aux recommandations qui sont encore pertinentes au moment du suivi et cibler en priorité les principales insuffisances et recommandations, notamment celles qui présentent d'importants enjeux, ou une forte urgence. Le suivi est également une opportunité pour faire le point sur les recommandations devenues sans objet et les insuffisances qu'il n'a pas été en mesure de redresser.

Section V :

Établissement du rapport de suivi

- 7.17. Le rapport de suivi est établi par l'équipe d'audit. Délibéré en chambre ou en section, il est comme tous les rapports soumis à la contradiction avec les entités contrôlées qui sont invitées à faire part de leurs observations dans le délai légal prévu.
- 7.18. Le rapport de suivi des recommandations, après la prise en charge des commentaires de (des) l'entité(s) contrôlée(s), est délibéré et approuvé par la JF. Si des modifications de la situation antérieure constatée au cours de l'audit de performance sont identifiées, il doit en être fait état dans le rapport. Il est ensuite joint avec la documentation y afférente au Dossier Permanent. Celle-ci comprend en particulier, les commentaires de l'entité contrôlée sur le rapport et une mise à jour de l'évaluation des risques liés à l'entité.
- 7.19. Le rapport de suivi des recommandations contient principalement les éléments suivants :
- la présentation du cadre de la mission de suivi ;
 - le rappel des principales observations, et conclusions du contrôle de la gestion, ainsi que des recommandations ;

- la description des actions mises en œuvre par l'organisme audité pour corriger les insuffisances et répondre aux principales recommandations, leur consistance, la durée et date d'implémentation, et leur état d'avancement ;
 - l'appréciation sur les actions mises en œuvre par l'entité en réponse aux recommandations et sur leur capacité à corriger les insuffisances constatées et améliorer la performance. Les mesures prises en réponse aux recommandations de la JF et ayant eu un impact positif devront être soulignées ;
 - la présentation des conclusions de l'équipe.
- 7.20. Le rapport de suivi des recommandations est communiqué aux mêmes destinataires et dans les mêmes conditions que pour les rapports particuliers d'audits de performance.

CHAPITRE 8 :

Planification
d'un audit d'attestation
de performance

- 8.1. La planification de l'audit d'attestation de performance fait intervenir le Président de chambre, le conseiller rapporteur, le Greffier et les autres membres de l'équipe d'audit.
- 8.2. Les principaux supports ou faits générateurs de la tâche sont constitués des Documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD) du département ministériel, des Projets Annuels de Performance (PAP), des Rapports Annuels de Performance (RAP), des budgets programmes, du Projet de Loi de Règlement et des autres documents liés au contrôle, comme les lettres de mission, l'acte de désignation du rapporteur et des membres de l'équipe d'audit.
- 8.3. Ce chapitre expose la démarche de planification d'un audit d'attestation de performance qui ne diffère pas totalement de celle de l'audit direct de performance ; ce qui justifie que certaines étapes déjà présentées dans le chapitre 4 de ce manuel ne sont pas reprises dans le présent chapitre.

Section I :

Inventaire des documents reçus

- 8.4. Le chef de mission reçoit du greffe les Projets Annuels de Performance et les Rapports Annuels de Performance accompagnant le Projet de Loi de Règlement.
- 8.5. Il **doit** s'assurer que tous les documents nécessaires à l'examen des Rapports Annuels de Performance sont produits (Projets Annuels de Performance, budgets programmes, programmes d'activité...).
- 8.6. Avec les membres de l'équipe, il **doit** procéder au rapprochement de l'état d'inventaire des documents joints avec les dossiers effectivement produits.
- 8.7. Il **doit** vérifier l'intitulé précis de chacun des documents concernés et l'exercice budgétaire, au titre duquel lesdits documents sont produits et déposés.
- 8.8. Enfin, il **doit** demander les documents non produits.

Section II :

Prise de connaissance

- 8.9. L'équipe d'audit **doit** identifier, à partir des documents de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD), des lettres de politique sectorielle, des plans de travail annuel, des budgets programmes et des Projets Annuels de Performance produits :
 - les informations relatives au département ministériel concerné (attributions, organisation, fonctionnement, politiques sectorielles...) ;
 - les modalités générales d'organisation des services relevant du programme ;
 - la ou les finalités d'intérêt général poursuivies, c'est-à-dire la destination des crédits, le domaine d'action, les bénéficiaires ;

- les principaux dispositifs d'intervention, les principales activités, le cadre législatif et réglementaire ;
 - la présentation de la stratégie, les objectifs et les indicateurs.
- 8.10. L'équipe d'audit **doit** également identifier les responsables en charge de la mise en œuvre des programmes à contrôler ;
- 8.11. Le chef d'équipe **doit** élaborer un calendrier de déroulement des entretiens prévus avec les responsables des programmes ;
- 8.12. Il **doit** communiquer aux responsables le calendrier de déroulement des entretiens et préciser les points de discussion qui portent sur :
- le rappel des activités inscrites au programme d'activités du programme concerné ;
 - le point des réalisations des activités concernées, en physique et financier ;
 - le point des réalisations des activités exécutées hors programme, en termes physique et financier, et leurs impacts sur les résultats de performance ;
 - les valeurs cibles prévues et réalisées par activité ;
 - les commentaires du Responsable de programme sur le niveau de performance, le niveau d'atteinte des résultats, les différentes natures de difficultés et contraintes rencontrées dans la mise en œuvre des activités concernées ;
 - les solutions préconisées par les responsables de programme pour l'amélioration du niveau de performance.
- 8.13. L'équipe d'audit **doit** dérouler, avec les membres de l'équipe, les entretiens avec les responsables de programme pour valider et compléter la compréhension du (des) programme(s) et élaborer les comptes rendus d'entretien.

Section III :

Appropriation des critères

- 8.14. Les membres de l'équipe d'audit **doivent** s'approprier les critères d'audit utilisés dans un audit d'attestation du rapport de performance :

❖ Critère n°1 : Pertinence des informations

- 8.15. La pertinence du rapport permettra d'apprécier par exemple si les objectifs et les indicateurs de performance prévus par l'organisme ont été tous rappelés dans le rapport, si le niveau d'exécution du projet/programme indiqué est exact et si les objectifs et les résultats décrits sont mesurables.

❖ Critère n°2 : Compréhensibilité des informations

- 8.16. Le critère de compréhensibilité signifie que les informations contenues dans le rapport doivent être claires et explicites. Le rapport doit contenir toutes les données susceptibles de le rendre compréhensible.
- 8.17. Le rapport doit **également** présenter de façon lisible et sans ambiguïté les résultats obtenus ainsi que les **résultats des rapprochements** entre les prévisions et les réalisations.

❖ Critère n°3 : Exactitude des informations

- 8.18. Le critère d'exactitude signifie que les informations présentées ne doivent pas être sujettes à caution, c'est-à-dire doivent correspondre à la réalité. L'information présentée dans le rapport doit être crédible et fiable.
- 8.19. L'équipe d'audit doit indiquer les sources d'information et les limites des méthodes de collecte et d'analyse des données.

❖ Critère n°4 : Équilibre des informations

- 8.20. Le critère d'équilibre permet d'apprécier l'importance des activités, des objectifs et des résultats jugés importants par le rapport et ceux qui ne sont pas jugés comme tels.
- 8.21. Le rapport doit effectuer une meilleure couverture des réalisations prévues comme devant concourir à chaque résultat stratégique. L'information ne doit tolérer les cas d'omissions d'activités ou d'indicateurs prévus dans le budget programme sans justification appropriée. Le rapport doit être assorti de références claires aux éléments probants et leurs sources de vérification.

❖ Critère n°5 : Utilité des informations contenues dans le rapport de performance

- 8.22. Le critère d'utilité signifie que les informations contenues dans le rapport sont utilisées pour la prise de décision et l'amélioration de la gestion.
- 8.23. Il met en évidence la perception que les dirigeants de l'organisme ont de la nécessité de produire le rapport d'évaluation des résultats, de le faire en temps utile et de son importance pour le succès de leur projet/programme.

❖ Critère n°6 : Comparabilité des informations

- 8.24. Le critère de comparabilité signifie que les informations contenues dans le rapport permettent la comparaison dans le temps et avec d'autres secteurs similaires.
- 8.25. Les résultats contenus dans l'information présentée sont mis en comparaison avec d'autres entités ou des standards reconnus et avec ceux des exercices précédents.
- 8.26. L'information **doit** dégager des ratios classiques (taux d'exécution physique et financière) par action et par programme. Elle doit indiquer le niveau d'efficacité des activités en comparant les résultats physiques à ceux financiers.

Section IV :

Examen préliminaire du rapport de performance et des documents joints

- 8.27. L'équipe d'audit **doit** procéder à une revue sommaire du Rapport Annuel de Performance pour une appréciation générale de la forme et du contenu dudit rapport ;
- 8.28. L'équipe d'audit **doit** examiner les principaux documents annexés au Rapport Annuel de Performance notamment :
- les budgets programmes de référence ;
 - les Projets Annuels de Performance ;
 - les programmes d'activités annexés au budget des programmes, au titre de l'exercice concerné, assorti des résultats attendus et des indicateurs de performance y afférents ;
 - les situations d'exécution budgétaire ;
 - les situations d'exécution financière et physique.
- 8.29. L'équipe d'audit **doit** rédiger, à l'issue de l'examen préliminaire du Rapport Annuel de Performance, une note de synthèse sur les constatations majeures relevées, aux fins d'en faire mention au rapport pour approfondissement.

Section V :

Élaboration du plan de contrôle ou du programme de vérification

- 8.30. L'équipe d'audit **doit** établir le programme de l'audit sur la base des critères retenus et des programmes à auditer ;
- 8.31. Elle **doit** définir un plan de répartition des travaux de contrôle entre les différents membres de l'équipe affectés à l'exécution de l'audit d'attestation de performance.

CHAPITRE 9 :

Réalisation de
l'audit d'attestation
de performance

- 9.1. Comme l'audit direct de performance, le travail d'examen en ce qui concerne l'audit d'attestation de performance consiste à exécuter les instructions arrêtées à la phase de planification.
- 9.2. Ce chapitre présente les deux (2) grandes étapes de la phase de réalisation de l'audit d'attestation : l'examen du système de collecte et de suivi et l'examen des rapports annuels de performance.

Section I :

Examen du système de collecte et de suivi

A. EXAMEN DU DISPOSITIF DE COLLECTE DES DONNÉES ET DE SUIVI DES INDICATEURS DE PERFORMANCE

- 9.3. L'examen du système de collecte et de suivi des indicateurs de performance consiste à procéder à une évaluation du système d'information, des méthodes et mécanismes mis en place pour l'élaboration et la validation du projet de rapport de performance.
- 9.4. Sur la base de cet examen, l'équipe d'audit doit s'assurer que le système de collecte des informations de performance a prédéfini, notamment, les informations et données à collecter et leurs sources respectives, leur canevas de collecte ainsi que la périodicité de la production, de la collecte et du traitement des informations requises.
- 9.5. L'équipe d'audit doit s'assurer que le système de collecte des informations de performance fonctionne de façon régulière à tous les niveaux et génère, dans les délais requis, des informations et données de performance avec des sources vérifiables, présentées suivant le canevas préconisé.
- 9.6. L'équipe d'audit doit rédiger une note de synthèse sur les constats majeurs relevés, au titre du système de collecte des informations et des données de performance, aux fins d'en faire mention au rapport ou pour approfondissement.
- 9.7. Pour vérifier le dispositif de suivi-évaluation ayant généré les informations du rapport de performance, l'équipe d'audit peut administrer des questionnaires aux responsables de programme, coordonnateurs de projet, responsables des structures décentralisées de l'entité et aux responsables chargés du suivi-évaluation (S&E).

B. EXAMEN DU SYSTÈME DE SUIVI-ÉVALUATION DE L'ENTITÉ

Encadré n°20 : Exemple de questionnaires d'appréciation du système de S&E de l'entité à l'attention de la direction/service chargé du S&E

QUESTIONS :

1. **Pour le dispositif de suivi-évaluation, demander et obtenir les documents et informations ci-dessous :**
 - organigramme et textes régissant la direction/service chargé du S&E
 - liste du personnel de la cellule (nom, prénoms, profil, fonction, expérience professionnelle)
 - renforcement de capacités (thèmes et nombre de formations, en relation avec le suivi-évaluation, reçues au cours des cinq dernières années)
 - outils et supports utilisés dans le cadre du suivi-évaluation
 - mécanisme d'analyse des informations
 - interaction entre la direction/service chargé du S&E et les différents programmes (surtout ceux financés directement par les partenaires au développement)
 - mécanisme de remontée de l'information sur les activités réalisées en maîtrise d'ouvrage déléguée (ONG, bureaux d'études spécialisées, collectivités locales, communautés bénéficiaires, etc.)
2. **Existe-t-il un manuel de suivi-évaluation ? Si oui, tous les gestionnaires de projet ont-ils connaissance de l'existence de ce dernier ?**
3. **Y a-t-il eu des séances d'appropriation du manuel par tous les intervenants de la chaîne de collecte, de production, de traitement, d'analyse et de diffusion de l'information (si oui, obtenir la preuve) ?**
4. **En début de chaque gestion, les responsables des activités et des projets sont-ils informés de leurs programmes annuels de travail ?**
 - * *Si oui* : par quel biais en sont-ils informés ?
5. **La collecte de l'information présentée au rapport de performance se fait-elle de façon décentralisée ?**
 - * *Si oui*
 - demander et obtenir la périodicité de collecte des informations et le temps moyen de transmission de l'information collectée à la structure centrale (la direction/service chargé du S&E) ;
 - comment les informations sont communiquées à la direction/service chargé du S&E (par téléphone, internet, rapports, fiches de suivi, ou autres)
 - * *Si non* demander et obtenir les sources des informations relatives aux structures décentralisées qui figurent dans le rapport de performance ?
6. **Les gestionnaires des projets et/ou les structures opérationnelles des différents programmes du BP élaborent-ils des rapports d'activités ?**
 - * *Si oui* :
 - quelle est la périodicité de ces rapports et qui en sont les destinataires ?
 - existe-t-il un canevas pour l'élaboration des rapports d'activités ?
 - obtenir une copie de tous les rapports élaborés au cours de la gestion sous revue et actuellement.
 - * *Si non* se faire décrire la méthode utilisée par ces derniers pour rendre compte de leurs activités au niveau central (la direction/service chargé du S&E).

7. **Comment la direction/service chargé du S&E corrobore les informations qui lui sont transmises ?**
8. **Quelle est la méthode de traitement des informations ?**
 - * *Si informatisée :*
 - vérifier l'existence de base de données
 - obtenir les outputs générés par le système en place (tableaux de bord)
 - * *Si non informatisée* obtenir la description de la méthode utilisée
9. **Des rapports intermédiaires sont-ils élaborés par la direction/service chargé du S&E ?**
 - * *Si oui* demander et obtenir :
 - la périodicité de ces rapports
 - la liste des destinataires des rapports
 - s'ils ont permis d'améliorer la gestion. En cas de réponse positive obtenir la preuve (lettre, note, ou autre)
10. **Les structures opérationnelles et/ou gestionnaires de projets sont-ils destinataires des rapports de performance de l'entité ?**
11. **La direction/service chargé du S&E effectue-t-elle des extraits des observations de la JF aux structures opérationnelles et/ou gestionnaires de projets ? (Si oui, obtenir les copies de ses extraits)**
12. **Se faire décrire par la direction/service chargé du S&E le processus de validation des rapports de performance (préparatifs, participants, mode de déroulement).**
13. **En cas de non-existence de manuel de suivi-évaluation, se faire décrire la procédure de collecte des informations au rapport.**

Source : Cour des comptes/UEMOA

Encadré n°21 : Exemple de questionnaire à administrer aux structures opérationnelles et/ou gestionnaires de projets

QUESTIONS :

1. **Des formations sur la réforme GAR ont-elles été organisées à l'intention des structures opérationnelles et/ou gestionnaires de projets inscrits au BP ?**
2. **En début de chaque gestion, les responsables des activités et des projets sont-ils informés de leurs programmes annuels de travail ?**
 - * *Si oui :* par quel biais en sont-ils informés ? participent-ils à l'élaboration du BP ? participent-ils à l'élaboration de leurs PTA ?
3. **La direction/ service chargé du S&E a-t-elle organisée et mis en place un processus de collecte de l'information ?**
 - * *Si oui,* demander et obtenir : la périodicité de collecte des informations ; les méthodes de traitement réservées aux informations collectées ; le temps moyen de transmission des informations produites à la direction/ service chargé du S&E ; comment les informations sont communiquées à la direction/ service chargé du S&E (par téléphone, internet, rapports, fiches de suivi, ou autres).

- * *Si non*, arrive-t-il que la direction/service chargé du S&E demande des informations sur les activités exécutées par les structures opérationnelles. En cas de réponse affirmative, obtenir la périodicité, les moyens par lesquels les demandes sont communiquées, les supports et les moyens de transmission des informations demandées.

3. Élaborez-vous des rapports d'activités ?

- * *Si oui* :
 - quelle est la périodicité de ces rapports et qui en sont les destinataires ?
 - existe-t-il un canevas pour l'élaboration des rapports d'activités ?
 - obtenir une copie de tous les rapports élaborés au cours de la gestion sous revue et actuellement
- * *Si non*, se faire décrire la méthode utilisée par ces derniers pour rendre compte de leurs activités au niveau central (la direction/ service chargé du S&E).

4. Recevez-vous des missions de la direction/service chargé du S&E et du vérificateur interne ?

- quelle en est la périodicité ?
- les missions sont-elles relatives aux activités que vous mettez en œuvre ?
- les missions formulent-elles des recommandations dans le but d'augmenter vos performances (obtenir les preuves) ?

6. Recevez-vous les rapports élaborés par la direction/service chargé du S&E ?

- * *Si oui*, obtenir copie des rapports ; ces rapports vous ont-ils permis d'améliorer vos performances ? En cas de réponse positive, obtenir la preuve (mesures prises).

7. Êtes-vous destinataires des rapports de performance de l'entité ? (Si oui, obtenir des copies)

8. La direction/ service chargé du S&E vous adresse-t-elle des extraits des observations de la Cour des comptes ? (Si oui, obtenir les copies de ses extraits)

9. Participez-vous à la validation des rapports de performance ? (Préparatifs, participants, mode de déroulement)

Source : Cour des comptes/UEMOA

- 9.8. L'équipe d'audit doit traiter les données issues des réponses écrites aux questionnaires qualitativement et quantitativement pour argumenter les recommandations de la JF.
- 9.9. À la fin de l'examen du dispositif de suivi-évaluation, l'équipe d'audit doit rédiger une note de synthèse sur les constats majeurs relevés, aux fins d'en faire mention au rapport d'audit.

Section II :

Examen du mécanisme d'élaboration du rapport de performance

- 9.10. La mission d'audit d'attestation est l'occasion pour la Juridiction Financière d'examiner le processus d'élaboration du rapport de performance soumis à son appréciation. Cet examen permet de mettre en exergue les observations générales.
- 9.11. L'équipe d'audit **doit** effectuer les diligences suivantes pour vérifier le mécanisme d'élaboration du rapport de performance :
- 9.12. L'équipe d'audit **doit** s'assurer que le Rapport Annuel de Performance est élaboré et transmis à la Juridiction à bonne date, celle prévue par la loi de finances du pays ou en référence à la Directive n°06 relative aux lois de finances de l'UEMOA qui prescrit que les Rapports Annuels de Performance doivent être annexés au Projet de Loi de Règlement devant être déposé à la Cour des comptes au plus tard six (6) mois après la clôture de la gestion. Autrement dit, l'audit d'attestation de performance et les vérifications entrant dans le cadre de l'élaboration du rapport d'exécution de la loi de finances se déroulent concomitamment et s'achèvent avant la fin de la gestion N+1.
- 9.13. L'équipe d'audit **doit** s'assurer que les documents nécessaires sont produits en appui du Rapport Annuel de Performance. Ce rapport à adresser à la Juridiction Financière doit être appuyé des pièces dites générales que sont : les documents de politique sectorielle, les textes organiques de l'entité, le budget programme. Il importe pour l'équipe d'audit de s'assurer que les documents qui justifient les informations décrites dans le rapport sont disponibles au niveau de la structure chargée de son élaboration et au niveau des centres opérationnels.
- 9.14. L'équipe d'audit **doit** vérifier si le Rapport Annuel de Performance de l'entité est validé par l'ensemble des acteurs. Cette validation des Rapports Annuels de Performance donne l'assurance à la JF que les responsables des différents volets du budget programme ont effectivement réalisé les activités et tâches dont ils sont chargés et qu'ils assument les commentaires y relatifs.
- 9.15. Elle **doit** également s'assurer que le premier responsable et les personnes appropriées (responsable de programme, auditeur ou inspecteur interne, responsable suivi-évaluation) se sont approprié le Rapport Annuel de Performance.
- 9.16. L'appropriation des Rapports Annuels de Performance incombe à la première autorité de l'entité. Il s'agit pour lui d'apposer sa signature sur le rapport pour traduire la prise en charge des informations qui y sont décrites.

Section III :

Appréciation du RAP sur la base des critères d'audit

9.17. Le Rapport Annuel de Performance est, généralement, **apprécié à travers** les critères suivants :

- la pertinence ;
- la compréhensibilité ;
- l'équilibre ;
- la comparabilité ;
- l'exactitude ;
- l'utilité.

Pour l'appréciation des RAP, d'autres critères peuvent être utilisés en référence notamment au Guide de préparation de Rapports Publics de Performance proposée par le Conseil sur la Comptabilité dans le Secteur Public (CCSP) du Canada en annexe n°12.

9.18. Sur la base des entrevues et de l'examen documentaire, l'équipe d'audit doit apprécier le Rapport Annuel de Performance, sur la base du **critère de pertinence** pour s'assurer que l'information présentée rend compte des réalisations concrètes et importantes au regard des objectifs prévus à travers des indicateurs de performance pertinents, en :

- i. **se référant** aux réalisations d'activités (taux d'exécution physique et financière), aux objectifs prévus (politiques, programmes et projets) et aux indicateurs de performance associés (niveau de performance, la valeur cible réalisée par rapport à la valeur cible prévue) ;
- ii. **collectant** les données et informations sur :
 - les objectifs des politiques ;
 - les priorités du plan stratégique et du Projet Annuel de Performance ;
 - les réalisations liées aux activités hors-programme ;
 - les activités non réalisées au titre du programme d'activités de l'exercice, ainsi que sur le coût afférent à ces activités ;
 - les éléments probants se rapportant aux réalisations d'activités, les cas d'utilisation de ressources, notamment financières, autres que celles initialement prévues.

9.19. **Sur la base des entrevues avec les responsables** de la structure chargée de prospection et de la programmation de l'entité auditée et de l'examen documentaire, **l'équipe d'audit doit apprécier** le Rapport Annuel de Performance, sur la base **du critère de compréhensibilité** pour s'assurer que les informations contenues dans le rapport sont claires et explicites et que le rapport contient toutes les données et informations susceptibles de le rendre compréhensible :

- i. **en collectant** des données et informations sur :
 - les stratégies, orientations, finalités, objectifs, activités et ressources des politiques et programmes du Ministère ;
 - les écarts enregistrés sur la base des comparaisons entre les résultats obtenus et ceux prévus au titre des programmes ;
 - les progrès réalisés d'une année à l'autre au titre de la mise en œuvre des programmes ;
 - les informations liées au contexte de réalisation des activités et d'obtention

des résultats, notamment les facteurs internes et externes ayant influencé positivement ou négativement les résultats ;

- les informations liées aux moyens et dispositifs mis en place par le Ministère pour contrer les risques influençant l'atteinte des résultats ;

ii. **en vérifiant si :**

- le rapport présente une description sommaire des politiques et programmes mis en œuvre (stratégies, orientations, finalités, objectifs, activités et ressources) ;
- le rapport dégage les résultats obtenus, les rapproche à ceux prévus au programme d'activités, puis dégage et explique les écarts enregistrés, en mettant l'accent sur les progrès réalisés ou en comparant les résultats avec ceux des organismes similaires ;
- le rapport contient les informations relatives au contexte de réalisation des activités et d'obtention des résultats, et aux facteurs internes et externes ayant influencé positivement ou négativement les résultats ;
- le rapport rend compte des moyens et dispositifs mis en place pour contrer les risques influençant l'atteinte des résultats.

9.20. **L'équipe d'audit doit apprécier** le Rapport Annuel de Performance, sur la base du **critère d'équilibre des informations** pour s'assurer que ce rapport contient des tableaux récapitulatifs et des tableaux représentatifs des différentes réalisations et des résultats atteints :

i. **en collectant** des données et informations suivantes :

- des tableaux de synthèse et des tableaux représentatifs donnant une vue d'ensemble des réalisations et des résultats atteints ;
- un tableau ou une liste faisant état des programmes les plus performants, en termes de résultats atteints ou de progrès enregistrés ;
- un tableau ou une liste faisant état des activités ayant contribué à l'atteinte des performances du Ministère ou du programme ;
- les principaux éléments probants des conclusions formulées au titre des performances du ministère dans le rapport de performance ;

ii. **en vérifiant si :**

- le rapport rend compte des aspects les plus importants de chaque résultat de performance, en mettant l'accent sur les programmes les plus performants, en termes de résultats atteints ou de progrès enregistrés ;
- le rapport rend compte, pour chacun des résultats, des activités dont la réalisation a contribué à l'atteinte des performances du Ministère ;
- les éléments probants signalés dans le rapport ou annexés à celui-ci sont suffisants et adéquats pour étayer les conclusions qui y sont présentées.

9.21. **L'équipe d'audit doit apprécier** le RAP suivant le **critère d'exactitude** des informations pour s'assurer que l'information sur la performance reflète un niveau d'exactitude approprié et est en adéquation avec les faits relatés :

i. **en collectant** des données et informations sur :

- la description et le fonctionnement du système de collecte des données mises en place dans le cadre du suivi et évaluation des indicateurs de performance, aux fins de se faire une idée sur son efficacité et sa fiabilité ;
- les indications se rapportant aux limites des méthodes de collecte et d'analyse des données ;
- les écarts éventuels pouvant exister entre l'information mentionnée dans le rapport et la réalité des faits et des données.

ii. **en vérifiant si :**

- les méthodes de collecte des données utilisées sont de nature à produire une information exacte et vérifiable de façon indépendante ;

- le rapport fait mention des limites des comparaisons, périodes visées, sources, ainsi que celles des méthodes de collecte et d'analyse des données ;
 - l'information n'est pas présentée de façon à induire le lecteur en erreur ou de façon à s'écarter de la réalité des faits et des données.
- 9.22. **L'équipe d'audit doit apprécier** le RAP suivant le **critère d'utilité** pour s'assurer que les informations contenues dans le rapport sont utilisées pour la prise de décision et l'amélioration de la gestion :
- i. **en collectant** des données et informations sur :
 - les décisions prises par le Ministre sectoriel, le responsable de programme pour prescrire des mesures correctives des lacunes et insuffisances relevées ;
 - les initiatives nouvelles et réactions en vue d'apporter des améliorations à la gestion émanant des responsables de programmes et de leur hiérarchie et, éventuellement, des partenaires techniques et financiers ;
 - ii. **en vérifiant** si :
 - l'information produite a été utile pour la prise de décision, notamment des mesures correctives des lacunes et insuffisances relevées ;
 - l'information produite a été utile ;
 - l'information produite a permis de tirer des leçons de l'expérience vécue et d'apporter des améliorations à la gestion.
- 9.23. Pour ce faire, l'équipe d'audit doit remplir la grille d'évaluation figurant aux annexes n°6 à n°11.
- 9.24. La grille d'évaluation du RAP est une feuille de travail sur laquelle l'équipe d'audit doit reporter les constats majeurs relevés lors de l'audit d'attestation de performance.
- 9.25. L'équipe d'audit doit reporter les constatations majeures (positives comme négatives) relevées sur la grille d'évaluation qui doit être tenue et remplie, au fur et à mesure du processus d'évaluation du RAP, sur la base des différents sous-critères de chacun des critères d'audit d'attestation.

CHAPITRE 10 :

Établissement du rapport
d'audit d'attestation
et émission de l'avis
sur le RAP

- 10.1. Ce chapitre a pour objet de décrire le processus d'élaboration du rapport d'audit d'attestation, sa forme, son contenu ainsi que celui de l'avis sur le RAP que la JF est appelée à émettre.

Section I : Élaboration du rapport

- 10.2. L'équipe d'audit **doit** se référer aux documents suivants pour élaborer son rapport d'audit d'attestation de performance :
- la grille d'évaluation du RAP ;
 - les différentes notes de synthèse des constats majeurs relevés, tout au long du processus d'examen du RAP ;
 - les procès-verbaux des séances d'entretiens avec les responsables des programmes et des projets.
- 10.3. Les principaux développements du rapport d'audit d'attestation de performance doivent porter sur :
- le rappel de l'objectif général du critère ;
 - le rappel de l'objectif spécifique du sous-critère ;
 - le développement au titre des points forts et points faibles de l'évaluation par sous-critère ;
 - le développement au titre des points forts et points faibles de l'évaluation par critère, la conclusion partielle de l'évaluation par critère ;
 - la synthèse des principales insuffisances relevées par la JF.

Section II : Forme et contenu du rapport

- 10.4. La structure d'un rapport d'audit d'attestation de performance ne déroge pas fondamentalement aux exigences fixées par les normes ISSAI en matière d'audit direct de performance.

Encadré n°22 : Structure type d'un rapport d'audit d'attestation de performance

Définition des sigles et acronymes

Formule d'adoption

I . Objet et étendue de l'audit

II. Présentation des programmes et observations d'ordre général

2.1. Présentation des programmes

2.2. Observations d'ordre général

III. Appréciation du RAP

3.1. Pertinence des informations

- 3.1.1 Conclusion partielle sous-critère 1
- 3.1.2 Conclusion partielle sous-critère 2
- 3.1.3 Conclusion partielle sous-critère 3
- 3.1.4 Conclusion partielle sous-critère 4
- 3.1.5 Conclusion partielle sous-critère 5
- 3.1.6 Conclusion partielle sous-critère 6

3.2. Compréhensibilité des informations

- 3.2.1 Conclusion partielle sous-critère 1
- 3.2.2 Conclusion partielle sous-critère 2
- 3.2.3 Conclusion partielle sous-critère 3
- 3.2.4 Conclusion partielle sous-critère 4

3.3. Équilibre des informations

- 3.3.1 Conclusion partielle sous-critère 1
- 3.3.2 Conclusion partielle sous-critère 2

3.4. Comparabilité des informations

- 3.4.1 Conclusion partielle sous-critère 1
- 3.4.2 Conclusion partielle sous-critère 2
- 3.4.3 Conclusion partielle sous-critère 3

3.5. Exactitude des informations

- 3.5.1 Conclusion partielle sous-critère 1
- 3.5.2 Conclusion partielle sous-critère 2
- 3.5.3 Conclusion partielle sous-critère 3
- 3.5.4 Conclusion partielle sous-critère 4

Avis de la Cour sur le RAP

Annexes

(Grille d'évaluation remplie et autres)

Source : Cour des comptes/UEMOA

- 10.5. Dans la conclusion partielle relative à chaque sous-critère, l'équipe d'audit **doit** développer les éléments probants qui permettent de la soutenir.
- 10.6. L'équipe d'audit **doit** veiller à ce que chaque conclusion par critère fasse le point des conclusions partielles par sous-critère.
- 10.7. Le rapport d'audit d'attestation de performance découle principalement de la compilation des conclusions soutenues par des éléments probants par critère et par sous-critère de la grille d'évaluation remplie par l'auditeur lors de l'examen du RAP de l'entité.

Encadré n°23 : Exemple de constat sur le sous-critère numéro 1 du critère de pertinence des informations d'un RP

Sous-critère numéro 1 du critère de pertinence : s'assurer que les objectifs prévus dans le budget programme sont repris dans le rapport.

Constat relevé : le RAP de l'exercice xxxxx fait mention des activités inscrites, par programme et par politique au titre du budget programme d'activités de l'exercice xxxx du Ministère...

Exception faite du rappel des objectifs des programmes de la politique « » qui sont mentionnés dans le RAP « », le rapport de performance de l'exercice « xxxx » ne rappelle pas les objectifs des politiques et programmes du Ministère

Exemple de constat sur le critère de pertinence des informations d'un RAP

Critère de pertinence : l'auditeur doit s'assurer que l'information présentée rende compte des réalisations concrètes et importantes en regard des objectifs

Synthèse critère de pertinence : le RAP du Ministère xxx au titre de l'exercice xxxxx, contient des informations, **mesurables, mais ne fournit pas des informations assez pertinentes**, au regard du **critère de pertinence**.

Exemple de conclusion partielle par critère

Critère de pertinence : l'auditeur doit s'assurer que l'information présentée rende compte des réalisations concrètes et importantes en regard des objectifs.

Conclusion partielle sur la pertinence des informations du rapport de performance

Au regard du critère de pertinence, la JF fait observer que le RAP du Ministère..., au titre de l'exercice....., contient des informations mesurables, mais ne fournit pas des informations assez pertinentes, en raison :

- du défaut de rappel des objectifs des politiques « », à l'exception de ceux des programmes « » ;
- du défaut de mention par programme, du taux d'exécution financière et du niveau de performance, ainsi que la valeur cible réalisée par rapport à la valeur cible prévue ;
- de l'absence d'informations de certains résultats prioritaires inscrits au BP dans le RAP de l'exercice xxxx ;
- du non-rattachement de certains résultats présentés dans le rapport à l'exercice xxxx ;
- de l'absence de lien entre les ressources, les effets et les impacts des programmes.

Source : Cour des comptes/UEMOA

Section III :

Émission de l'avis sur le RAP

- 10.8. Après l'appréciation du RAP de l'entité, sur la base des critères et des sous-critères, la JF émet un avis sur la justesse et la fiabilité des informations contenues dans ledit rapport.
- 10.9. L'avis émis par la JF comporte, entre autres, les points suivants :
 - Compétences et responsabilités de la JF ;

- Responsabilités de l'entité (du programme) ;
- Appréciation de la situation d'exécution budgétaire ;
- Appréciation du cadre de mesure de la performance ;
- Conclusion relative à chaque critère et sous critère ;
- Appréciation globale (avis) de la JF sur le RAP ;
- Fondement de l'avis (ou justification de l'avis) ;
- Recommandations.

Encadré n°24 : Avis de la JF sur le RAP du programme X au titre de l'exercice YYYY

Dans le cadre de l'audit, la Cour des comptes a contrôlé :

- le Rapport Annuel de Performance (RAP) produit par XXXXX, au titre de l'exercice clos à la date du 31 décembre XXX.
- la pertinence, la compréhensibilité, l'exactitude, l'équilibre et l'utilité des informations sous-jacentes contenues dans le RAP.

Compétences de la JF

...

Responsabilités du responsable de programme

...

Responsabilités de la JF

...

Appréciation de la situation d'exécution budgétaire

...

Appréciation du cadre de mesure de la performance

...

Conclusion relative à chaque critère et sous-critère utilisé

...

Avis

...

« Sous réserve de l'incidence des insuffisances exposées ci-dessus, sous chacune des rubriques ayant fait l'objet d'examen, au titre de l'audit d'attestation du rapport de performance, la JF atteste que le RAP de l'entité....., au titre de l'exercice....., contient dans son ensemble, des informations mesurables et exactes, dont certaines ne sont pas assez compréhensibles, ni assez équilibrées, par endroits, et que ledit rapport présente très peu d'éléments de comparaison.

Fondement de l'avis (ou justification de l'avis)

...

Recommandations

...

Source : Cour des comptes/UEMOA

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES

Annexe n°1 : Modèle de fiche d'outils pour la collecte des informations pour la sélection des thèmes.....	111
Annexe n°2 : Modèle de fiche de priorisation des thèmes d'audit	114
Annexe n°3 : Exemple de priorisation des thèmes d'audit	115
Annexe n°4 : Constitution de l'équipe d'audit	116
Annexe n°5 : Lettre de mission	117
Annexe n°6 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de pertinence.....	118
Annexe n°7 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de compréhensibilité	119
Annexe n°8 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'équilibre	120
Annexe n°9 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de comparabilité	121
Annexe n°10 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'exactitude.....	122
Annexe n°11 : Grille de synthèse des résultats de l'évaluation des rapports de performance	123
Annexe n°12 : Guide de préparation de Rapports Publics de Performance proposée par le Conseil sur la Comptabilité dans le Secteur Public (CCSP) du Canada.....	124
Annexe n°13 : Exemple d'avis sur les RAP	126

Annexe n°1 : Modèle de fiche d'outils pour la collecte des informations pour la sélection des thèmes

Outils	Explications	Procédés
Veille de domaine	La veille de domaine implique la surveillance des principaux problèmes du secteur public pour se tenir informé de l'évolution de la situation. Elle a pour objet d'identifier des domaines d'audit potentiels justifiant un examen approfondi. La veille de domaine devrait être un processus permanent permettant à l'ISC de s'assurer qu'elle est en permanence en possession d'informations à jour sur la société et les domaines pouvant nécessiter un examen plus approfondi.	• Lecture des publications pertinentes et des rapports antérieurs relatifs aux audits de la performance et aux audits de conformité ; • Expérience des vérificateurs de régularité ; • Débats parlementaires ; • Participation à des conférences et des séminaires ; • Discussions avec des collègues, des parties prenantes et des spécialistes ; • Informations de radio et de la télévision ; • Lecture des quotidiens et des publications spécialisées ; • <i>Ouverture de nouveau dossier à chaque annonce d'une politique publique par le Gouvernement ;</i> • Création d'un dossier contenant des coupures de journaux et de magazines.
Examen de l'environnement du secteur public	L'environnement du secteur public doit être examiné chaque année et les sources d'information pertinentes doivent être inspectées.	• Commission permanente sur les résolutions du Comité des comptes publics ; • Discours du président marquant l'ouverture de l'année parlementaire, auquel assistent généralement d'importantes personnalités politiques et gouvernementales ; • Objectifs du millénaire pour le développement ; • Budgets et lignes directrices nationaux ; • Autres documents de politique connexes ; • Évolutions générales (thèmes identifiés par l'INTOSAI, etc.) ; • Articles de presse (informations, préoccupations soulevées par le public, etc.).

Outils	Explications	Procédés
Études générales (1)	Les études générales peuvent couvrir toute une entité, un groupe d'activités liées ou des projets ou programmes de dépenses ou de recettes de grande envergure. L'étude générale vise à fournir une meilleure compréhension des objectifs de l'organisation, de ses principales activités et de la nature des ressources utilisées pour exécuter ses fonctions. Les informations sont assemblées et évaluées quant au contexte, aux objectifs, aux activités, aux plans, aux ressources, aux procédures et aux contrôles des entités ou domaines concernés. Elles peuvent être obtenues par examen périodique continu du champ de l'audit, par exemple tous les cinq ans. Une grande partie des informations issues de l'étude générale peuvent être obtenues par le biais du travail normal au jour le jour et par contacts avec les organismes du secteur public. Les informations réunies et les appréciations effectuées au cours de l'étude générale doivent être consignées dans des dossiers de travail, afin de pouvoir s'y reporter lors de la préparation de propositions d'inclusion dans le Plan stratégique d'audit.	• Environnement et renseignements sur l'entité ; • Autorité législative importante ; • Objectifs de l'entité audité ; • Accords organisationnels ; • Relations de responsabilité ; • Activités exercées ; • Nature et niveau des ressources utilisées ; • Procédures et systèmes de contrôle en place ; • Autres renseignements ou informations probantes pertinents.
Discussions et appréciations internes à l'ISC	Des discussions internes destinées à débattre des risques associés aux thèmes possibles et à les apprécier doivent être menées au sein de l'ISC.	• Solliciter d'autres auditeurs en charge des audits de la performance, des audits financiers et des audits de conformité, au sein de l'ISC, afin d'identifier des thèmes d'audit potentiels.
Prise en compte des avis des citoyens	Le point de vue du citoyen en ce qui concerne la performance de l'entité audité doit également être pris en considération, le cas échéant.	• Tenir compte des intérêts des citoyens dans le cadre des audits de la performance car ils sont à l'origine d'idées et de demandes en matière d'audit de la performance, et sont les utilisateurs des rapports ; • Tenir une liste d'informations pertinentes décrivant les opinions du public sur certaines activités d'organismes ou programmes gouvernementaux.

Outils	Explications	Procédés
Parties prenantes externes	Des relations doivent être nouées avec les parties prenantes externes et des interactions fréquentes doivent intervenir pour identifier des thèmes possibles et en discuter.	• Des intervenants compétents au sein du Gouvernement, des experts du sujet et des auditeurs internes au Ministère peuvent être sollicités pour fournir des informations sur les thèmes ; • Les représentants du monde universitaire constituent d'autres parties prenantes externes à ne pas négliger car ils disposent de connaissances approfondies dans des domaines d'audit précis et peuvent proposer une opinion plus objective, moins limitée par des intérêts personnels. Les universitaires peuvent donc constituer des partenaires de choix pour les discussions, et peuvent être utilisés comme co-lecteurs, voire comme consultants, à toutes les étapes de l'audit ; • Les organisations non gouvernementales peuvent constituer une source d'idées utiles. Il se peut qu'elles aient mené leurs propres recherches par le biais d'enquêtes et d'études de cas, et qu'elles aient un éventail de contacts pertinents.

(1) Études générales

L'étude générale a pour objet de réunir des renseignements sur une organisation ou une activité afin d'aider à préparer les audits de la performance prévus par le plan stratégique des ISC. Les informations suivantes sont nécessaires dans ce cadre :

Contexte

- Informations financières sur les dépenses et les recettes, les principales ressources et les principaux actifs détenus ;
- Structure organisationnelle ;
- Contraintes auxquelles l'entité auditée est soumise ;
- Objectifs de la politique et priorité relative ;
- Objectifs opérationnels ;
- Activités ;
- Moyens par lesquels l'organisme entend atteindre ses objectifs (subventions, prêts, programme de constitution de capital, etc.).

Ressources

- Nature et caractéristiques des ressources utilisées par l'entité (ressources financières et humaines (effectifs et échelons), immobilisations corporelles).

Procédures et contrôles

- Procédures et contrôles mis en place pour s'assurer que les objectifs sont poursuivis dans un souci d'optimisation des ressources (mesures de planification, contrôles financiers, systèmes de gestion des informations, etc.)

Autres informations pertinentes

- Éléments prouvant l'existence de gaspillages importants ou de pratiques contraires aux principes d'efficacité et d'efficience ;

- Revues internes ou externes (par des consultants, audit interne, services de gestion, etc.) ;
- Rapports d'audit antérieurs ou autres rapports ;
- Domaines d'intérêt particulier pour le Parlement ou la presse.

Les renseignements recueillis permettent d'apprécier, pour chaque organisme, les facteurs susceptibles d'avoir une incidence importante sur l'optimisation des ressources et les manières dont celle-ci pourrait être menacée. Ces facteurs peuvent comprendre :

- la clarté et l'adéquation des politiques et objectifs opérationnels ;
- l'adéquation des procédures et contrôles conçus pour assurer l'économie, l'efficacité et l'efficacité dans le cadre de l'utilisation des ressources ;
- des opérations présentant un fort risque inhérent de réalisation de l'optimisation des ressources, à savoir nouvelles activités, nouveaux programmes, projets d'investissement majeurs ou à long terme ;
- tout point fort et toute faiblesse apparents en matière de gestion et de performance ;
- la capacité de l'organisme à atteindre ses objectifs.

Annexe n°2 : Modèle de fiche de priorisation des thèmes d'audit

CRITÈRE	PONDÉ- RATION	Autres thèmes d'audit identifiés							
		Thème 1		Thème 2		Thème 3		Thème 4	
		Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré
1. Importance	15								
2. Auditabilité	15								
3. Impact potentiel	15								
4. Risques pour l'ISC	10								
5. Intérêt du pouvoir législatif ou du public	10								
6. Pertinence	10								
7. Opportunité	5								
8. Travail d'audit antérieur	5								
9. Autres travaux programmés ou en cours	5								
10. Demande d'audit de la performance	10								
Score pondéré cumulé	100								
Rang									

Annexe n°3 : Exemple de priorisation des thèmes d'audit

Exemple : L'ISC a identifié 4 thèmes d'audit possibles en déployant son processus de planification stratégique :

1. Gestion des déchets solides
2. Adaptation au changement climatique
3. Pêcheries durables
4. Services de maternité dans les hôpitaux publics

Le tableau suivant propose un exemple de notation des thèmes d'audit, hiérarchisés en fonction des critères sélectionnés (les critères de sélection des thèmes et leur pondération sont choisis conformément aux ISSAI en fonction de leur pertinence et de leur importance pour l'ISC).

CRITÈRE	PONDÉ- RATION	Autres thèmes d'audit identifiés							
		Thème 1		Thème 2		Thème 3		Thème 4	
		Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré
1. Importance	15	3	45	3	45	2	30	2	30
2. Audibilité	15	3	45	1	15	2	30	2	30
3. Impact potentiel	15	3	45	2	30	2	30	2	30
4. Risques pour l'ISC	10	3	30	1	10	3	30	3	30
5. Intérêt du pouvoir législatif ou du public	10	3	30	3	30	0	0	3	30
6. Pertinence	10	3	30	3	30	2	20	3	30
7. Opportunité	5	3	15	3	15	1	5	2	10
8. Travail d'audit antérieur	5	2	10	3	15	2	10	2	10
9. Autres travaux programmés ou en cours	5	2	10	1	5	1	5	1	5
10. Demande d'audit de la performance	10	3	30	0	0	3	30	2	20
Score pondéré cumulé	100		290		195		190		225
Rang			1		3		4		2

Annexe n°4 : Constitution de l'équipe d'audit

Personnel affecté	Tâches/projets confiés à chaque membre de l'équipe	Compétences/expériences <i>(citer les compétences des membres de l'équipe liées au domaine et/ou les missions similaires effectuées dans le passé)</i>
Fournir une liste de chaque membre de l'équipe et son niveau		
(Ex. : Chef de mission) : (Niveau)		
Conseiller 1 : (Niveau)		
Vérificateur 1 : (Niveau)		
Etc.		

À l'issue de l'évaluation ci-dessus, l'équipe a-t-elle la capacité d'effectuer le travail adéquatement ?

☐ Oui

☐ Non

Est-il opportun de recruter un expert sous contrat pour appuyer l'équipe ?

☐ Oui

☐ Non

Si oui, quel est le profil recherché de l'expert ? Et pour combien de temps ?

.....

Signature du chef de mission : _____ Date : _____

Annexe n°5 : Lettre de mission

Lettre de mission

_____, le _____
(Emplacement) (Date)

À

(Titre/fonction du dirigeant)

- Localité à préciser -

Objet : Mission d'audit...

Madame ou Monsieur le (titre/fonction du dirigeant),

En vertu des dispositions de l'article __ de la loi n° ...-... du .. 20-- régissant l'ISC, je vous informe qu'une équipe de l'ISC procédera à l'audit (financier, de conformité, de performance) de (l'entité) pour les exercices (années).

Ladite mission, conduite par, chef de mission et comprenant MM.,, et, Vérificateurs, prendra contact avec vos services à compter du

À cet effet, je vous saurai gré de bien vouloir prendre toutes les dispositions utiles pour le bon déroulement de la mission. Je vous rappelle que le secret professionnel ne peut pas être opposé aux auditeurs suivant l'article de la loi instituant l'ISC.

Je vous demande de bien vouloir tenir à la disposition de la mission les documents dont la liste se trouve ci-jointe. Il reste entendu que cette liste est préliminaire, la mission pouvant solliciter les documents complémentaires nécessaires à l'exécution de ses travaux.

Tout en vous remerciant pour votre collaboration, je vous prie d'agréer, **Madame ou Monsieur le (titre/fonction du dirigeant),** mes salutations distinguées.

Le Chef de l'ISC

PJ : Liste des documents à fournir

Ampliation : Responsable de tutelle

Liste des documents à fournir :

1.
2.
3.
4.
5.
6.
7.
8.
9.
10.

Annexe n°6 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de pertinence

CRITÈRE DE PERTINENCE			
ENTITÉ : XXXX			
EXERCICE : XXXX			
Critères et questions s'y rapportant	0 1 2 3 4	Commentaires	Réf.
1. PERTINENCE <i>L'information présentée doit rendre compte des réalisations concrètes et importantes en regard des objectifs.</i>	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations du rapport de performance sont peu pertinentes.	
1.2. S'assurer que les objectifs prévus dans le budget programme sont repris dans le rapport	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les objectifs des programmes n'ont pas été repris au rapport.	
1.3. S'assurer que le rapport rend compte des résultats prioritaires au regard du plan stratégique et des documents de politique sectorielle	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Le rapport ne rend pas compte de plusieurs résultats prioritaires prévus dans le BP. Certaines activités réalisées ne sont pas dans le BP.	
1.4. S'assurer que chacune des activités s'inscrit dans le cadre de la réalisation du résultat d'un programme	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Certaines activités rapportées ne concourent pas à la réalisation des résultats des programmes auxquels elles sont associées.	
1.5. S'assurer que les réalisations sont mesurables (X% au lieu d'une amélioration) ; si elles sont qualitatives, s'assurer de l'existence d'éléments probants	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les réalisations ne sont pas toujours exprimées en termes mesurables.	
1.6. S'assurer que le rapport rend compte des résultats de la période	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Tous les résultats du rapport ne sont pas toujours rattachés à la gestion sous revue. Plusieurs résultats chevauchent sur plusieurs périodes.	
1.7. S'assurer que le rapport de performance établit le lien entre les ressources utilisées et les résultats obtenus	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Le rapport ne fait pas de lien entre les ressources utilisées et les résultats obtenus.	
Sommaire PERTINENTE	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations du rapport de performance sont peu pertinentes	
Commentaire PERTINENTE		<u>Principaux aspects positifs :</u> Arrimage des activités aux programmes, mesurabilité de certaines réalisations <u>Principales lacunes :</u> Absence dans le rapport des objectifs des programmes	
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord			

Annexe n°7 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de compréhensibilité

CRITÈRE DE COMPRÉHENSIBILITÉ				
ENTITÉ : XXXX				
EXERCICE : XXXX				
Critères et questions s'y rapportant	0	1	2	3
2. COMPRÉHENSIBILITÉ				
1.1. Les informations contenues dans le rapport doivent être claires et explicites ; le rapport doit contenir toutes les données susceptibles de le rendre compréhensible.	☐	☐	☐	☐
2.1. S'assurer que le rapport décrit sommairement les programmes.	☐	☐	☐	☐
2.2. S'assurer que le rapport dégage les résultats obtenus, les compare à ceux prévus au budget programme et explique les écarts.	☐	☐	☐	☐
2.3. S'assurer que le rapport contient les informations relatives aux facteurs internes et externes ayant influencé positivement ou négativement les résultats.	☐	☐	☐	☐
2.4. S'assurer que le rapport rend compte des moyens et dispositifs mis en place pour contrer les risques influençant l'atteinte des résultats.	☐	☐	☐	☐
2.5.	☐	☐	☐	☐
Sommaire COMPRÉHENSIBILITÉ	☐	☐	☐	☐
Commentaire COMPRÉHENSIBILITÉ				
Principaux aspects positifs Les facteurs internes et externes ayant influencé négativement les résultats sont évoqués ; les résultats obtenus sont fournis et les écarts avec les prévisions sont expliqués. <u>Principales lacunes</u> Non description des programmes, et manque de compte rendu des moyens et dispositifs mis en place pour contrer les risques.				
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord				

Annexe n°8 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'équilibre

CRITÈRE D'ÉQUILIBRE			
ENTITÉ : XXXX			
EXERCICE : XXXX			
Critères et questions s'y rapportant	0 1 2 3 4	Commentaires	Réf.
3. ÉQUILIBRE			
3.1. L'information sur la performance doit fournir un tableau représentatif et clair de tout l'éventail des réalisations, tableau qui n'induit pas le lecteur en erreur.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations présentées dans le rapport sont peu équilibrées. Le compte rendu des activités est à même de rendre compte du rendement des réalisations, mais chaque résultat n'est pas appuyé des activités qui concourent à son atteinte. De même les résultats présentés ne sont pas appuyés d'éléments probants.	
3.2. S'assurer que pour chacun des résultats, les activités couvertes par le rapport sont suffisantes (assez exhaustives) pour rendre compte de son rendement.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Le compte rendu des activités est à même de rendre compte du rendement des réalisations, mais chaque résultat n'est pas appuyé des activités qui concourent à son atteinte.	
3.3. S'assurer que les éléments probants sont signalés dans le rapport de performance et sont suffisants pour étayer les conclusions présentées.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Aucun élément probant n'est signalé dans le rapport de performance.	
3.4.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐		
Sommaire ÉQUILIBRE	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations présentées dans le rapport sont peu équilibrées.	
Commentaire ÉQUILIBRE		<u>Principaux aspects positifs</u> Les activités couvertes concourent à la réalisation des résultats. <u>Principales lacunes :</u> Manque d'éléments probants. Les résultats ne sont présentés en regard des activités.	
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord			

Annexe n°9 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de comparabilité

CRITÈRE DE COMPARABILITÉ							
ENTITÉ : XXXX							
EXERCICE : XXXX							
Critères et questions s'y rapportant	0	1	2	3	4	Commentaires	Réf.
4. COMPARABILITÉ							
4.1. L'information produite doit servir de rétroaction à la prise de décision à travers la comparaison dans le temps et avec d'autres secteurs similaires.	☐	☐	☐	☐	☐	Les informations du rapport de performance XX sont très peu comparées.	
4.2. S'assurer que les résultats contenus dans l'information présentée sont mis en comparaison avec d'autres entités ou des standards reconnus.	☐	☐	☐	☐	☐	Les résultats du rapport n'ont pas été comparés à ceux d'autres entités similaires ou à des standards reconnus.	
4.3. S'assurer que les résultats sont mis en comparaison avec ceux des exercices précédents.	☐	☐	☐	☐	☐	Les résultats du rapport ont été comparés avec ceux des exercices précédents.	
4.4. S'assurer que le rapport fait état des rétroactions effectuées pour améliorer la gestion.	☐	☐	☐	☐	☐	Le rapport ne fait pas cas des rétroactions et correctifs apportés pour l'amélioration de la gestion au cours de l'exercice XX. Le rapport ne rend pas compte d'échanges éventuels dans le progrès des résultats du Ministère. Aucune référence n'est faite à un PV de réunion des points focaux et/ou missions d'évaluation afin de s'assurer des rétroactions effectuées en cours de gestion et des réorientations rendues nécessaires pour améliorer les performances.	
Sommaire COMPARABILITÉ	☐	☐	☐	☐	☐	L'information au rapport ne renseigne pas sur la rétroaction et la prise de décision. Cependant, les résultats ont fait l'objet d'analyse dynamique à travers les indicateurs de performance, mais n'ont pas été comparés à ceux d'entités similaires ou à des standards reconnus.	
Commentaire COMPARABILITÉ						<u>Principaux aspects positifs :</u> Analyse dynamique des résultats à travers les indicateurs de performance. <u>Principales lacunes :</u> Absence de comparaison des résultats avec ceux des entités similaires ou standards reconnus, manque de compte rendu des rétroactions effectuées pour améliorer la gestion.	
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord							

Annexe n°10 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'exactitude

CRITÈRE D'EXACTITUDE			
ENTITÉ : XXXX			
EXERCICE : XXXX			
Critères et questions s'y rapportant	0 1 2 3 4	Commentaires	Réf.
5. EXACTITUDE			
5.1. L'information sur le rendement doit refléter adéquatement les faits communiqués, et ce, à un niveau d'exactitude approprié.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Le système de collecte d'information du rapport comporte des lacunes. L'information sur le rendement induit parfois le lecteur en erreur. Les informations contenues dans le rapport sont d'une exactitude très limitée.	
5.2. S'assurer que les méthodes de collecte des données utilisées sont de nature à produire une information exacte (entrevue, examen de documents complémentaires).	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les méthodes de collecte des données utilisées peuvent produire une information inexacte.	
5.3. S'assurer que l'information n'est pas présentée de façon à induire le lecteur en erreur ou de façon à biaiser les données.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations induisent à certains endroits le lecteur en erreur.	
5.4. S'assurer que le rapport présente les limites des sources et des méthodes de collecte et d'analyse des données.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Il n'est exposé nulle part dans le rapport les limites des sources et méthodes de collecte des informations.	
Sommaire EXACTITUDE	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Le système de collecte d'information du rapport comporte des lacunes. L'information sur le rendement induit parfois le lecteur en erreur. Les informations contenues dans le rapport sont d'une exactitude très limitée.	
Commentaire EXACTITUDE		<u>Principaux aspects positifs</u> L'existence de la cellule de suivi-évaluation. <u>Principales lacunes</u> Le système de collecte des informations présente des lacunes ; absence des limites des sources et méthodes de collecte de l'information.	
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord			

Annexe n°11 : Grille de synthèse des résultats de l'évaluation des rapports de performance

ENTITÉ : XXXX			
EXERCICE : XXXX			
Critères et questions s'y rapportant	0 1 2 3 4	Commentaires	Réf.
Sommaire GÉNÉRAL	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations contenues dans le rapport de performance 2010 du MS ne sont pas suffisamment fiables au regard des critères d'appréciation retenus.	
Commentaire GÉNÉRAL	☐ ☐ ☐ ☐ ☐	Les informations contenues dans le rapport sont peu pertinentes, peu compréhensibles et peu équilibrées. Le rapport de performance comporte très peu d'éléments de comparaison et présente des limites d'exactitude sur certains aspects.	
0 : ne s'applique pas 1 : tout à fait en désaccord 2 : plutôt en désaccord 3 : plutôt en accord 4 : tout à fait en accord			

Annexe n°12 : Guide de préparation de Rapports Publics de Performance proposée par le Conseil sur la Comptabilité dans le Secteur Public (CCSP) du Canada

Critères et questionnements	Page(s) pertinente(s) du rapport
A. Qualités de l'information sur la performance	
1. Le rapport est-il facilement accessible et identifiable comme le rapport sur la performance annuelle de l'entité ?	
1.1. Le rapport est clairement identifié comme le rapport de performance de l'entité.	
1.2. Le rapport indique qu'il s'adresse notamment aux élus et à la population qu'ils représentent.	
1.3. Les sources et les personnes à consulter pour obtenir une information plus détaillée sont clairement indiquées.	
1.4.	
B. Contenu du rapport de performance	
2. Le rapport contient-il des informations qui semblent fiables et valides ?	
2.1.	
2.2.	
2.3.	
3. Le rapport contient-il des informations qui semblent fiables et valides ?	
3.1.	
3.2.	
3.3.	
4. L'information sur la performance de l'entité est-elle pertinente ?	
4.1.	
4.2.	
4.3.	
5. L'entité fournit-elle des informations fidèles dans son rapport de performance ?	
5.1.	
5.2.	
5.3.	
6. L'information sur la performance de l'entité est-elle comparable et cohérente ?	
6.1.	
6.2.	
6.3.	
C. Contenu du rapport de performance	
7. Le rapport est-il compréhensible ?	
7.1.	
7.2.	
7.3.	
8. Le rapport porte-t-il sur les quelques aspects essentiels de la performance ?	
8.1.	
8.2.	
8.3.	

Critères et questionnements	Page(s) pertinente(s) du rapport
9. Le rapport décrit-il l'orientation stratégique de l'entité ?	
9.1.	
9.2.	
9.3.	
10. L'entité explique-t-elle les résultats réels de la période et compare-t-elle ces derniers et les résultats prévus, en expliquant tout écart significatif ?	
10.1.	
10.2.	
10.3.	
11. Le rapport présente-t-il de l'information comparative sur les tendances, des points et données de référence ou encore la performance d'organismes similaires ?	
11.1.	
11.2.	
11.3.	
12. Le rapport décrit-il les leçons importantes tirées et présente-t-il les facteurs clés qui influent sur la performance et sur les résultats ?	
12.1.	
12.2.	
12.3.	
13. L'entité a-t-elle établi un lien entre son information financière et son information non financière sur la performance ?	
13.1.	
13.2.	
13.3.	
14. Les règles ayant présidé à la préparation du rapport sont-elles indiquées ?	
14.1.	
14.2.	
14.3.	

Annexe n°13 : Exemple d'avis sur les RAP du Ministère xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx et recommandations

Sur la compétence

« La loi n° portant loi organique relative aux lois de finances dispose en son article que « Le Projet de Loi de Règlement est accompagné :

- des comptes et des états financiers de l'État issus de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'État ;
- d'annexes explicatives développant, par programme, dotation, budget annexe et comptes spéciaux du Trésor, le montant définitif des crédits ouverts, des dépenses et, le cas échéant, des recettes constatées ;
- des Rapports Annuels de Performance par programme rendant compte de leur gestion et de leurs résultats. »

Il s'y ajoute que l'article de la loi organique n° sur la Cour des comptes (LOCC) donne compétence à l'Institution pour donner son avis, accompagné de recommandations sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que sur les RAP.

Enfin, l'article fixant les modalités d'application de la LOCC habilite la chambre à formuler cet avis.

Par application à ces dispositions, la Cour a émis un avis sur les Rapports Annuels de Performance du Ministère xxxx.

Cet avis porte sur la situation d'exécution budgétaire, le cadre de mesure de performance et la qualité des rapports annuels de performance. Cet avis est accompagné de recommandations.

Sur la situation d'exécution budgétaire présentée dans les RAP

La Cour note que les situations d'exécution budgétaire figurant dans les Rapports Annuels de Performance comportent des discordances entre les données figurant dans la situation du SIGFIP et celles indiquées dans le RAP.

Des écarts entre les montants des crédits ordonnancés pour les titres 3 et 5 figurant dans le Rapport Annuel de Performance 2019 et ceux présentés dans le compte administratif de l'ordonnateur, en l'occurrence, le Ministre des Finances et du Budget sont aussi relevés.

La Cour constate également l'absence d'une situation d'exécution des dépenses de personnel dans le RAP. La présence d'une telle situation permet d'éclairer le Parlement sur l'exécution des dépenses de personnel et le respect des plafonds d'emplois.

Au regard de ces insuffisances, la Cour a formulé les recommandations suivantes :

- au responsable de programme PX de veiller à la concordance :
 - des montants des crédits ordonnancés pour les différents titres figurant dans le Rapport Annuel de Performance avec ceux produits par les services du Ministère des Finances et du Budget ;
 - entre les données indiquées dans la situation extraite du SIGFIP et celles figurant dans les Rapports Annuels de Performance ;
- au Secrétaire général, Coordonnateur des programmes, en relation avec les responsables de programme, d'insérer une situation d'exécution des dépenses de personnel extraite du SIGFIP pour compléter les données du RAP.

Sur le cadre de suivi de la performance

La Cour rappelle la nécessité pour les programmes de disposer d'un dispositif efficace de suivi-évaluation pour évaluer les progrès et les réalisations d'une année à l'autre.

Elle relève, cependant, que le système de suivi-évaluation existant au Ministère xxxxxxxxxxxxxxxx est marqué par la faiblesse des moyens humains, l'absence d'un manuel de procédures et l'inexistence d'un logiciel dédié au suivi-évaluation.

Par ailleurs, le cadre de mesure de la performance connaît plusieurs limites parmi lesquelles, il est noté une absence d'indicateurs clés pour mesurer l'efficacité de la politique, une pléthore d'indicateurs de moyens et la faiblesse des indicateurs de résultat, un renseignement incomplet des indicateurs dont certains ne sont pas assortis de cibles et la présence dans les RAP d'indicateurs non prévus dans les documents de planification.

Il s'y ajoute le choix d'indicateurs dont l'imputabilité au programme dédié est difficile à établir.

En conséquence de ce qui précède, la Cour recommande :

- au Secrétaire général du Ministère xxxxxxxx, Coordonnateur des programmes, de veiller :
 - o au renforcement des capacités des personnels dédiés aux tâches de suivi-évaluation ;

- o à la finalisation du processus d'élaboration d'un manuel de procédures et la mise en place d'un dispositif de traitement informatisé des données recueillies.
- au Responsable de la Cellule d'Évaluation de veiller à renseigner les cibles, à la cohérence et à l'exactitude des données figurant dans les Rapports Annuels de Performance ;

Sur l'examen des rapports annuels de performance

La Cour a formulé des observations générales pour améliorer le dispositif d'élaboration et de validation des RAP ainsi que leur contenu.

En effet, elle a constaté une validation tardive des Rapports Annuels de Performance.

Or, suivant les dispositions de l'article 49 de la loi organique n°2011-15 du 08 juillet 2011, le Rapport Annuel de Performance doit être préparé à bonne date et transmis au plus tard à la fin du premier trimestre pour consolidation par le Ministère en charge des finances avant le 30 juin de l'année.

Ensuite, la Cour n'a pas été en mesure d'apprécier les performances physiques et financières des programmes puisque les RAP du Ministère xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx ne font pas état des taux d'exécution physique et des niveaux de performance financière par programme. De même, les coûts réels par action qui doivent être comparés aux coûts prévus ne sont pas présentés dans les RAP.

Au regard du critère de la pertinence, la Cour fait observer que le RAP, au titre de l'exercice 2019, rappelle les objectifs prévus. Toutefois, des différences sont notées entre les objectifs prévus et ceux rappelés dans le RAP.

À cela, s'ajoutent la non-indication des performances des programmes, le défaut d'évaluation de la contribution de chaque programme à l'atteinte des résultats prioritaires, une reddition incomplète sur les ressources externes utilisées et la relation entre les ressources utilisées et les résultats obtenus afin de déterminer l'efficacité.

Relativement au critère de compréhensibilité, la Cour constate que les RAP décrivent sommairement les programmes avec un certain nombre d'actions et d'objectifs. Cependant, une comparaison systématique entre les prévisions et les réalisations n'est pas établie pour relever d'éventuels écarts.

Concernant le critère d'exactitude, l'évaluation a fait ressortir que les limites des méthodes de collecte des données ne sont pas présentées. De plus, concernant les données chiffrées figurant dans les RAP, plusieurs incohérences ou inexactitudes ont été notées.

Pour le critère d'équilibre des informations, la revue a permis de constater une reddition incomplète des réalisations, l'absence d'informations sur les activités non réalisées et la non-justification des réalisations par des éléments probants.

Au vu de ces constatations, la Cour recommande :

- au Ministre de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx de faire valider les Rapports Annuels de Performance des programmes et celui du Ministère de l'année N-1 au plus tard avant la fin du premier trimestre de l'année N pour leur transmission à bonne date au Ministère des Finances et du Budget pour centralisation et dépôt à la Cour avant le 30 juin de l'année N ;
- au Secrétaire général du Ministère xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
 - d'inviter les responsables de programmes à veiller à ce que :
 - o le RAP contienne la description des programmes et résultats en faisant référence à leur ancrage politique et stratégique ainsi que leurs priorités au regard de la mission du Ministère ;
 - o le nombre d'indicateurs prévus dans le PAP et leur formulation soient conformes à ceux rappelés dans le RAP ;
 - o les formulations des programmes contenus dans le RAP soient identiques à celles initialement prévues et que toute modification soit justifiée et documentée ;
 - o les Rapports Annuels de Performance contiennent les contributions de chaque action et programme, établissent le lien entre les ressources utilisées et les résultats obtenus, et renseignent sur l'utilisation des ressources extérieures.
- au Secrétaire général, coordonnateur des programmes, d'inviter les différents responsables de programme et le Responsable de la Cellule d'Évaluation à veiller à présenter dans les Rapports Annuels de Performance :
 - les cibles prévues et réalisées et les écarts résultant de leur comparaison ;
 - les méthodes de collecte et leurs limites ;
 - un tableau récapitulatif des réalisations financières et techniques par action et par programme ;
 - l'état des activités non réalisées et leur justification ;
 - des éléments probants justifiant les réalisations faites. »

Fait àle / /20.....

Le Président

TABLE DES MATIÈRES

Sommaire	4
Liste des tableaux	7
Liste des schémas	7
Liste des encadrés	8
Liste des abréviations	9

DÉCISION 10

AVANT-PROPOS 13

INTRODUCTION GÉNÉRALE 14

Contexte du guide.....	14
Objectifs du guide.....	14
Élaboration du guide.....	14
Utilisation du guide.....	15
Référentiels de base	16
Structure du guide	16

CHAPITRE 1 : CONCEPTS DE BASE DE L'AUDIT DE PERFORMANCE 17

SECTION I : DÉFINITIONS DE L'AUDIT DE PERFORMANCE 18

SECTION II : PRINCIPES DES CINQ E.....18

A. Principe d'économie	18
B. Principe d'efficience	19
C. Principe d'efficacité.....	20
D. Équité et audit de performance	21
E. Environnement et audit de performance	21

SECTION III : OBJECTIFS DE L'AUDIT DE PERFORMANCE 22

SECTION IV : SIMILITUDES ET DIFFÉRENCES ENTRE L'AUDIT DE PERFORMANCE, L'AUDIT DE CONFORMITÉ ET L'AUDIT FINANCIER 23

CHAPITRE 2 : CONCEPTS GÉNÉRAUX DE L'AUDIT DIRECT DE PERFORMANCE..... 24

SECTION I : ÉLÉMENTS DE L'AUDIT DE PERFORMANCE.....26

A. Trois parties à l'audit de performance	26
B. Sujet considéré	26
C. Critères d'audit.....	27

SECTION II : APPROCHES D'AUDIT.....27

A. Approche axée sur les résultats	27
B. Approche axée sur les problèmes.....	28
C. Approche axée sur les systèmes	28

SECTION III : RISQUE D'AUDIT.....	28
SECTION IV : COMMUNICATION ET RELATIONS AVEC LES PARTIES PRENANTES.....	29
A. Relations avec l'entité auditée	29
B. Relations avec les autres parties prenantes	30
SECTION V : COMPÉTENCES.....	30
SECTION VI : JUGEMENT PROFESSIONNEL ET ESPRIT CRITIQUE.....	31
SECTION VII : RISQUE DE FRAUDE	32
SECTION VIII : COMPORTEMENT PROFESSIONNEL	32
SECTION IX : CONTRÔLE QUALITÉ ET ASSURANCE QUALITÉ.....	33
SECTION X : SUPERVISION	34
SECTION XI : CARACTÈRE SIGNIFICATIF OU MATÉRIALITÉ	36
SECTION XII : DOCUMENTATION	36
 CHAPITRE 3 : PLANIFICATION STRATÉGIQUE DE L'AUDIT DE PERFORMANCE	41
SECTION I : DÉFINITION ET OBJECTIFS DE LA PLANIFICATION STRATÉGIQUE	42
SECTION II : RESPONSABILITÉ DES ACTEURS.....	43
❖ Le Président de la Juridiction.....	43
❖ Le Bureau ou le Comité chargé de l'élaboration des programmes	43
❖ Le Président de chambre ou de section	43
SECTION III : PROCESSUS DE PLANIFICATION STRATÉGIQUE	44
A. Identification des thèmes d'audit potentiels	44
B. Définition des critères d'évaluation des thèmes d'audit potentiels	45
C. Hiérarchisation des thèmes d'audit.....	46
D. Élaboration du Plan Stratégique d'Audit (PSA)	47
E. Validation et publication du Plan Stratégique d'Audit	47
 CHAPITRE 4 : PLANIFICATION D'UNE MISSION D'AUDIT DIRECT DE PERFORMANCE	49
SECTION I : IMPORTANCE DE LA PLANIFICATION OU DE LA CONCEPTION DE L'AUDIT	50
A. Exigences relatives à la planification	51
B. Évaluation du caractère auditable du sujet.....	52
C. Prise de connaissance du sujet considéré.....	52
D. Définition des objectifs et questions d'audit	54
E. Définition de l'étendue/portée	56
F. Détermination des critères.....	57
G. Choix des méthodes de collecte des éléments probants	59
H. Élaboration du plan d'audit et de la matrice de conception (ou grille logique d'audit)	59

CHAPITRE 5 : RÉALISATION DE L'AUDIT DIRECT DE PERFORMANCE	63
SECTION I : COLLECTE ET ANALYSE DES ÉLÉMENTS PROBANTS	64
A. Sources et caractéristiques des informations probantes	64
B. Techniques de collecte des données	66
B.1. Examen documentaire	67
B.2. Examen analytique	67
B.3. Enquêtes	67
B.4. Entrevues et demandes de renseignements.	67
B.5. Observation sur place, inspection et utilisation de photographies	67
B.6. Examen des systèmes	68
B.7. Confirmation	68
B.8. Sondage	68
C. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	69
C.1. Information probante suffisante et appropriée	69
C.2. Analyse des informations probantes	70
C.2.1. Analyse quantitative	70
C.2.2. Analyse qualitative	70
SECTION II : FORMULATION DES CONSTATATIONS, CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS.....	71
A. Constatations	72
B. Conclusions pour chacun des objectifs	73
C. Élaboration des recommandations	74
D. Élaboration de la matrice des constatations	74
CHAPITRE 6 : ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT D'AUDIT DIRECT DE PERFORMANCE... 77	
SECTION I : PROCESSUS D'ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT D'AUDIT	78
SECTION II : COMMUNICATION AVEC LES TIERS	79
SECTION III : CONTENU DU RAPPORT	79
❖ Objectifs	79
❖ Nature, période visée et portée de l'audit	79
❖ Méthodologie et normes professionnelles	80
❖ Description de l'entité du programme ou de l'activité	80
❖ Responsabilités de la direction de l'entité audité	80
❖ Critères de l'audit	80
❖ Constatations	80
❖ Conclusions	80
❖ Recommandations	81
❖ Procédure du contradictoire	81
❖ Résumé	81
❖ Objet	81
❖ Pertinence	82
❖ Constatations	82

SECTION IV : CARACTÉRISTIQUES DU RAPPORT DE QUALITÉ	82
❖ Information complète	82
❖ Information exacte.....	82
❖ Information objective.....	83
❖ Information convaincante	83
❖ Information claire.....	83
❖ Information concise.....	83
❖ Information opportune	93
SECTION V : PUBLICATION ET DIFFUSION DU RAPPORT	83
 CHAPITRE 7 : SUIVI DES RECOMMANDATIONS D'UN AUDIT DIRECT DE PERFORMANCE	 84
SECTION I : OBJECTIFS ET FINALITÉS DU SUIVI.....	86
SECTION II : PROCESSUS DE L'AUDIT DE SUIVI	86
SECTION III : PÉRIODICITÉ DU SUIVI	87
SECTION IV : MODALITÉS DU SUIVI	87
SECTION V : ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT DE SUIVI.....	88
 CHAPITRE 8 : PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ATTESTATION DE PERFORMANCE	 91
SECTION I : INVENTAIRE DES DOCUMENTS REÇUS.....	92
SECTION II : PRISE DE CONNAISSANCE.....	92
SECTION III : APPROPRIATION DES CRITÈRES	93
❖ Critère n°1 : Pertinence des informations.....	93
❖ Critère n°2 : Compréhensibilité des informations	93
❖ Critère n°3 : Exactitude des informations	94
❖ Critère n°4 : Équilibre des informations	94
❖ Critère n°5 : Utilité des informations contenues dans le rapport de performance.....	94
❖ Critère n°6 : Comparabilité des informations	94
SECTION IV : EXAMEN PRÉLIMINAIRE DU RAPPORT DE PERFORMANCE ET DES DOCUMENTS JOINTS	95
SECTION V : ÉLABORATION DU PLAN DE CONTRÔLE OU DU PROGRAMME DE VÉRIFICATION.....	95
 CHAPITRE 9 : RÉALISATION DE L'AUDIT D'ATTESTATION DE PERFORMANCE	 97
SECTION I : EXAMEN DU SYSTÈME DE COLLECTE ET DE SUIVI	98
A. Examen du dispositif de collecte des données et de suivi des indicateurs de performance	98
B. Examen du système de suivi-évaluation de l'entité	99
SECTION II : EXAMEN DU MÉCANISME D'ÉLABORATION DU RAPPORT DE PERFORMANCE	102
SECTION III : APPRÉCIATION DU RAP SUR LA BASE DES CRITÈRES D'AUDIT.....	103

CHAPITRE 10 : ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT D'AUDIT D'ATTESTATION ET ÉMISSION DE L'AVIS SUR LE RAP 107

SECTION I : ÉLABORATION DU RAPPORT 108

SECTION II : FORME ET CONTENU DU RAPPORT 108

SECTION III : ÉMISSION DE L'AVIS SUR LE RAP 110

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES..... 113

Annexe n°1 : Modèle de fiche d'outils de pour la collecte des informations pour la sélection des thèmes 115

Annexe n°2 : Modèle de fiche de priorisation des thèmes d'audit..... 118

Annexe n°3 : Exemple de priorisation des thèmes d'audit..... 119

Annexe n°4 : Constitution de l'équipe d'audit 120

Annexe n°5 : Lettre de mission 121

Annexe n°6 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de pertinence 122

Annexe n°7 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de compréhensibilité..... 123

Annexe n°8 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'équilibre..... 124

Annexe n°9 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère de comparabilité 125

Annexe n°10 : Grille d'évaluation des rapports de performance selon le critère d'exactitude..... 126

Annexe n°11 : Grille de synthèse des résultats de l'évaluation des rapports de performance..... 127

Annexe n°12 : Guide de préparation de rapports publics de performance proposée par le Conseil sur la Comptabilité dans le Secteur Public (CCSP) du Canada 128

Annexe n°13 : Exemple d'avis sur les RAP du Ministère xxxxxxxxxxxxxxxx et recommandations130

Table des matières 132



**UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE
OUEST AFRICAINE**

La Cour des comptes

Place du Mémorial aux Héros Nationaux, Ouaga 2000
01 BP 1790 Ouagadougou 01 - Burkina Faso
Tél : (+226) 25 37 43 24 / 25 31 88 72
E-mail : cdc@uemoa.int
Sites internet : www.uemoa.int