

UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE
OUEST AFRICAINE

La Cour des comptes



Guide d'audit de conformité 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 conformité

à l'usage des juridictions
financières de l'espace
UEMOA

Juillet 2022

Sommaire

Sommaire	4
Liste des tableaux	6
Liste des outils à utiliser	6
Liste des abréviations	7
DÉCISION	8
AVANT-PROPOS	11
INTRODUCTION	12
CHAPITRE 1	
Cadre de l'audit de conformité	15
Section I Définition et objectifs de l'audit de conformité	16
Section II Types de contrôle des cours des comptes de l'UEMOA relevant du domaine de l'audit de conformité	17
Section III Éléments constitutifs de l'audit de conformité	17
Section IV Types de mission d'audit de conformité	19
Section V Processus de l'audit de conformité	19
Section VI Principes de l'audit de conformité	22
Section VII Dispositions préparatoires de l'audit	23
CHAPITRE 2	
Procédures des missions d'appréciation directe	27
Section I Planification d'une mission d'appréciation directe	28
Section II Exécution d'une mission d'appréciation directe	40
Section III Élaboration du rapport d'une mission d'appréciation directe	45
Section IV Suites de l'audit d'appréciation directe	48
Section V Suivi des recommandations d'une mission d'appréciation directe	48
Section VI Supervision d'une mission d'appréciation directe	49
CHAPITRE 3	
Procédures des missions d'attestation	61
Section I Planification d'une mission d'attestation	62
Section II Exécution d'une mission d'attestation	62
Section III Élaboration du rapport d'audit d'attestation	62

CHAPITRE 4		
Règles applicables au contrôle de l'exécution de la loi de finances		67
Section I	Préalables à l'exécution du contrôle conduisant à l'élaboration du RELF	68
Section II	Résultats généraux de l'exécution des lois de finances	71
Section III	Avis de la cour sur les rapports annuels de performance	99
Section IV	Rédaction et adoption du rapport	99
CHAPITRE 5		
Règles spécifiques applicables à la déclaration générale de conformité		101
Section I	Fondement juridique	102
Section II	Rapprochements nécessaires	102
Section III	Contenu du prononcé de la déclaration	102
Section IV	Rédaction de la déclaration générale de conformité	103
Section V	Adoption et transmission de la déclaration générale de conformité	103
CHAPITRE 6		
Contrôle des organismes privés bénéficiant d'un concours public ou faisant appel à la générosité publique		105
Section I	Objectifs du contrôle	106
Section II	Dispositions préparatoires	106
Section III	Démarche pour la conduite de l'audit	107
ANNEXES		109
Table des matières		139

Liste des tableaux

Tableau n°1 :	Différents types de données et leurs sources	31
Tableau n°2 :	Évaluation des contrôles internes et risque de non-contrôle associé	35
Tableau n°3 :	Situation du pays par rapport aux principaux agrégats économiques	73
Tableau n°4 :	Vue d'ensemble de la situation des prévisions et des réalisations de la loi de finances	74
Tableau n°5 :	Réduction sur déficit et du taux de réduction de déficit	75
Tableau n°6 :	Soldes d'exécution de la loi de finances	75
Tableau n°7 :	Recettes budgétaires	76
Tableau n°8 :	Passage de l'exécution des recettes fiscales de l'année n-1 à l'exécution de l'année n, au regard des mesures nouvelles et autres aménagements prévus en lois de finances	77
Tableau n°9 :	Évolution des recettes non fiscales et des fonds de concours	79
Tableau n°10 :	Tableau traduisant l'évolution des rattachements de fonds de concours	80
Tableau n°11 :	Tableau des fonds de concours recueillant un montant important	80
Tableau n°12 :	Tableau présentant les principaux budgets ou services bénéficiaires de fonds de concours	81
Tableau n°13 :	Évolution pluriannuelle des recettes budgétaires	81
Tableau n°14 :	Situation des dépenses du budget général en n et leur évolution de n-2 à n	82
Tableau n°15 :	Situation des opérations définitives des budgets annexes	85
Tableau n°16 :	Évolution des résultats des CST sur les 5 dernières années	88
Tableau n°17 :	Résultats d'exécution des CST de n-2 à n	88
Tableau n°18 :	Tableau de synthèse des opérations des CST	88
Tableau n°19 :	Tableau des recettes budgétaires – Prévisions et recettes effectives	91
Tableau n°20 :	Tableau sur l'évolution du déficit	94

Liste des outils à utiliser

Outil à utiliser 1	Feuille de travail sur la détermination de l'étendue de l'audit	29
Outil à utiliser 2	Feuille de travail sur la détermination du niveau d'assurance.	29
Outil à utiliser 3	Feuille de travail sur la synthèse des revues documentaires	32
Outil à utiliser 4	Questionnaires d'évaluation du contrôle interne	32
Outil à utiliser 5	Grille d'analyse d'appréciation du système de contrôle interne (points forts et points faibles)	32
Outil à utiliser 6	Feuille de travail sur la synthèse de la détermination du seuil de signification	37
Outil à utiliser 7	Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit	40
Outil à utiliser 8	Feuille de travail sur le plan d'audit	40
Outil à utiliser 9	Format type de rapport d'audit de conformité	48
Outil à utiliser 10	Modèle de plan d'actions de suivi des recommandations	49
Outil à utiliser 11	Tableau de codification des composantes de la documentation	59

Liste des abréviations

AE	Autorisation d'Engagement
CGA F	Compte Général de l'Administration des Finances
CP	Crédits de Paiement
CST	Compte Spéciaux du Trésor
DLF	Directive portant Lois de Finances
DPCE	Directive portant Plan Comptable de l'État
DRGCP	Directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique
DTOFE	Directive portant Tableau des Opérations Financières de l'État
ISSAI	Norme internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
LFI	Loi de Finances Initiale
LFR	Loi de Finances Rectificative
LOLF	Lois Organiques relatives aux Lois de Finances
PLR	Projet de Loi de Règlement
PPP	Partenariat Public-Privé
RELF	Rapport sur l'Exécution des Lois de Finances
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
AFRICAINE (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°1 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 ;

Handwritten signature

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 conformité, adopté par la Décision n°04/2024/CM/UEMOA du 11 juillet 2024 du Conseil des Ministres de l'UEMOA, s'inscrit dans la volonté des États membres de renforcer les capacités de contrôle des Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) et d'harmoniser les méthodes en vigueur. Conçu en conformité avec le cadre harmonisé de gestion des finances publiques et les normes ISSAI, il constitue un outil de référence pour l'exercice du contrôle juridictionnel et la conduite des audits financier, de conformité et de performance.

Approuvé lors 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 expose les procédures d'appréciation directe et d'attestation, le contrôle de l'exécution de la loi de finances, la déclaration générale de conformité, ainsi que le contrôle des organismes privés bénéficiant d'un concours public ou recourant à la générosité publique.

Je tiens à saluer le travail accompli par le Comité de pilotage et le Comité technique n° 2 pour l'élaboration de ce document et à exprimer ma reconnaissance aux Juridictions financières de la France et du Royaume du Maroc pour leur précieuse collaboration.

Ce guide constitue à n'en point douter un instrument de référence essentiel pour renforcer la cohérence, la transparence et l'efficacité des Juridictions financières de notre Union, au service d'une gouvernance publique plus performante et durable.

Sègnon Yves-Marie ADISSIN

Président de la Cour des comptes de l'UEMOA

INTRODUCTION

Contexte du guide

- 0.1. L'élaboration de ce guide d'audit de conformité s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre de la « suggestion n°2 » de la 18^{ème} réunion annuelle statutaire des Présidents des Cours des comptes des États membres et des Conseillers à la Cour des comptes de l'UEMOA portant sur la relecture et la mise à jour des manuels de vérification à l'usage des Cours des comptes des pays membres de l'UEMOA.
- 0.2. La nécessité et l'urgence d'élaboration et de mise en œuvre de ce guide interviennent dans un contexte où :
 - des innovations ont été prescrites dans les six (6) Directives du cadre harmonisé de gestion des finances publiques, au sein de l'UEMOA et dont la mise en application est prévue pour au plus tard le 31 décembre 2017 ;
 - l'adhésion aux normes ISSAI dans leurs travaux de vérification des Juridictions Financières de l'espace UEMOA.

Objectifs du guide

- 0.3. L'objectif général poursuivi par l'Union est d'améliorer les capacités de contrôle des ISC des États membres et d'harmoniser les systèmes de contrôle en vigueur.
- 0.4. Cet objectif général s'est décliné en deux objectifs spécifiques :
 - offrir, en conformité avec le cadre harmonisé de gestion des finances publiques et les normes ISSAI, un cadre de référence commun aux ISC pour le contrôle juridictionnel et les audits financier, de conformité et de performance ;
 - actualiser les procédures contenues dans les deux (2) tomes du Manuel de vérification en vue de les adapter aux missions de contrôle des ISC des États membres de l'UEMOA.

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) composantes du guide de vérification à l'usage des Juridictions Financières de l'espace UEMOA consacrées 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 mis en place et composé des membres suivants, nommés sur proposition des Juridictions Financières des États concernés :
 - 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** ;

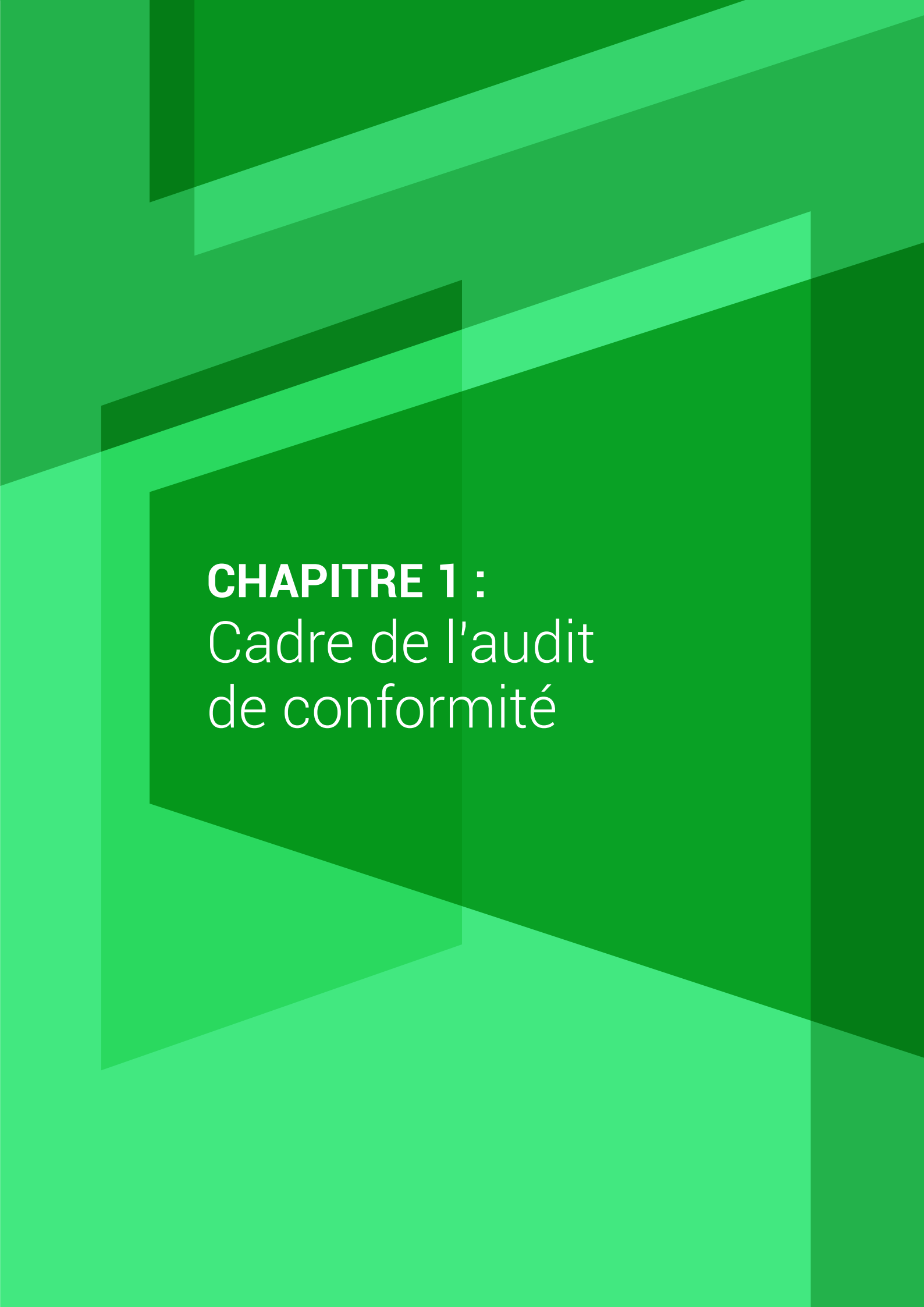
- M. **SANCA Adelino Francisco**, Cour des comptes de Guinée-Bissau, **membre** ;
 - M. **SOW Abdoulaye**, Section des comptes de la Cour suprême du Mali, **membre** ;
 - M. **TANKO MAGAGI Oumarou**, Cour des comptes du Niger, **membre** ;
 - M. **BAKHOUM Babacar**, Cour des comptes du Sénégal, **membre** ;
 - 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 guide relatif à l'audit de conformité a été élaboré par le Comité Technique n°2 (CT2 – Audit de conformité) composé de :
- M. **Ousmane SANON**, Cour des comptes de Côte d'Ivoire, **Président** ;
 - M. **Serge B. BATONON**, Cour des comptes du Bénin, **Rapporteur** ;
 - Mme **Goundo SAKILIBA**, Section des comptes de la Cour suprême du Mali, **membre** ;
 - M. **Ahossou Houssimé AKOMAKLO**, Cour des comptes du Togo, **membre** ;
 - M. **Oscar PEREIRA ALVARO**, Cour des comptes de Guinée-Bissau, **membre** ;
 - M. **Florent Désiré PARE**, Cour des comptes du Burkina Faso, **membre** ;
 - M. **Adamou SEYDOU**, Cour des comptes du Niger, **membre** ;
 - M. **René Pascal DIOUF**, Cour des comptes du Sénégal, **membre**.
- 0.10. Le Secrétariat technique du CT2 a été assuré par OUÉDRAOGO/FAYAMA Rachel, Cour des comptes de l'UEMOA.
- 0.11. Le processus d'élaboration du guide a été lancé par la Cour des comptes de l'UEMOA, à Dakar (Sénégal) lors de la réunion du 13 au 17 mai 2019 des Comités techniques chargés des travaux de relecture et de mise à jour des manuels de vérification à l'usage des Cours des comptes de l'espace UEMOA.
- 0.12. À l'instar des autres Comités, le CT2 a eu comme tâches :
- d'identifier et d'analyser la documentation, les normes professionnelles et les meilleures pratiques concernant l'audit de conformité ;
 - de définir la table des matières détaillée du guide d'audit de conformité ;
 - d'identifier les étapes clés à mettre en œuvre dans le cadre des travaux du CT2 ;
 - de procéder à la planification et à l'organisation des étapes futures ;
 - d'arrêter le calendrier prévisionnel d'exécution des activités du CT2.
- 0.13. À l'issue des travaux, les extraits suivants ont été dégagés :
- une table des matières détaillée ;
 - une répartition des parties à rédiger par chaque membre ou groupe ;
 - un calendrier d'exécution des tâches de rédaction.
- 0.14. La centralisation des diverses contributions et les commentaires des membres du Comité ont été assurés par le Rapporteur du Comité.

Référentiels de base

- 0.15. Le guide a pour référentiels de base les principaux documents et textes suivants :
- Le manuel de mise en œuvre des ISSAI en matière d'Audit de conformité ;
 - le cadre de prises de position professionnelles de l'INTOSAI en matière d'Audit de conformité ;
 - la Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence ; dans la gestion des finances publiques ;
 - la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances ;
 - la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique ;
 - les deux tomes du manuel de vérification à l'usage des Cours des comptes des États membres de l'UEMOA (2003).

Structure du guide

- 0.16. Le guide comprend six (6) chapitres :
- Chapitre 1 : Cadre de l'audit de conformité
 - Chapitre 2 : Procédures des missions d'appréciation directe
 - Chapitre 3 : Procédures des missions d'attestation
 - Chapitre 4 : Règles applicables au contrôle de l'exécution de la loi de finances
 - Chapitre 5 : Règles spécifiques applicable à la déclaration générale de conformité
 - Chapitre 6 : Contrôle des organismes privés bénéficiant d'un concours public ou faisant appel à la générosité publique
- 0.17. Des annexes constituées de modèles complètent le présent guide.



CHAPITRE 1 :
Cadre de l'audit
de conformité

Section I :

Définition et objectifs de l'audit de conformité

A. DÉFINITION

- 1.1. Selon l'ISSAI 400.12, « L'audit de conformité consiste à évaluer de façon indépendante si un sujet considéré donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables qui servent de critères. Un audit de conformité consiste à évaluer si les activités, les transactions financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée ».
- 1.2. Dans un audit de conformité, les auditeurs recherchent les dérives ou écarts importants par rapport aux critères établis pouvant découler des lois et règlements, ou des principes de bonne gestion financière ou de bonne administration.
- 1.3. L'audit de conformité consiste donc à évaluer, de façon indépendante et ordonnée, le degré de respect par une entité des lois, règlements, procédures, instructions internes et principes de bonne gestion.

B. OBJECTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

- 1.4. L'audit de conformité vise à promouvoir la responsabilité et l'obligation de reddition de comptes des gestionnaires publics et la transparence en ce qu'il permet de mettre en lumière, d'une part, les entorses à la réglementation et aux bonnes pratiques et, d'autre part, les faiblesses dans leur mise en œuvre, ainsi que les limites de certaines règles appelées ainsi à être modifiées.
- 1.5. En effet, l'audit n'est pas une fin en soi mais une partie indispensable d'un système de régulation dont le but est de révéler les écarts par rapport à un ensemble de normes préétablies et de corpus juridiques afin d'en apporter les correctifs nécessaires pour limiter les violations ultérieures et, au besoin, sanctionner les responsables de telles violations.
- 1.6. Ainsi, dans la perspective de l'audit du secteur public, la conformité aux lois et règlements est le fondement de la responsabilité des gestionnaires publics qui consiste avant tout à la sauvegarde des ressources publiques.
- 1.7. Par ailleurs, l'audit de conformité a un rôle dissuasif, notamment dans des situations où les contrôles internes ne sont pas effectifs. Dès lors, l'audit de conformité permet à la Cour des comptes de s'assurer que les activités des entités du secteur public sont conformes aux normes.

Section II :

Types de contrôle des cours des comptes de l'UEMOA relevant du domaine de l'audit de conformité

A. MANDAT

- 1.8. Les lois et règlements régissant les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques au sein de l'espace UEMOA donnent à celles-ci mandat pour procéder au contrôle de la gestion des entités soumises à leur contrôle et à celui de l'exécution des lois de finances.

B. TYPE DE CONTRÔLE

- 1.9. En pratique, le contrôle de la gestion des entités publiques et celui de l'exécution des lois de finances relèvent de l'audit de conformité.
- 1.10. En effet, en ce qui concerne le contrôle de la gestion, il consiste à s'assurer de la régularité des activités et des opérations de ces entités.
- 1.11. Quant au contrôle de l'exécution de la loi de finances, il vise, entre autres, à rapprocher les autorisations de recettes et de dépenses données par le Parlement aux actes d'exécution du budget par l'Exécutif, avec pour conséquence une opinion sur la conformité ou non des actes posés.
- 1.12. Ce contrôle est assorti d'une Déclaration générale de conformité entre les comptes de l'Ordonnateur et les comptes des Comptables principaux de l'État.

Section III :

Éléments constitutifs de l'audit de conformité

- 1.13. Les éléments constitutifs de l'audit de conformité sont relatifs :
- aux textes législatifs, réglementaires et aux principes de bonne gestion applicables ;
 - au sujet considéré ;
 - aux intervenants.

A. TEXTES LÉGISLATIFS, RÉGLEMENTAIRES ET PRINCIPES DE BONNE GESTION APPLICABLES

- 1.14. Les textes législatifs et réglementaires sont les intrants primordiaux de l'audit de conformité puisqu'ils fournissent les critères sur lesquels les auditeurs vont se fonder pour juger de la régularité des actes et des opérations menées au sein de l'entité.

- 1.15. En effet, les critères peuvent être tirés de la Constitution, des lois, des décrets, arrêtés, instructions, manuels de procédures, etc., ainsi que des principes généraux régissant le secteur public et le comportement des gestionnaires publics et des fonctionnaires (bonne administration).
- 1.16. En raison de leur diversité, il est possible qu'il y ait des contrariétés entre les diverses législations, que les responsables des entités les ignorent ou qu'il y ait des vides juridiques.
- 1.17. Ainsi, pour juger de la conformité à la législation dans le secteur public, il est nécessaire d'en avoir une bonne connaissance et une bonne maîtrise puisque, comme rappelé ci-dessus, la réglementation est la principale source des critères utilisés dans le cadre de l'audit de conformité.

B. SUJET CONSIDÉRÉ

- 1.18. Selon l'ISSAI 100.26 « Le sujet considéré désigne l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères. Il peut prendre différentes formes et avoir diverses caractéristiques, selon l'objectif d'audit. Pour être approprié, un sujet considéré doit pouvoir être défini. Il faut également qu'il puisse être évalué ou mesuré de façon cohérente en fonction de critères, afin qu'il puisse faire l'objet de procédures destinées à collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'opinion ou la conclusion d'audit ».
- 1.19. Le sujet considéré est donc l'objet sur lequel porte l'audit de conformité. Il peut s'agir de l'audit de toutes les activités d'une entité ou porter sur un aspect particulier, comme la gestion du personnel, la perception des recettes, l'exécution des dépenses de l'entité.
- 1.20. Il peut porter aussi sur une thématique, comme les dépenses des agences d'exécution.
- 1.21. En tout état de cause, il appartient aux auditeurs de fixer l'étendue du sujet considéré selon les orientations stratégiques de l'ISC, les besoins des utilisateurs présumés, du niveau de risque détecté, de la qualité des ressources humaines dont dispose l'ISC, etc.

C. INTERVENANTS

- 1.22. Les trois intervenants dans un audit de conformité selon l'ISSAI 400.35 sont :
 - l'auditeur ;
 - la partie responsable ;
 - les utilisateurs présumés.
- 1.23. L'auditeur renvoie à l'ISC et au personnel de contrôle qui a la charge de conduire les travaux d'audit, en les planifiant, en les exécutant et en produisant le rapport y relatif.
- 1.24. La partie responsable est généralement constituée par l'Exécutif et ses démembrements chargés de la gestion des ressources publiques et de l'exercice des attributions prévues par la réglementation.
- 1.25. Dans le cadre de l'audit de conformité, la partie responsable a en charge la gestion de tout ce qui est lié au sujet considéré.
- 1.26. Les utilisateurs présumés sont les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit. C'est le cas par exemple de l'exécutif, des responsables de l'entité, du parlement, des citoyens, de la société civile.

Section IV :

Types de mission d'audit de conformité

- 1.27. Les missions d'audit de conformité sont de deux types :
- les missions d'appréciation directe ;
 - les missions d'attestation.

A. MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE

- 1.28. Selon l'ISSAI 100.29, « ... Lors des missions d'appréciation directe, c'est l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet considéré en fonction des critères. L'auditeur sélectionne le sujet considéré et les critères en tenant compte du risque et du caractère significatif. Le résultat de la mesure du sujet considéré en fonction des critères est présenté dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion. L'audit du sujet considéré peut également permettre de fournir de nouvelles informations, analyses ou indications ».
- 1.29. Dans ce cas de figure, l'auditeur joue un rôle de premier plan puisqu'il est de sa responsabilité de planifier l'audit et de mettre en œuvre les diligences nécessaires en vue de recueillir des éléments probants lui permettant de fonder son opinion sur le degré de conformité des actes et opérations par rapport aux critères qu'il a mis en œuvre.

B. MISSION D'ATTESTATION

- 1.30. Dans une mission d'attestation « la partie responsable mesure le sujet considéré en fonction des critères et présente les informations afférentes à ce sujet. L'auditeur collecte ensuite des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations, afin de formuler une conclusion raisonnablement étayée » (ISSAI 100.29).
- 1.31. Ainsi, dans ce cas de figure, la partie responsable dresse un rapport préalable comportant un certain nombre d'informations qu'il appartient à l'auditeur de confirmer ou d'infirmer sur la base de diligences qu'il aura mises en œuvre.

Section V :

Processus de l'audit de conformité

A. CONSIDÉRATIONS PRÉLIMINAIRES

- 1.32. Dans le cadre de l'exécution des audits de conformité, deux préalables doivent être réglés au sein de l'ISC, à savoir le respect des règles déontologiques et l'existence d'un système de contrôle qualité.
- 1.33. Pour ce qui est des règles déontologiques, il y a lieu d'avoir à l'esprit :
- l'indépendance de l'ISC et des auditeurs (annexe n°1 sur la fiche d'affirmation d'indépendance) ;
 - l'inexistence de conflits d'intérêts entre les auditeurs et l'entité auditée ;

- la compétence des auditeurs ;
 - l'existence de manuels ou de guides au sein de l'ISC pour mener des audits respectant les standards internationaux.
- 1.34. Au cas où des menaces seraient détectées relativement à ces éléments, des mesures correctrices doivent être prises avant le début de l'audit pour ne pas compromettre la réputation de l'ISC. Une des mesures qui pourraient être prises serait de procéder à des changements dans la composition de l'équipe.
- 1.35. Pour le contrôle qualité, il sera abordé dans les développements des points 1.55 à 1.57.

B. PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ

- 1.36. La prise de connaissance de l'entité permet à l'équipe de contrôle d'y effectuer ses premières visites, d'examiner tous les éléments à caractère juridique, organisationnel, administratif, fiscal, financier, technique, etc. pouvant apporter des informations lui permettant de mieux remplir sa mission de contrôle.
- 1.37. Une compréhension approfondie de l'environnement de l'entité permet de renforcer l'efficacité de l'audit.
- 1.38. Les procédés utilisés pour la prise de connaissance de l'entité sont les suivants :
- la revue documentaire ;
 - l'entretien avec les principaux dirigeants de l'entité et avec les cadres ;
 - les entretiens avec les auditeurs précédents ;
 - la visite des locaux ;
 - la revue analytique ;
 - les observations physiques et inspections.

C. ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

- 1.39. Après la prise de connaissance de l'entité à contrôler, l'auditeur doit procéder à une évaluation du système de contrôle interne.
- 1.40. L'auditeur procède à une revue des procédures, soit de manière descriptive, soit par l'intermédiaire d'un graphique appelé flow chart. Cette revue des procédures se fait généralement par l'entretien et le questionnaire.
- 1.41. L'auditeur procède à **l'évaluation du système de contrôle interne** à travers ses différentes composantes (environnement de contrôle, évaluation des risques par l'organisme, systèmes d'information et de communication, mesures de contrôle et suivi des contrôles).
- 1.42. L'auditeur procède par la suite à des tests de conformité qui lui permettent de s'assurer qu'il a parfaitement compris la procédure. **Le test de conformité** va consister à s'assurer que la procédure est respectée sur un échantillon de documents. L'entretien, l'examen documentaire et l'échantillonnage sont des procédés de l'audit utilisés pour effectuer des tests de conformité.
- 1.43. Lorsque l'auditeur est en présence de procédures solides ou en présence de points forts qui permettent de garantir une certaine qualité dans la transmission et la traduction des informations, l'auditeur doit effectuer un **test de permanence**. Ce test va consister à s'assurer de l'application permanente des procédures. L'auditeur procède à des entretiens pour effectuer des tests de permanence.

D. ÉVALUATION DES RISQUES

- 1.44. Dans la réalisation de l'audit, l'équipe doit faire en sorte de gérer ou de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable. Le risque d'audit consiste en l'éventualité de rendre un rapport ou des conclusions inappropriées.
- 1.45. Le risque d'audit a trois composantes :
- **le risque inhérent au sujet considéré (RI)** : le risque que la nature de l'activité de l'entité induise des situations d'erreurs ou d'irrégularités ;
 - **le risque de non-contrôle (RNC)** : le risque que les contrôles internes pertinents associés aux risques inhérents ne soient pas appropriés ou ne fonctionnent pas correctement ;
 - **le risque de non-détection (RND)** : le risque que les procédures réalisées par l'auditeur conduisent à une conclusion/opinion incorrecte.

E. ÉLABORATION DE LA STRATÉGIE D'AUDIT

- 1.46. À l'issue de la phase de planification, l'équipe de l'audit doit procéder à la rédaction d'un document dénommé « stratégie d'audit » appelée aussi « plan de mission ». L'élaboration de ce document consiste, après la présentation générale de l'entité à contrôler, à repérer les faiblesses et les zones d'intérêt sur lesquelles pourront porter la vérification.
- 1.47. Ce plan doit être établi par le Chef de mission en consultant les autres membres de l'équipe ou la structure collégiale. Il doit tenir soigneusement compte, entre autres, des éléments suivants :
- le nombre de personnes disponibles pour la vérification et leurs compétences ;
 - le temps alloué et les ressources financières et autres, notamment l'expertise externe requise, le cas échéant, pour mener à bien la vérification ;
 - les risques qui peuvent se présenter au cours de la vérification.
- 1.48. L'élaboration de la stratégie d'audit est une phase cruciale du processus de planification parce que tout audit implique la collecte des données et l'analyse des faits permettant de tirer des conclusions fiables et valables sur les points à contrôler. Or, les ressources disponibles, à cet égard, sont pratiquement toujours limitées.

F. COLLECTE ET ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 1.49. Lors de l'exécution de l'audit, les auditeurs doivent collecter des éléments probants suffisants et appropriés, de nature à fonder des conclusions pertinentes.
- 1.50. Le caractère suffisant renvoie à la quantité de preuves à constituer, tandis que le caractère approprié est lié à la qualité des éléments probants.
- 1.51. La pertinence tient au lien logique entre les éléments probants rassemblés et les enjeux liés au sujet considéré.
- 1.52. Après avoir réuni les éléments probants, il y a lieu pour les auditeurs de les évaluer pour voir s'ils permettent de faire des conclusions et observations pertinentes.
- 1.53. En cette occurrence, les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel et d'esprit critique.

G. ÉLABORATION DU RAPPORT

- 1.54. À la fin de ses travaux, l'auditeur doit présenter ses conclusions dans un rapport qui doit être soumis à la formation de l'ISC compétente pour adoption avant transmission à l'entité contrôlée, dans le cadre de la contradiction.

- 1.55. Le rapport doit être écrit dans un style compréhensible, objectif et équilibré. Il doit être rédigé en temps utile pour que les informations ne soient pas désuètes.

Section VI :

Principes de l'audit de conformité

A. CONTRÔLE DE QUALITÉ

- 1.56. L'ISC a la responsabilité de mettre en place des mécanismes appropriés d'assurance qualité.
- 1.57. S'agissant du processus d'audit, le premier niveau de contrôle de qualité incombe à l'auditeur. En effet, il est responsable de la conduite de l'audit et il doit mettre en place des procédures de contrôle qualité tout au long du processus. De telles procédures ont pour finalité de s'assurer que l'audit est réalisé conformément aux normes en vigueur et que le rapport d'audit et les conclusions sont appropriés.
- 1.58. Le second niveau de contrôle est assuré par le Président de chambre ou de section qui doit s'assurer, tout au long de l'audit, que les diligences de l'équipe de contrôle sont conformes aux standards en vigueur au sein de l'ISC.

B. GESTION ET COMPÉTENCE DE L'ÉQUIPE D'AUDIT

- 1.59. Les auditeurs doivent avoir individuellement et collectivement les compétences nécessaires pour réaliser avec succès un audit. Cela implique la compréhension et l'expérience pratique dans le type d'audit qui est mis en œuvre, la familiarité avec les normes et les règles en vigueur et la capacité d'exercer son jugement professionnel.
- 1.60. À cet égard, il est important au moment de désigner les équipes d'audit, de connaître les profils des uns et des autres et d'assurer leur complémentarité au regard du sujet considéré.
- 1.61. Au cas où il serait nécessaire de faire appel à des experts, les auditeurs doivent aussi s'assurer que les experts choisis ont effectivement la compétence nécessaire, les capacités et l'objectivité requises et que leur intervention est en adéquation avec les objectifs de l'audit.

C. DOCUMENTATION ET COMMUNICATION

- 1.62. Tout au long de l'audit, les auditeurs doivent se préoccuper de constituer une documentation suffisante et détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, mais n'ayant a priori aucune connaissance de l'audit, de comprendre les relations entre le sujet considéré, les critères, l'étendue de l'audit, les risques, la stratégie d'audit, le plan d'audit, les éléments probants et les conclusions des auditeurs.
- 1.63. Dans le même ordre d'idées, au cours de l'audit, les auditeurs doivent maintenir une communication permanente avec les responsables de l'entité. La communication a cours à toutes les étapes de la procédure : avant le début du processus, durant la planification, durant l'audit proprement dit et lors de la phase de rapport.
- 1.64. Toutes difficultés majeures rencontrées au cours de l'audit ainsi que les non-conformités flagrantes doivent être portées à la connaissance des responsables compétents au sein de l'entité contrôlée.

Section VII :

Dispositions préparatoires de l'audit

A. PROGRAMME ANNUEL DE VÉRIFICATION

- 1.65. La Cour des Comptes est une Institution constitutionnelle indépendante du pouvoir exécutif et du pouvoir judiciaire. À ce titre, elle décide souverainement, chaque année, sans préjudice de sa saisine par le Parlement ou par le Gouvernement, du choix des organismes publics à auditer et qui sont arrêtés dans son programme annuel de contrôle.
- 1.66. Le programme annuel est la synthèse des propositions des différentes chambres chargées d'exécuter les travaux de contrôle. Chaque chambre ou section, à l'interne, établit la liste des entités dont elle entend vérifier la gestion.
- 1.67. Pour faciliter le choix des entités ou thèmes à contrôler, la chambre ou la section pourrait se servir des critères tirés de l'enjeu économique, financier et budgétaire ou sociétal, des risques, de la vérifiabilité, de la valeur ajoutée et de la couverture du champ de contrôle.

A.1. ENJEU ÉCONOMIQUE, FINANCIER, BUDGÉTAIRE OU SOCIÉTAL

- 1.68. L'ISC peut se déterminer à partir de la taille et de l'enjeu financier, budgétaire ou économique important des organismes à contrôler.
- 1.69. Elle peut aussi se déterminer suivant l'enjeu sociétal pour certaines questions.

A.2. RISQUES

- 1.70. Une distinction claire est faite entre l'analyse des risques menée par l'ISC en vue de chercher des thèmes d'audit et l'analyse des risques menée dans les entités contrôlées par les gestionnaires et les auditeurs internes.
- 1.71. Les entités se concentrent sur tous les risques qui pèsent sur les processus de chacune de leurs activités pour bâtir un bon système de contrôle interne. Leur but est de gérer leurs risques pour être en mesure de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs fixés.
- 1.72. L'analyse des risques, dans le cadre d'une sélection de thèmes, se limite aux risques principaux qui pèsent sur la réalisation des missions et des objectifs des entités soumises à son contrôle et qui ont une incidence sur les aspects contrôlés : respect de la légalité et de la régularité, qualité et fidélité de l'information financière, recherche de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité dans la gestion publique.
- 1.73. Cette analyse examine dans quelle mesure les risques identifiés sont maîtrisés.
- 1.74. L'analyse des risques repose en grande partie sur le jugement professionnel des auditeurs. Cela signifie qu'ils devront pouvoir justifier objectivement chacune des réponses qu'ils apporteront dans le cadre du choix des entités à vérifier.
- 1.75. L'analyse est menée à partir de l'information recueillie dans le cadre de la surveillance des risques. Celle-ci doit être ciblée sur les exigences de l'analyse des risques.
- 1.76. La méthodologie est adaptée au cas particulier de chaque mission.
- 1.77. Les résultats des analyses des risques sont mis à la disposition de tous les vérificateurs de l'ISC via le dossier permanent.

A.3. VÉRIFIABILITÉ

- 1.78. Il importe de se poser la question de savoir si l'ISC a les capacités pour conduire de manière efficace et efficiente le contrôle identifié. Ainsi, sont à prendre en compte les ressources dont elle dispose, l'expertise requise pour effectuer les travaux ou tout autre événement de nature à retarder ou bloquer les travaux.

A.4. VALEUR AJOUTÉE

- 1.79. Les résultats du contrôle projeté doivent offrir des informations nouvelles ou différentes par rapport à celles déjà fournies par d'autres organes de contrôle ou d'autres instances et surtout permettre à l'ISC de contribuer à l'amélioration de la performance des entités contrôlées.
- 1.80. Sont considérés comme contribuant à la réalisation de ces objectifs, les sujets de contrôle pouvant répondre aux attentes des parties prenantes, traitant de performance ou comportant une évaluation des effets des politiques publiques, ou mettant l'accent sur l'évaluation des mesures de contrôle interne, dans le cadre de la promotion de la bonne gouvernance.

A.5. COUVERTURE DU CHAMP DE CONTRÔLE

- 1.81. La planification a pour objet de satisfaire une contrainte générale qui est de couvrir de manière équilibrée et différenciée tous les domaines de compétence sur un cycle de cinq ans.
- 1.82. Afin de remplir ce critère, le nombre d'audits réalisés dans les différentes entités au cours du cycle est pris en considération. Moins un domaine est audité, plus il satisfait ce critère.
- 1.83. Le choix de l'entité à vérifier tient compte de la géographie pour un maillage équilibré du territoire national. Il s'agit d'éviter que les contrôles soient concentrés uniquement dans une zone géographique déterminée.
- 1.84. L'ISC devrait veiller, dans la mesure du possible, à ce qu'aucun domaine ne puisse rester plus de cinq années sans être contrôlée.
- 1.85. Une fois les propositions recensées, elles sont soumises à l'avis de l'instance compétente avant que le premier Président ne prenne l'acte de validation qui définit le périmètre de programme à travers :
- les organismes retenus ;
 - les périodes sous revue ;
 - le type de contrôle (contrôle organique ou contrôle thématique).
- 1.86. À la suite de l'adoption définitive du programme, le Président de la chambre établit le planning des missions et définit la composition des équipes, suivant l'état d'avancement des dossiers en cours. Ce document est transmis à tous les membres de la chambre.

B. DÉSIGNATION DU RAPPORTEUR, CONSTITUTION DE L'ÉQUIPE ET ÉTABLISSEMENT DE LA LETTRE DE MISSION

- 1.87. Les membres composant l'équipe de contrôle sont désignés par acte (ordonnance, décision, etc.) de l'autorité compétente (premier Président, Président de chambre, Président de section). L'acte de désignation indique le chef de la mission et le (les) membre(s) de l'équipe de contrôle.
- 1.88. Cette nomination est fonction de la charge de travail et des profils des membres de l'équipe. Le Président de chambre doit veiller à ce que les différents profils assurent la compétence collective de l'équipe de vérification.

- 1.89. Une fois l'équipe constituée, le Président de chambre prépare, à partir du dossier permanent existant ou des documents à demander dans le cas contraire une lettre de mission qu'il partage avec le chef de la mission.
- 1.90. Elle précise 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. La lettre de mission peut être modifiée en ces éléments pour tenir compte de l'évolution de la mission.

C. LANCEMENT DE LA MISSION

- 1.91. À l'approche de la période retenue pour le démarrage de la mission, l'autorité compétente adresse un courrier au dirigeant de l'entité à contrôler et à son Ministre de tutelle, s'il y a lieu. Ce courrier, communément appelé lettre de lancement de mission, vise à solliciter de l'Ordonnateur de l'entité, une réunion de présentation de l'équipe de contrôle et la mise à disposition d'un ensemble de documents préalables dont l'envoi et l'exploitation devraient se faire avant la tenue de ladite réunion.
- 1.92. La lettre contient, en outre, le fondement de la compétence de la Cour, le type et l'objet du contrôle, les noms des membres de la mission et la désignation en annexe des documents nécessaires au contrôle.
- 1.93. 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 pour préparer ladite réunion et s'accorder sur les grandes orientations telles que déclinées dans la lettre de mission.
- 1.94. Pour le lancement de la mission, la délégation de la chambre comprend :
 - son Président, selon le cas et la disponibilité ;
 - le chef de la mission ;
 - les autres membres.
- 1.95. Cette rencontre ne concerne pas les anciens Ordonnateurs mais celui qui est en fonction au moment du contrôle accompagné de ses différents collaborateurs.
- 1.96. Plus qu'une rencontre de courtoisie, la réunion de lancement permet l'échange d'informations réciproques pour une bonne réussite de la mission de contrôle.
- 1.97. Pour l'information de l'Ordonnateur ou le responsable de l'entité, le Président de chambre ou le chef de la mission devra décliner les différentes phases du contrôle (planification, exécution et rédaction du rapport) et rappeler les caractéristiques de la procédure du contrôle (caractère écrit, caractère secret et caractère contradictoire).
- 1.98. En outre, il est important d'expliquer à l'Ordonnateur le processus objectif de sélection de l'entité à auditer, les objectifs du contrôle, de présenter les normes d'audit qui seront utilisées, les normes déontologiques qui s'appliquent à l'équipe de contrôle et les droits et obligations de l'entité contrôlée.
- 1.99. Le chef de mission peut suggérer la désignation d'un point focal au sein de la collectivité qui servira d'interface entre l'équipe de vérification et les responsables de l'organisme contrôlé. Il peut aussi demander la mise à disposition d'un local adapté pour l'équipe de contrôle.
- 1.100. La réunion de lancement peut donner lieu à une présentation générale par l'Ordonnateur de l'organisation et du fonctionnement de l'entité.
- 1.101. À la fin de cet exercice, l'équipe de contrôle doit rédiger un compte rendu de lancement de mission.

CHAPITRE 2 :

Procédures des missions
d'appréciation directe

- 2.1. L'appréciation directe rend l'auditeur responsable du choix du sujet considéré et des critères en tenant compte du risque et du caractère significatif.
- 2.2. Après ce choix, la procédure comprend la planification, l'exécution et l'élaboration du rapport d'audit direct.

Section I :

Planification d'une mission d'appréciation directe

- 2.3. Comme tout audit, le processus d'une mission d'appréciation directe commence par la phase de planification qui consiste à collecter et à évaluer des informations, ainsi qu'à déterminer l'étendue, l'approche, le calendrier et les ressources de l'audit.
- 2.4. Une planification appropriée permet de se consacrer pleinement aux domaines importants de l'audit, d'identifier les problèmes potentiels sans délai et de bien organiser et gérer l'audit, de manière à répondre aux besoins des utilisateurs de manière efficace et efficiente. Elle aide à assigner correctement le travail aux membres de l'équipe et facilite la supervision et la revue des travaux.
- 2.5. Le processus de planification d'une mission d'appréciation directe fait intervenir plusieurs étapes qui sont :
 - la définition du sujet considéré, des critères et de l'étendue de l'audit ;
 - la détermination du niveau d'assurance à fournir ;
 - la prise de connaissance de l'entité ou des entités couverte(s) par l'audit ;
 - l'évaluation du système de contrôle interne ;
 - l'évaluation des risques ;
 - la détermination du seuil de signification ;
 - la détermination des objectifs et critères d'audit ;
 - la conception des procédures d'audit et de la stratégie d'audit ;
 - l'élaboration du plan d'audit.

A. ÉTAPE 1 : DÉFINITION DU SUJET CONSIDÉRÉ, DES CRITÈRES ET DE L'ÉTENDUE DE L'AUDIT

A.1. SOUS-ÉTAPE 1 : DÉFINITION DU SUJET CONSIDÉRÉ ET DES CRITÈRES D'AUDIT

- 2.6. La définition du sujet considéré et des critères d'audit est énoncée par les ISSAI 400/51, 4000/107 et suivants.
- 2.7. La définition du sujet considéré et des critères est l'une des premières étapes d'un audit de conformité.
- 2.8. Dans certains cas, le mandat d'audit définit le sujet et l'étendue d'un audit de conformité donné, mais dans d'autres, ces derniers reposent sur le jugement professionnel de l'auditeur. Lorsqu'il détermine le sujet considéré, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique afin d'analyser l'entité auditée et d'évaluer le caractère significatif et le risque. Le sujet considéré doit être déterminé et être apprécié en fonction de critères adéquats.

- 2.9. Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré de façon cohérente et raisonnable. L'auditeur détermine les critères sur la base des textes législatifs et réglementaires applicables. Pour être appropriés, les critères d'un audit de conformité doivent être pertinents, fiables, exhaustifs, objectifs, compréhensibles, comparables, acceptables et disponibles. En l'absence de cadre de référence constitué de critères appropriés, toute conclusion est susceptible de faire l'objet d'interprétations différentes et d'être mal comprise.

A.2. SOUS-ÉTAPE 2 : DÉFINITION DE L'ÉTENDUE DE L'AUDIT

- 2.10. L'ISSAI 400.50 définit l'étendue de l'audit comme : « [...] un énoncé clair de l'enjeu, de la portée et des limites de l'audit, sous l'angle de la conformité du sujet considéré par rapport aux critères. La définition de l'étendue d'un audit est influencée par le caractère significatif et par le risque. Elle permet aussi de déterminer les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les parties de ces derniers, qui seront couverts. Le processus d'audit, pris dans son ensemble, doit être conçu pour couvrir toute l'étendue de celui-ci ».
- 2.11. En l'absence d'une délimitation légale de l'étendue, il revient à l'auditeur d'utiliser son jugement professionnel pour la déterminer.
- 2.12. La détermination de l'étendue de l'audit peut concerner les domaines à auditer, la période de l'audit, des structures, des informations spécifiques....

Outil à utiliser 1 : Feuille de travail sur la détermination de l'étendue de l'audit (annexe n°3 : Feuille de travail sur la définition de l'étendue de l'audit)

B. ÉTAPE 2 : DÉTERMINATION DU NIVEAU D'ASSURANCE À FOURNIR

- 2.13. La détermination du niveau d'assurance à fournir est énoncée par les ISSAI 400/41, 4000/121 à 124.
- 2.14. Lors des audits de conformité, il existe deux niveaux d'assurance :
- l'assurance raisonnable, qui permet à l'auditeur d'indiquer qu'à son avis, le sujet considéré est ou n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères établis ;
 - l'assurance limitée, qui conduit à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères.
- 2.15. Pour fixer le niveau d'assurance, l'auditeur doit tenir compte de la disponibilité des informations, de la compétence de l'équipe, des risques et des ressources mises à sa disposition (financières, temporelles, humaines, logistiques, etc.).
- 2.16. En général, les missions d'assurance raisonnable sont conçues de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme positive, comme « **nous sommes d'avis que le sujet considéré est/n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères établis...** ». Les missions d'assurance limitée ne sont pas considérées comme des audits, mais plutôt comme des examens. Le niveau d'assurance qu'ils fournissent est inférieur à celui d'un audit. Ils sont conçus de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme négative, comme « **nous n'avons eu connaissance d'aucun élément indiquant que le sujet considéré n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères...** ».

Outil à utiliser 2 : Feuille de travail sur la détermination du niveau d'assurance (annexe n°2 : Feuille de travail sur la détermination du niveau d'assurance)

C. ÉTAPE 3 : PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ OU DES ENTITÉS COUVERTE(S) PAR L'AUDIT

- 2.17. Les ISSAI 400/52, 4000/131 à 136 traitent de la prise de connaissance de l'entité ou des entités couverte(s) par l'audit.
- 2.18. Les auditeurs doivent connaître l'entité auditée à la lumière des textes législatifs et réglementaires applicables. Les audits de conformité peuvent couvrir tous les niveaux du pouvoir exécutif, y compris plusieurs niveaux administratifs, ainsi que différents types et groupes d'entités. L'auditeur doit donc bien connaître la structure et les opérations de l'entité auditée, ainsi que les procédures qu'elle met en œuvre pour assurer la conformité.
- 2.19. La connaissance de l'entité, de son environnement et des domaines d'activités fournit aux auditeurs une base sur laquelle ils peuvent s'appuyer lorsqu'ils exercent leur jugement professionnel pour déterminer l'importance relative et évaluer les risques.
- 2.20. Les éléments d'informations à collecter par l'auditeur concernent l'environnement interne et l'environnement externe de l'entité.
- 2.21. L'entité peut se trouver influencée positivement ou négativement par des éléments intrinsèques. Il s'agit principalement d'informations relatives :
- aux missions qui lui sont assignées ;
 - à sa structure organisationnelle ;
 - aux systèmes et procédures de contrôle mis en place ;
 - aux ressources dont elle dispose ;
 - à ses programmes et activités ;
 - à son climat de gestion.
- 2.22. Les éléments liés à l'environnement externe de l'entité sont constitués d'un ensemble varié de facteurs extérieurs à l'entité qui peuvent influencer sur son fonctionnement ou ses objectifs. Les principaux facteurs sont les suivants :
- les facteurs économiques (exogènes ou endogènes) ;
 - les facteurs climatiques ;
 - les exigences des partenaires ;
 - le changement technologique ;
 - la politique de l'État ;
 - etc.

Tableau n°1 : Différents types de données et leurs sources

Types de données à collecter	Sources
Objectifs ou missions	Textes législatifs et réglementaires Statuts et règlements
Structure organisationnelle	Organigramme Règlement intérieur
Ressources Financières Matérielles ou patrimoine de l'entité Humaines	Accord d'établissement Règlement financier Budget de fonctionnement et d'investissement Comptabilité matière - Fichier d'Immobilisations Statut du personnel Dossiers du personnel États de paiement
Données financières	Budget États financiers Bilan Comptes de résultat Grand livre Journaux Balance, etc.... États de rapprochement bancaire Comptes de gestion Comptes administratifs Procès-verbaux de caisses Comptes de développement des soldes Conventions
Données administratives	Procès-verbaux des réunions de l'organe délibérant Actes de nomination des dirigeants et du Comptable public Procès-verbal de prestation de serment du Comptable public Certificat de constitution de cautionnement Arrêts rendus ou rapports d'audits sur les gestions antérieures Attestation de prise de service Attestations ou procès-verbaux de passation de service Conventions, marchés, contrats, etc.
Environnement externe Socio-économique et politique	Presse Revue
Données sur le secteur	Documents de politiques et stratégies du secteur Revue Presse Statistiques sur le secteur
Données sur l'activité	Entretiens avec les responsables Observation Textes législatifs et réglementaires Statuts États financiers Plan stratégique Plan d'activités Rapports d'activités
Contrôle interne	Manuel de procédures Organigramme Fiches de poste Cartographie des risques Dispositif du contrôle interne

- 2.23. Les techniques auxquelles l'auditeur recourt pour la collecte de ces informations sont :
- la revue documentaire (dossier permanent, dossiers de contrôles antérieurs) ;
 - la revue analytique ;
 - les entrevues ;
 - l'observation physique.

Outil à utiliser 3 : Feuille de travail sur la synthèse des revues documentaires (annexes n°4.1 : Feuille de travail sur la prise de connaissance de l'entité et n°4.2 : Feuille de travail sur la revue documentaire)

D. ÉTAPE 4 : ÉVALUATION DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE

- 2.24. L'évaluation du système de contrôle interne est énoncée par les ISSAI 400/53, 4000/131 à 136.
- 2.25. Pour comprendre l'entité auditée ou le sujet considéré, l'auditeur doit également connaître le système de contrôle interne.
- 2.26. Le type particulier de contrôles évalué dépend du sujet considéré, de la nature et de l'étendue de l'audit de conformité en cause. Lorsqu'ils évaluent les contrôles internes, les auditeurs du secteur public apprécient le risque que l'unité contrôlée ne puisse pas prévenir ou relever des cas de non-conformité.
- 2.27. Dans le cadre d'une mission d'appréciation directe, l'analyse du système de contrôle interne se résume à l'examen des politiques, structures, procédures, processus, tâches et autres facteurs corporels et incorporels qui aident l'entité auditée à faire face de manière appropriée aux risques de non-conformité.
- 2.28. L'auditeur procède à l'évaluation du système de contrôle interne à travers ses différentes composantes :
- l'environnement de contrôle ;
 - l'évaluation des risques par l'entité ;
 - le système d'information et de communication ;
 - les mesures de contrôle et de suivi de contrôle.
- 2.29. Il doit en plus effectuer les diligences nécessaires pour procéder à des tests de conformité et à des tests de permanence selon le cas.
- 2.30. L'auditeur garde toujours à l'esprit qu'un système efficace de contrôle interne doit permettre de sauvegarder les actifs, de faciliter l'établissement de rapports internes et externes et d'aider l'entité auditée à respecter la législation en vigueur.

Outil à utiliser 4 : Questionnaires d'évaluation du contrôle interne (annexes n°5.1 : Feuille de travail sur l'évaluation du système de contrôle interne et annexe n°5.2 : Séparation des fonctions)

Outil à utiliser 5 : Grille d'analyse d'appréciation du système de contrôle interne (points forts et points faibles)

E. ÉTAPE 5 : ÉVALUATION DES RISQUES

- 2.31. L'évaluation des risques est traitée par les ISSAI 400/46, 4000/52 à 57.
- 2.32. Le risque d'audit a trois composantes :
- le risque inhérent au sujet considéré (RI) ;
 - le risque de non-contrôle (RNC) : le risque que les contrôles internes pertinents associés aux risques inhérents ne soient pas appropriés ou ne fonctionnent pas correctement ;

- le risque de non-détection (RND) : le risque que les procédures réalisées par l'auditeur conduisent à une conclusion/opinion incorrecte.
- 2.33. Les trois composantes de risque d'audit (RI, RNC, RND) sont considérées ensemble pendant l'évaluation du risque d'audit.
- 2.34. Pour évaluer les risques, l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité, des exigences de conformité applicables et du contrôle interne s'y rapportant et doit par la suite définir un cadre de référence à partir duquel il planifie l'audit de conformité. Dans ce cadre de référence, l'auditeur exerce un jugement professionnel sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives et des réponses qui y sont apportées tout au long de l'audit de conformité.

E.1. SOUS-ÉTAPE 1 : DÉTECTION ET ÉVALUATION DU RISQUE INHÉRENT

- 2.35. Le risque inhérent est le « risque lié à la nature des activités, des opérations et des structures de gestion, que des écarts se produisent qui, s'ils ne sont pas prévenus ou détectés et corrigés par les systèmes de contrôle interne, aboutiront à ce que les objectifs de l'entité, en termes de légalité/régularité, ne seront pas atteints ». Le risque inhérent est estimé par l'auditeur, sur la base de sa connaissance des activités de l'entité.
- 2.36. L'auditeur doit réaliser une évaluation préliminaire du risque inhérent au niveau global (par exemple pour ce qui concerne le domaine politique ou l'agence dans son ensemble) afin de déterminer les domaines à risque spécifiques à l'audit qu'il faut prendre en considération lors de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. L'auditeur peut estimer que le risque inhérent est élevé ou peu élevé. Les domaines où le risque inhérent est élevé sont ceux où il convient d'obtenir l'assurance que le risque de non-contrôle est adéquatement géré.
- 2.37. L'auditeur doit déterminer, parmi les risques inhérents détectés, ceux qui, selon son jugement, requièrent une attention particulière (appelés « risques significatifs »). Pour ces risques, l'auditeur doit acquérir une connaissance des contrôles internes correspondants. Si des contrôles appropriés n'ont pas été mis en place pour prévenir des risques significatifs, cette situation peut être révélatrice de l'existence de faiblesses majeures au niveau du contrôle interne de l'entité.
- 2.38. Lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives en matière de conformité, l'auditeur doit tenir compte des facteurs suivants :
- la complexité des exigences de conformité applicables ;
 - la sensibilité des obligations de conformité applicables aux cas de non-conformité ;
 - la date depuis laquelle l'entité est soumise aux exigences de conformité applicables ;
 - les observations de l'auditeur sur la manière dont l'entité a respecté les exigences de conformité applicables les années précédentes ;
 - l'impact potentiel sur l'entité d'anomalies significatives dans les exigences de conformité applicables ;
 - le degré de jugement intervenant dans le respect des exigences de conformité.
- 2.39. Voici quelques exemples de situations pouvant présenter un facteur de risque de non-conformité significative, associé à l'état de non-conformité de l'entité :
- entité connaissant des difficultés financières et pour laquelle il existe un risque accru que des subventions soient détournées à des fins non autorisées ;
 - entité ayant des antécédents de mauvaise gestion des archives de ses programmes.

E.2. SOUS-ÉTAPE 2 : DÉTECTION ET ÉVALUATION DU RISQUE DE NON-CONTRÔLE

- 2.40. Le risque de non-contrôle est le risque que le dispositif de contrôle interne ne permette pas de prévenir des écarts significatifs, ou de les détecter et de les corriger à temps. Le risque de non-contrôle est évalué par l'auditeur, sur la base de son évaluation du contrôle interne de l'entité. Si le risque de non-contrôle est susceptible d'être élevé, l'auditeur doit obtenir l'assurance requise principalement à partir de vérifications de détail, puisqu'il n'est pas possible de s'appuyer sur les contrôles internes.
- 2.41. Pour évaluer les risques relatifs au contrôle, l'auditeur doit examiner si :
- les responsables/dirigeants clés de l'entité comprennent clairement les principaux objectifs de conformité, et s'ils sont capables de déceler les cas de non-conformité et d'entamer le processus nécessaire pour remédier à la cause sous-jacente de non-conformité ;
 - la structure organisationnelle permet d'identifier les risques de non-conformité. Une organisation importante et complexe dispose habituellement d'une unité dédiée à la gestion du risque. Celle-ci examine la conformité et les autres risques auxquels l'entité est confrontée, revoit les contrôles et recommande les éventuelles modifications à y apporter afin de s'assurer que l'entité satisfait aux exigences de conformité applicables ;
 - les responsables/dirigeants clés de l'entité auditée ont été chargés de communiquer les modifications. Une entité opérant dans un environnement dynamique doit réagir rapidement aux évolutions de ce qui l'entoure. Le fait que l'entité dispose d'un ou plusieurs fonctionnaires/dirigeants chargés de communiquer les modifications apportées aux procédures/contrôles à travers l'entité permet de réduire le risque de non-conformité ;
 - les responsables/dirigeants clés comprennent bien les aspects complexes de leurs opérations. Si ce n'est pas le cas, il est peu probable qu'ils puissent mettre en œuvre ou superviser comme il se doit la conformité avec ces exigences. Le risque de non-conformité sera alors certainement élevé ;
 - la direction de l'entité étudie attentivement les constatations/recommandations d'audit et prend les mesures correctives qui s'imposent. Un organe institutionnel (par ex. un comité ou un Conseil) se réunit régulièrement pour examiner les problèmes de conformité détectés lors des audits.
- 2.42. Pour l'évaluation préliminaire du risque de non-contrôle, il faut que l'auditeur tienne compte des cinq composantes du contrôle interne que sont :
- l'environnement de contrôle ;
 - le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
 - le système d'information et communication ;
 - les activités de contrôle ;
 - le suivi des contrôles.
- 2.43. Cependant, la première question que l'auditeur doit se poser est celle de savoir si, et de quelle manière, un contrôle particulier permet de prévenir, ou de détecter et de corriger des écarts, plutôt que de se demander selon quelle composante particulière il doit être classé. Si un contrôle attendu n'existe pas, les auditeurs doivent vérifier si des contrôles compensateurs susceptibles d'avoir le même effet sont en place. À l'issue de l'évaluation, l'auditeur peut considérer que le risque de non-contrôle est faible, moyen ou élevé, comme le montre le tableau ci-après.

Tableau n°2 : Évaluation des contrôles internes et risque de non-contrôle associé

État du contrôle interne	Risque de non-contrôle	Description
Excellent	Faible	Lorsque des informations sont disponibles grâce à des audits récents dans le même domaine, qui indiquent que le contrôle interne est excellent tant en ce qui concerne sa conception que sa mise en œuvre.
Bon	Moyen	Le contrôle interne existe, est bien conçu et susceptible de fonctionner de manière efficace et continue tout au long de la période considérée.
Faible	Élevé	Le contrôle interne est inexistant, mal conçu ou sa mise en œuvre laisse à désirer.

- 2.44. Outre l'évaluation du risque de non-contrôle pour tous les risques significatifs, l'auditeur doit également examiner les systèmes de contrôle de l'entité relatifs aux risques pour lesquels il considère qu'il n'est ni possible ni réaliste de réduire le risque à un niveau acceptable en s'appuyant uniquement sur des contrôles de substance. C'est le cas, par exemple, si le système d'information d'une entité permet un traitement hautement automatisé ne nécessitant qu'une intervention manuelle minimale ; seuls une évaluation et des tests des contrôles portant sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations fourniront des éléments probants suffisants et appropriés.
- 2.45. L'évaluation d'ensemble du risque de non-contrôle ne doit pas être meilleure que celle de l'environnement de contrôle, car même d'« excellentes » procédures de contrôle peuvent être affaiblies par un mauvais environnement de contrôle.

E-3 SOUS-ÉTAPE 3 : DÉTERMINATION DU RISQUE DE NON-DÉTECTION

- Le risque de non-détection, qui relève de l'auditeur, est le risque que ce dernier ne détecte pas un écart qui n'a pas été corrigé par les contrôles internes de l'organisation. En se fondant sur le niveau de risque d'audit acceptable et sur une évaluation du risque de non-contrôle et du risque inhérent de l'entité, l'auditeur détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour atteindre le niveau de risque de non-détection qu'il est disposé à accepter. Par exemple :
 - o si un risque d'audit plus faible est requis, le risque de non-détection peut être réduit en exécutant davantage de contrôles de substance, ce qui offre une plus grande probabilité que l'auditeur détecte des anomalies ou irrégularités significatives ;
 - o si l'auditeur envisage de s'appuyer sur le système de contrôle interne, des tests des contrôles doivent être réalisés. Si le contrôle ne fonctionne pas comme prévu (augmentant de ce fait le risque de non-contrôle), le risque de non-détection doit être réduit, ce qui nécessite un plus grand nombre de contrôles de substance.

Annexes :

- **n°6.1 : Questionnaire d'évaluation des risques ;**
- **n°6.2 : Feuille de travail sur la cartographie des risques ;**
- **n°6.3 : Feuille de travail sur l'estimation du risque d'audit ;**
- **n°6.4 : Feuille de travail sur l'analyse des risques.**

F. ÉTAPE 6 : DÉTERMINATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION

- 2.46. Les ISSAI 400/47, 4000/125 à 130 traitent de la détermination du seuil de signification.
- 2.47. L'auditeur planifie et réalise l'audit de manière à déterminer si les activités, les opérations et les informations sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre législatif

et réglementaire qui les régit. En théorie, les écarts ou les erreurs sont significatifs si, pris isolément ou cumulés avec d'autres, il est raisonnable de penser qu'ils affecteraient les conclusions d'audit sous-jacentes ou les décisions des utilisateurs présumés.

- 2.48. La détermination de l'importance relative sur le plan quantitatif suppose un jugement quant au niveau maximal acceptable de non-conformité. L'UEMOA peut adopter une politique commune aux ISC membres qui consiste par exemple à fixer le seuil de signification entre 0,5% et 2% de la valeur qui reflète le mieux le niveau de l'activité financière de l'entité ou de l'activité auditée.
- 2.49. Lors des audits de conformité, l'importance relative est définie pour toutes les étapes de l'audit à des fins :
- de planification ;
 - d'évaluation des éléments probants collectés et des effets des cas de non-conformité relevés ;
 - d'établissement de rapports sur les résultats des travaux d'audit.
- 2.50. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir le caractère significatif, mais ce dernier revêt également d'autres aspects quantitatifs et qualitatifs. Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un problème significatif de par sa nature même. Un problème peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il survient¹. Les facteurs à prendre en considération dans le cadre de ce jugement sont les exigences prévues dans le mandat, l'intérêt ou les attentes du public, les domaines qui ont fait spécifiquement l'objet d'une attention de la part du pouvoir législatif, les demandes et les financements significatifs. Les questions, par exemple la fraude, qui ont un caractère moins significatif, en termes de valeur ou d'incidence, peuvent également être considérées comme significatives².

F.1. SOUS-ÉTAPE 1 : JUGEMENT PROFESSIONNEL SUR LE CARACTÈRE SIGNIFICATIF

- 2.51. La détermination par l'auditeur du seuil de signification relève du jugement professionnel et dépend de la perception qu'il a des besoins transversaux d'information des utilisateurs présumés en tant que groupe. Dans ce contexte, il est raisonnable que l'auditeur suppose que les utilisateurs présumés :
- ont une connaissance appropriée du sujet considéré sous-jacent et ont la volonté d'étudier les informations y afférentes en faisant preuve de diligence raisonnable ;
 - comprennent que les informations afférentes au sujet considéré sont élaborées et assurées pour des niveaux appropriés de signification, et comprennent les concepts de caractère significatif inclus dans les critères applicables ;
 - comprennent les incertitudes inhérentes à la mesure ou à l'évaluation du sujet considéré sous-jacent ;
 - prennent des décisions raisonnables s'appuyant sur les informations afférentes au sujet considéré prises dans leur ensemble.

F.2. SOUS-ÉTAPE 2 : DÉTERMINATION DU CARACTÈRE SIGNIFICATIF

- 2.52. Le caractère significatif s'applique à l'ensemble de la population étudiée par l'audit. L'auditeur conçoit les procédures d'audit et l'échantillon de telle sorte que si des anomalies en matière de conformité atteignent le seuil de signification, elles devront être identifiées dans l'échantillon. Comme nous l'avons indiqué, l'évaluation du caractère significatif relève du jugement professionnel exercé par l'auditeur et dépend de l'étendue de l'audit, mais certaines ISC peuvent

¹ ISSAI 400.47
² ISSAI 400.47

donner des orientations en fixant le seuil de signification qu'il convient de prendre en compte au vu des aspects légaux et réglementaires des opérations, ou en fonction de la valeur.

- 2.53. Pendant la phase de planification, les auditeurs doivent tenir compte des facteurs suivants pour déterminer si une information est significative ou non :
- le contexte de la question, par exemple si elle est également liée au respect des textes législatifs et réglementaires, ou si les dispositions législatives ou réglementaires interdisent tout dépassement de budget, indépendamment du montant ;
 - les attentes et l'intérêt du grand public, y compris l'importance accordée à la question par les commissions compétentes du pouvoir législatif, par exemple une commission des comptes publics, notamment le caractère obligatoire de certaines informations à fournir ;
 - la nécessité d'une intervention du pouvoir législatif en matière de supervision et de régulation dans un domaine particulier ;
 - le besoin d'ouverture et de transparence, par exemple s'il existe des obligations d'information particulières concernant les fraudes ou autres pertes.
- 2.54. D'autres facteurs peuvent être jugés significatifs de par leur nature :
- la fraude ;
 - les actes illégaux ou de non-conformité intentionnels ;
 - la communication à la direction, à l'auditeur ou au législateur d'informations incorrectes ou incomplètes (dissimulation) ;
 - l'indifférence volontaire à l'égard du suivi des demandes émanant de la direction, des autorités ou des auditeurs ;
 - la réalisation d'événements et de transactions malgré l'absence notoire de base juridique pour les étayer.

Outil à utiliser 6 : Feuille de travail sur la synthèse de la détermination du seuil de signification (annexe n°7 : Feuille de travail sur la synthèse de la détermination du seuil de signification).

G. ÉTAPE 7 : DÉFINITION DES OBJECTIFS ET CRITÈRES D'AUDIT

G.1. SOUS-ÉTAPE 1 : FORMULATION DES OBJECTIFS

- 2.55. La définition des objectifs et des critères d'audit est énoncée par les ISSAI 100/48, 400/51 et 4000/107.
- 2.56. Tout audit doit avoir des objectifs clairs et pertinents au regard desquels l'auditeur peut tirer des conclusions.
- 2.57. Les objectifs font état de ce que l'audit doit permettre de réaliser.
- 2.58. L'auditeur doit exprimer les objectifs d'une vérification par des questions auxquelles l'audit est censé répondre. Il doit veiller à ce que les objectifs de la vérification soient compatibles avec l'atteinte des résultats de l'entité, de l'activité sectorielle ou du secteur fonctionnel.
- 2.59. Les objectifs de la vérification doivent être définis de telle façon que l'auditeur puisse, à la fin de la mission, tirer une conclusion par rapport à chacun des objectifs.
- 2.60. Les objectifs de l'audit doivent être des énoncés brefs et concis commençant par un verbe d'action pour indiquer le but de la vérification. Ces énoncés devraient commencer par des mots tels que :
- évaluer si ... ;
 - déterminer si ... ;
 - comparer... ;

- cerner... ;
 - s'assurer que... ;
 - examiner si...
- 2.61. On énonce habituellement des objectifs pour chacune des questions d'importance faisant l'objet d'une vérification. Selon la complexité de la vérification, il se peut qu'on ait plus d'un objectif, chacun étant accompagné de critères auxquels l'entité ou le programme doit se conformer pour l'atteindre.

G.2. SOUS-ÉTAPE 2 : CHOIX DES CRITÈRES DE LA VÉRIFICATION

- 2.62. Le choix des critères de la vérification est énoncé par les ISSAI 400/51, 4000/107 et suivants.
- 2.63. L'auditeur a besoin de mesurer ou de juger les résultats. Les normes utilisées à cette fin s'appellent des critères de l'audit. Ce sont des normes de rendement et de contrôle raisonnables et réalistes par lesquelles peuvent être évalués et mesurés la conformité et le caractère adéquat des systèmes et des méthodes.
- 2.64. En audit d'appréciation directe, les auditeurs prennent en considération les sources de critères suivantes :
- les textes législatifs sous forme de loi et de résolutions budgétaires ainsi que les principes ou les dispositions spécifiques liées à l'utilisation des crédits approuvés ou à des transactions financières, des fonds et des soldes financiers ;
 - les autres textes législatifs, réglementaires et contractuels à caractère général ou particulier à l'entité contrôlée ou à des entités similaires ;
 - les principes écrits ou non écrits relatifs à la bonne gestion financière du secteur public.
- 2.65. En audit d'attestation, les critères d'audit sont donnés de manière implicite par la présentation des informations portant sur le sujet considéré. Dans ces cas, l'auditeur doit identifier les critères d'audit pertinents pour formuler des conclusions sur l'exactitude des critères implicitement donnés dans les informations portant sur le sujet considéré par la partie responsable.
- 2.66. Quelle que soit la source, les critères d'audit retenus doivent présenter les caractéristiques suivantes :
- **la pertinence** : des critères pertinents donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui aident à la prise de décision par le(s) utilisateur(s) ciblé(s) ;
 - **l'exhaustivité** : des critères sont exhaustifs quand les informations portant sur le sujet considéré, préparées conformément à ceux-ci, n'omettent pas de facteurs pertinents qui pourraient raisonnablement affecter des décisions de(s) utilisateur(s) ciblé(s) faites sur la base de cette information portant sur le sujet considéré ;
 - **la fiabilité** : des critères fiables donnent lieu à des conclusions cohérentes lorsqu'ils sont utilisés et examinés de la même manière, par un autre auditeur, dans des circonstances similaires ;
 - **la neutralité** : des critères neutres donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui sont exempts de tout parti pris comme il se doit dans les circonstances de la mission ;
 - **l'intelligibilité** : des critères intelligibles donnent lieu à des informations portant sur le sujet considéré qui peuvent être comprises par le(s) utilisateur(s) ciblé(s) ;
 - **l'utilité** : des critères utiles donnent lieu à des observations et à des conclusions qui répondent aux besoins en matière d'information de(s) utilisateur(s) ;
 - **la comparabilité** : des critères comparables sont en cohérence avec ceux qui sont utilisés dans les audits de conformité d'autres entités ou activités similaires et avec ceux qui ont été utilisés dans des audits de conformité précédents de l'entité auditée ;
 - **l'acceptabilité** : des critères acceptables sont ceux qui sont acceptés par les experts indépendants dans le domaine, les entités auditées, le législateur, les médias, et le grand public ;

- **la disponibilité** : les critères sont disponibles pour le(s) utilisateur(s) ciblé(s) de sorte qu'ils comprennent la nature du travail d'audit réalisé et les fondements du rapport d'audit.
- 2.67. Une fois que les critères appropriés ont été identifiés selon les caractéristiques énoncées ci-dessus, ils doivent ensuite être rendus opérationnels de manière appropriée pour les circonstances particulières de chaque audit de manière à pouvoir atteindre des conclusions significatives. Si, au cours de l'exécution de l'audit, l'auditeur identifie des violations de critères d'audit appropriés autres que les critères identifiés dans la phase de planification, il est de sa responsabilité de faire un rapport sur ces violations³

H. ÉTAPE 8 : CONCEPTION DE LA STRATÉGIE ET DU PLAN D'AUDIT

H.1. SOUS-ÉTAPE 1 : CONCEPTION DE LA STRATÉGIE D'AUDIT

- 2.68. Les ISSAI 400/56, 4000/137 et suivants traitent de la conception de la stratégie d'audit.
- 2.69. La planification de l'audit doit comporter une discussion entre les membres de l'équipe d'audit, afin d'élaborer une stratégie globale et un plan d'audit.
- 2.70. L'auditeur ayant pour objectif de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques de non-conformité évalués, celui-ci doit concevoir à la phase de planification des procédures à suivre lors de la collecte de ces éléments probants. La définition de ces procédures se traduit sous formes d'instructions que le chef de mission donne à l'équipe, à de niveaux différents et leur nature, le calendrier et leur étendue peuvent varier d'un audit à l'autre.
- 2.71. En s'appuyant sur l'évaluation des risques associés aux activités stratégiques et opérationnelles de l'entité auditée, l'auditeur sera en mesure de décider de l'approche d'audit appropriée pour répondre aux risques importants ou significatifs. Dans la pratique, il s'agit pour l'auditeur d'établir un lien entre les risques identifiés et la stratégie d'audit.
- 2.72. La stratégie d'audit doit faire l'objet d'un document écrit et les principaux éléments d'informations en relation qu'elle peut contenir sont :
- l'objectif poursuivi par l'audit, le sujet considéré, la portée, les critères et d'autres caractéristiques de l'audit de conformité prenant en compte le mandat de l'ISC ;
 - le type de mission (mission d'attestation ou mission d'appréciation directe) ;
 - le niveau d'assurance devant être fourni ;
 - la composition de l'équipe d'audit et l'organisation des travaux, comprenant tous besoins d'experts, et les dates du contrôle qualité ;
 - la communication avec l'entité auditée et/ou avec les personnes chargées de la gouvernance ;
 - les responsabilités en matière de notification, ainsi que l'identité des personnes à qui la notification s'adresse, le moment où la notification devra avoir lieu, et la forme de cette notification ; l'évaluation du caractère significatif ;
 - les risques ;
 - les contrôles de substances retenus ;
 - les tests de contrôle retenus ;
 - les méthodes de collecte possibles ;
 - les contraintes ;
 - le calendrier.

Outil à utiliser 7 : Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit. (annexes n°8.1 : Stratégie d'audit et annexe n°8.2 : Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit).

H.2. SOUS-ÉTAPE 2 : ÉLABORATION DU PLAN D'AUDIT

- 2.73. L'élaboration du plan d'audit est énoncée par les ISSAI 400/56, 4000/137 et suivants.
- 2.74. La stratégie et le plan d'audit doivent faire l'objet d'un document écrit.
- 2.75. Un plan de l'audit de conformité comporte les principales informations suivantes :
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures des audits planifiés ;
 - une évaluation du risque et des contrôles internes pertinents pour l'audit ;
 - les domaines ou axes de contrôle, les méthodes d'audit conçues comme réponses aux risques ;
 - les preuves d'audit potentielles devant être collectées pendant l'audit.

Outil à utiliser 8 : Feuille de travail sur le plan d'audit. (annexes n°9.1 : Feuille de travail sur le plan d'audit et annexe n°9.2 : feuille de travail sur le plan d'audit (instructions détaillées)).

- 2.76. La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais un processus continu et itératif.

Section II :

Exécution d'une mission d'appréciation directe

- 2.77. L'exécution d'une mission d'appréciation directe se déroule en deux étapes que sont :
- la collecte et l'évaluation des éléments probants ;
 - la validation des constatations.

A. ÉTAPE 1 : COLLECTE ET ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 2.78. La collecte et l'évaluation des éléments probants sont énoncées par les ISSAI 4000/158 et suivants.
- 2.79. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions fondées. L'auditeur conçoit et applique des procédures d'audit appropriées afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de formuler une conclusion ou une opinion indiquant si le sujet considéré est conforme, dans tous les aspects significatifs, aux critères établis.
- 2.80. En effet, la nature et les sources des preuves d'audit nécessaires seront déterminées par :
- le niveau désiré d'assurance ;
 - les critères ;
 - le caractère significatif ;
 - le sujet considéré ;
 - le périmètre de l'audit.
- 2.81. Le **caractère suffisant** est une mesure de la quantité des preuves nécessaires pour soutenir les observations et les conclusions d'audit.

- 2.82. Le **caractère approprié** est une mesure de la qualité des preuves. Il englobe la pertinence, la validité et la fiabilité. La **pertinence** renvoie à l'étendue de la relation logique et l'importance des preuves avec ou pour l'enjeu examiné. La **validité** fait référence au degré de significativité ou du caractère raisonnable des preuves à partir desquelles est menée l'évaluation. En d'autres termes, la validité fait référence au niveau de représentativité des preuves par rapport à ce qu'elles sont censées représenter.
- 2.83. La **fiabilité** fait référence au niveau de collecte et de production des preuves par une méthode transparente et reproductible.
- 2.84. Pour collecter les éléments probants, l'auditeur peut utiliser les méthodes suivantes.

A.1. SOUS-ÉTAPE 1 : COLLECTE DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 2.85. L'efficacité d'un processus de collecte d'éléments probants repose sur une planification réaliste faisant appel à des méthodes de collecte appropriées. Selon les normes, Les preuves d'audit sont collectées en utilisant une variété de méthodes, telles que l'observation, l'inspection, l'enquête, la confirmation externe, la répétition des contrôles, la répétition des calculs, les tests de validation, l'évaluation des contrôles clés et les procédures analytiques.

A.1.1. OBSERVATION

- 2.86. L'observation implique de s'intéresser à un processus ou à une procédure réalisée par d'autres. Elle fournit des preuves d'audit sur la performance d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée dans le temps au moment où l'observation se produit, et par le fait que la conscience d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est réalisée. Par exemple, l'observation peut consister à examiner la mise en œuvre d'une procédure d'appel d'offres ou le traitement des prestations versées, ou à déterminer si les performances de toute sorte sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires.

A.1.2. INSPECTION

- 2.87. L'inspection implique d'examiner des livres, des dossiers ou des documents, aussi bien internes qu'externes, en format papier, en format électronique ou sous la forme d'un examen physique. L'auditeur prend en considération la fiabilité de tout document inspecté et demeure conscient du risque de fraude et de la possibilité que les documents inspectés ne soient pas authentiques. En cas de fraude, il est possible que deux séries de livres et d'enregistrements aient été tenues. L'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, par exemple, interroger également différentes personnes de l'entité concernant la source des documents ou les contrôles relatifs à leur élaboration ou à leur tenue.
- 2.88. L'inspection peut ainsi consister à :
- examiner les livres et les documents comptables afin de déterminer comment les fonds consacrés à un projet ont été comptabilisés, et si les documents comptables sont exhaustifs ;
 - comparer les documents comptables réels avec les stipulations de l'accord relatif au projet ;
 - examiner les dossiers de travail/documents pertinents pour établir si les bénéficiaires de prestations respectent les conditions d'éligibilité ;
 - examiner un bien, comme un pont ou un bâtiment, afin de vérifier si le cahier des charges y afférent a été respecté.

A.1.3. ENQUÊTE

- 2.89. L'enquête implique de chercher des informations auprès des personnes adéquates, à la fois à l'intérieur et à l'extérieur de l'entité auditée. En fonction du sujet considéré et du périmètre de contrôle, dans la plupart des cas, des entretiens et des questionnaires uniquement ne seront pas considérés comme des preuves d'audit suffisantes et appropriées. D'autres méthodes pertinentes de collecte des preuves devant être considérées sont par exemple la documentation écrite de l'entité auditée.

A.1.4. CONFIRMATION EXTERNE

- 2.90. La confirmation externe représente les preuves d'audit obtenues par l'auditeur comme réponse directe écrite à l'auditeur par un tiers. Ainsi, l'auditeur obtient des retours directement de la part des bénéficiaires ou des tiers qui ne sont pas des bénéficiaires sur le fait qu'ils ont reçu les subventions ou les autres fonds que l'entité auditée affirme avoir payés, ou confirmant que les fonds ont été utilisés pour l'objectif particulier présenté dans les termes d'une subvention ou d'un accord de financement.

A.1.5. RÉPÉTITION DES CONTRÔLES

- 2.91. La répétition des contrôles implique de mettre en œuvre indépendamment les mêmes procédures déjà réalisées par l'entité auditée, des contrôles qui étaient initialement réalisés comme une partie du contrôle interne de l'entité. La répétition des contrôles peut être réalisée manuellement ou par des techniques d'audit assistées par ordinateur. Lorsque des sujets très techniques sont impliqués, on peut faire appel à des experts extérieurs.

A.1.6. RÉPÉTITION DES CALCULS

- 2.92. La répétition des calculs consiste en une vérification de la justesse mathématique des documents ou dossiers. Elle peut être réalisée manuellement ou électroniquement.

A.1.7. TESTS DE VALIDATION

- 2.93. Les tests de validation impliquent de tester des transactions ou des activités détaillées au regard des critères d'audit. Les tests de validation sont surtout utilisés dans des missions d'attestation et peuvent toujours être incluses comme une technique d'audit dans de telles missions. Cependant, le fait de ne réaliser que des tests de validation n'est efficace que dans de rares cas et cette technique d'audit sera normalement combinée avec d'autres techniques d'audit.

A.1.8. ÉVALUATION DES CONTRÔLES CLÉS

- 2.94. L'évaluation des contrôles clés implique de tester les contrôles mis en place par la direction pour réduire le risque de non-conformité ou le risque que les informations portant sur le sujet considéré contiennent des inexactitudes importantes. Pour la plupart des sujets considérés, le fait d'évaluer les contrôles clés est une manière efficace de rassembler les preuves d'audit.

A.2.9. PROCÉDURES ANALYTIQUES

- 2.95. Les procédures analytiques peuvent être utilisées à la fois comme une partie de l'analyse du risque et lors de la collecte des preuves d'audit. Les preuves d'audit peuvent être rassemblées soit en comparant les informations, soit en examinant les fluctuations, soit en analysant les liens qui apparaissent incohérents avec ce qui était attendu, à partir des données historiques ou à partir de l'expérience passée de l'auditeur. Les techniques de l'analyse de régression ou d'autres méthodes mathématiques peuvent aider les auditeurs du secteur public en comparant les résultats atteints aux résultats attendus. L'auditeur peut par exemple comparer l'augmentation ou la baisse, d'une année à l'autre, des prestations (pensions de retraite)

versées avec des informations d'ordre démographique, comme le nombre de citoyens ayant atteint l'âge de la retraite au cours de la dernière année. Si le versement des pensions de retraite représentait 5%-6% des dépenses de l'État sur la période 2005-2013 et qu'il est passé à 11% en 2014, les auditeurs doivent déterminer si ce changement est dû à un cas de non-conformité dans le calcul du passif des retraites, etc.

- 2.96. Les procédures analytiques ne peuvent jamais être l'unique méthode utilisée. Dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques et les inspections sont généralement suffisantes pour formuler une conclusion avec une assurance limitée, alors qu'une conclusion avec une assurance raisonnable doit être formulée sur la base d'une combinaison de presque toutes les techniques d'audit.
- 2.97. La qualité du travail d'audit et le niveau d'assurance fourni dépendent du caractère suffisant et approprié des éléments probants. Il est important que les auditeurs connaissent les différentes méthodes permettant leur collecte. Cet exercice constitue une phase essentielle du processus de l'audit de conformité, avant l'évaluation et la formulation des conclusions.
- 2.98. La collecte des éléments probants continue jusqu'à ce que l'auditeur soit confiant que des preuves appropriées existent pour appuyer le niveau consenti d'assurance permettant de soutenir sa conclusion ou son opinion.

A.2. SOUS-ÉTAPE 2 : ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS PROBANTS

- 2.99. Les auditeurs évaluent les éléments probants collectés et définissent s'ils sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. L'évaluation des éléments probants recueillis implique de l'auditeur qu'il exerce un jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique. L'auditeur exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique pour évaluer la quantité et la qualité des éléments probants, et donc leur suffisance et leur caractère approprié au regard du rapport d'assurance.
- 2.100. Lors de l'évaluation du caractère suffisant des preuves, l'auditeur doit déterminer si assez de preuves ont été obtenues pour persuader une personne bien informée que les observations sont raisonnables.
- 2.101. La quantité de preuves nécessaires dépend du risque d'audit (plus le risque est important, plus la quantité de preuves exigée sera importante) et de la qualité de ces preuves (plus leur qualité est grande, moins la quantité de preuves exigée sera importante). Mais en même temps, l'auditeur apprécie toujours que la quantité de preuves dépend des spécificités d'un audit particulier, et pas seulement de la quantité ou de la qualité des preuves d'audit. En conséquence, le caractère suffisant et le caractère approprié sont liés entre eux. Le simple fait d'obtenir plus de preuves ne compense pas une qualité médiocre. La fiabilité des données est influencée par sa source et sa nature, et dépend des circonstances spécifiques dans lesquelles elles ont été obtenues. L'auditeur prend à la fois en considération la pertinence et la fiabilité des informations devant être utilisées comme preuves d'audit.
- 2.102. L'audit est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures prévues. L'auditeur peut prendre connaissance d'informations sensiblement différentes de celles qu'il attendait et de celles qu'il a utilisées pour établir les procédures.

Par exemple :

- l'étendue de la non-conformité que l'auditeur identifie peut altérer le jugement professionnel de l'auditeur sur la fiabilité de certaines sources d'information ;
- l'auditeur peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans les informations pertinentes ou d'éléments contradictoires ou manquants ;

- si des procédures analytiques ont été réalisées vers la fin de la mission, leurs résultats peuvent indiquer un risque de non-conformité qui n'avait pas été précédemment détecté.

- 2.103. Dans ce cas, l'auditeur peut avoir besoin de réévaluer les procédures prévues.
- 2.104. Après avoir recueilli tous les éléments probants, l'auditeur doit prendre les mesures nécessaires pour formuler des conclusions. Lorsqu'il évalue les éléments probants, l'auditeur revoit la documentation d'audit afin de déterminer si le sujet considéré a été contrôlé de façon suffisante et appropriée. En s'appuyant sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments probants recueillis, l'auditeur doit déterminer si les évaluations des risques de non-conformité ou des écarts de conformité restent valables ou s'il convient de les réviser.
- 2.105. Au cours du processus d'évaluation, l'auditeur doit tenir compte des éléments probants qui étayent, et de ceux qui semblent contredire, le rapport d'audit, la conclusion ou l'opinion sur la conformité ou l'absence de conformité. Si les éléments probants collectés à partir d'une source ne concordent pas avec ceux recueillis à partir d'une autre source, ou s'il existe des doutes quant à la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants, l'auditeur doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures d'audit ou quelles procédures d'audit supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème. Il doit aussi s'interroger sur les implications éventuelles sur les autres aspects de l'audit⁴.

B. ÉTAPE 2 : VALIDATION DES CONSTATATIONS

- 2.106. La validation des constatations est traitée par les ISSAI 4000/179 et suivants.
- 2.107. La validation des constatations consignées dans les feuilles de travail se fait par le biais de réunions de synthèse regroupant l'ensemble des membres de l'équipe à l'issue d'un contrôle sur place.
- 2.108. L'auditeur informe l'entité des constatations importantes, y compris les faiblesses significatives affectant le contrôle interne au cours d'une réunion de restitution. L'objectif est d'arrêter définitivement les faits qui constitueront la matière première sur laquelle reposera le rapport d'audit.
- 2.109. Des faits correctement « validés » sont essentiels à l'établissement d'un rapport bien fondé et permettent donc de réduire les délais nécessaires pour s'entendre sur le rapport final avec l'entité auditée.

Annexe n°11 : Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit

Section III :

Élaboration du rapport d'une mission d'appréciation directe

- 2.110. Les ISSAI 4000/191 et suivants énoncent l'élaboration du rapport d'une mission d'appréciation directe.
- 2.111. L'élaboration du rapport est une étape essentielle dans le processus d'un audit de conformité. Il permet, en effet, non seulement de relever notamment les écarts de conformité et les atteintes aux textes législatifs et réglementaires en vigueur, mais aussi que des mesures correctrices puissent être prises et que les personnes responsables soient tenues de rendre compte.
- 2.112. L'équipe d'audit doit rédiger en fin de mission un rapport exposant les constatations de façon appropriée. L'exigence de qualité doit être prise en compte par l'équipe car le rapport, une fois émis, constitue un moyen pour les parties prenantes extérieures pour :
- se construire une image de l'ISC ;
 - apprécier le travail et le degré de professionnalisme de l'auditeur.
- 2.113. L'équipe d'audit de conformité doit établir un rapport fondé sur certains principes clés qui en garantissent la qualité : intégralité, objectivité, respect des délais et procédure contradictoire. Ils doivent veiller à ce que le rapport d'audit contienne des données factuelles exactes et présente des constatations dans une perspective correcte et de manière équilibrée.
- 2.114. Les rapports d'audits de conformité doivent être constructifs, et comporter, le cas échéant, des recommandations susceptibles d'apporter des améliorations à la gouvernance du secteur.

A. CARACTÉRISTIQUES D'UN RAPPORT D'AUDIT D'APPRÉCIATION DIRECTE

- 2.115. Les caractéristiques d'un rapport d'audit d'appréciation directe sont énoncées par les ISSAI 400/59, 4000/179 et suivants.
- 2.116. Le rapport, pour être conforme aux normes de qualité requise, doit être facile à comprendre, concis, logique, exhaustif et prendre en compte les principes suivants :
- le **principe d'intégralité** qui exige la prise en considération de tous les éléments probants pertinents avant la publication du rapport ;
 - le **principe d'objectivité** qui exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique, afin de s'assurer que le rapport contient des données factuelles exactes et présente les constatations et les conclusions de manière pertinente et équilibrée ;
 - le **principe de respect des délais** qui exige que l'auditeur établisse le rapport en temps opportun lorsque les constatations sont applicables et pertinentes pour les utilisateurs présumés ;
 - le **principe d'une procédure contradictoire** qui impose la vérification de l'exactitude des faits avec l'entité auditée et, le cas échéant, l'intégration des réponses de celle-ci dans le rapport.

B. FORME ET CONTENU D'UN RAPPORT D'AUDIT D'APPRÉCIATION DIRECTE

- 2.117. Les ISSAI 400/59, 4000/191 et suivants énoncent la forme et le contenu d'un rapport d'audit d'appréciation directe.
- 2.118. La forme du rapport d'un audit de conformité peut varier en fonction des circonstances et d'une ISC à une autre. Sa forme et son contenu ne diffèrent pas pour autant des exigences en matière de rapport d'audit précisées dans les normes ISSAI. Toutefois, une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur aide les utilisateurs à comprendre les travaux d'audits réalisés et les conclusions formulées, ainsi qu'à repérer les circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.
- 2.119. De nombreux facteurs sont susceptibles d'influencer la forme du rapport relatif à la conformité. Parmi ceux-ci figurent, entre autres :
- les besoins des utilisateurs ;
 - le mandat de l'ISC ;
 - la législation ou les règlements en vigueur ;
 - le niveau d'assurance fourni ;
 - le type de mission ;
 - les pratiques courantes en matière d'établissement de rapports ;
 - la complexité des questions examinées dans le cadre des rapports.

B.1. DESCRIPTION DES AUTRES FACTEURS À PRENDRE EN COMPTE

- 2.120. Compte tenu des facteurs susmentionnés, une ISC peut juger qu'il convient d'élaborer soit un « rapport court », soit un « rapport long ». Les rapports longs (parfois appelés aussi « rapport spécial relatif à un audit de conformité ») exposent généralement en détail les constatations et les conclusions d'audit, y compris les conséquences potentielles et les recommandations constructives. En revanche, les rapports courts sont, comme leur nom l'indique, plus succincts et leur format est souvent plus normalisé.
- 2.121. Dans tous les cas, l'ISC doit tenir compte de son propre environnement afin de décider de la longueur et de la structure des rapports d'audit de conformité qu'elle doit produire.

B.2. STRUCTURE DU RAPPORT

- 2.122. En règle générale, un rapport d'audit de conformité doit respecter la structure suivante :
- la page de titre ;
 - le destinataire ;
 - la table des matières ;
 - le glossaire (le cas échéant) ;
 - la synthèse ;
 - l'introduction ;
 - la date du rapport ;
 - la présentation de l'entité auditée ;
 - l'étendue de l'audit, y compris la période couverte ;
 - la mention ou la description du sujet considéré ;
 - les critères définis ;
 - le recensement des normes d'audit appliquées lors des travaux d'audit ;
 - les constatations et recommandations ;
 - l'état de mise en œuvre des recommandations antérieures (le cas échéant) ;

- une conclusion/opinion ;
- les réponses de l'entité auditée (le cas échéant) ;
- la signature ;
- les annexes (le cas échéant).

Annexe n° 14 : Feuille de travail sur le contenu détaillé de la structure d'un rapport d'audit de conformité.

B.3. FORMULATION DES OPINIONS

- 2.123. La **formulation des opinions** dans le rapport dépend du niveau d'assurance de la mission.
- 2.124. Dans une mission d'appréciation directe réalisée avec une assurance raisonnable, la conclusion de l'audit exprime l'opinion de l'auditeur selon laquelle le sujet considéré est ou n'est pas en conformité, dans tous ses aspects significatifs, avec les critères applicables.
- 2.125. Dans le cas spécifique d'une mission de niveau d'assurance limitée, les différentes formulations peuvent être arrêtées comme suit :

B.4. CONCLUSION/OPINION SANS RÉSERVE

- 2.126. Un exemple d'opinion sans réserve peut indiquer : « Sur la base des travaux effectués et décrits dans ce rapport, aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous porte à croire que le sujet n'est pas, à tous égards importants, conforme aux critères appliqués ».

B.5. CONCLUSION/OPINION ASSORTIE DE RÉSERVE

- 2.127. Une opinion modifiée peut indiquer : « sur la base des travaux effectués décrits dans ce rapport, à l'exception de [définir l'exception], aucun fait n'a été porté à notre connaissance qui nous porte à croire que le sujet n'est pas, à tous égards importants, conforme aux [critères appliqués] ».
- 2.128. La formulation d'autres types de conclusions d'audit, telles que la **conclusion défavorable** et **l'impossibilité de formuler une conclusion**, est similaire pour les missions d'assurance limitées et les missions d'assurance raisonnable.

B.6. CAS DE FRAUDE ET D'ACTES ILLÉGAUX PRÉSUMÉS

- 2.129. Bien que la détection d'actes illégaux potentiels, y compris la fraude, ne soit pas l'objectif principal de l'audit de conformité, l'auditeur doit inclure les facteurs de risque de fraude dans ses évaluations des risques.
- 2.130. Dans les cas de fraude, l'auditeur peut communiquer ses soupçons aux niveaux de direction appropriés ou aux responsables de la gouvernance, puis en faire le suivi pour s'assurer que des mesures appropriées ont été prises ou, le cas échéant, signaler ces faits aux autorités juridictionnelles compétentes.

B.7. CONTRÔLE QUALITÉ

- 2.131. Le Chef de mission d'audit ainsi que le superviseur de l'équipe d'audit de conformité doivent s'assurer que le contenu détaillé du rapport d'audit respecte la structure sus indiquée.

Outil à utiliser 9 : Format type de rapport d'audit de conformité (Annexe n° 14 : Feuille de travail sur le contenu détaillé de la structure d'un rapport d'audit de conformité).

C. ADOPTION ET PUBLICATION DU RAPPORT D'AUDIT D'APPRÉCIATION DIRECTE

2.132. L'adoption et la publication du rapport d'audit direct de conformité s'organise conformément aux pratiques de la juridiction.

Section IV :

Suites de l'audit d'appréciation directe

2.133. Après l'adoption du rapport définitif et sa transmission aux autorités concernées, conformément aux lois et règlements en vigueur dans chaque État, les observations relatives à l'audit de conformité sont communiquées aux dirigeants de l'entité et aux autorités concernées. Ces communications sont envoyées sous forme de notes, de référés, de déférés, etc.

2.134. Les observations pouvant donner lieu à insertion au rapport public annuel de la Cour sont renvoyées à la formation compétente de la Cour.

Section V :

Suivi des recommandations d'une mission d'appréciation directe

2.135. Le suivi des recommandations d'une mission d'appréciation directe est traité par les ISSAI 400/60, 4000/232 et suivants.

2.136. Il est recommandé que les auditeurs de conformité organisent un suivi de la mise en œuvre des recommandations contenues dans leur rapport d'audit.

2.137. Le processus de suivi consiste, pour l'auditeur, à mettre en œuvre des diligences afin de s'assurer si des mesures correctives ont été mises en place par la partie responsable pour remédier aux cas de non-conformité identifiés dans un ou plusieurs rapports d'audit antérieurs, et pour connaître la nature desdites mesures.

2.138. Le suivi facilite la mise en œuvre efficace des actions correctrices et permet un retour d'informations utiles vers l'entité auditée, les utilisateurs du rapport et l'auditeur pour la planification d'audits futurs.

2.139. Les fonctions assurées par le suivi pour les trois intervenants de l'audit de conformité sont :

- pour la partie responsable : il apporte la preuve de la capacité de l'entité auditée à apporter des réponses efficaces aux problèmes ;
- pour l'utilisateur présumé : il donne une mise à jour sur ce qui a été atteint par la partie responsable et les lacunes actuelles, le cas échéant ;
- pour l'auditeur : il permet d'évaluer l'efficacité de son travail.

2.140. Au sein de l'ISC, le superviseur de l'équipe d'audit de conformité doit réviser la qualité et la pertinence du plan d'actions de suivi des recommandations.

Section VI :

Supervision d'une mission d'appréciation directe

- 2.141. L'ISSAI 140 principe clé de l'ISQC 1 énonce la supervision d'une mission d'appréciation directe.
- 2.142. L'ISC établit 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 l'ISC, qui conserve la responsabilité globale du système de contrôle qualité.
- 2.143. À chaque étape de l'audit, les travaux **doivent** être supervisés de façon appropriée.
- 2.144. La supervision **doit** garantir la réalisation des objectifs de l'audit et maintenir la qualité des travaux. Elle doit être assurée par des chefs de mission, des vérificateurs expérimentés et des Présidents de chambre. Elle peut également se faire dans un cadre collégial comme les chambres.
- 2.145. La supervision du travail doit chercher à garantir que :
- les objectifs de l'audit sont atteints ;
 - les compétences nécessaires à l'exécution de l'audit sont connues de l'équipe, acquises sur demande ou obtenues par le recrutement d'experts ;
 - les membres de l'équipe ont une compréhension claire et cohérente du projet d'audit ;
 - les constatations et les conclusions de l'audit reposent sur des informations fiables et des éléments probants valides, cohérents, pertinents et suffisants ;
 - l'audit est exécuté conformément à des normes ;
 - le projet d'audit est mené à bonne fin ;
 - les ressources nécessaires à l'exécution de l'audit sont disponibles (services techniques, équipements et moyens de transport, par exemple).
- 2.146. La supervision **doit** être **formelle**, c'est-à-dire qu'elle **doit** être faite par écrit surtout pour tous les points jugés importants. L'écrit a une valeur probante dans la mesure où il établit la réalité du travail de supervision. Il indique avec exactitude, l'appréciation que le superviseur fait du travail de ses collaborateurs et les annotations qu'il a formulées.
- 2.147. Une note de supervision **doit** être :
- bien rédigée ;
 - claire, lisible ;
 - concise ;
 - pertinente ;
 - facile à comprendre ;
 - assortie des commentaires et de suggestions visant à améliorer la qualité du travail de l'équipe de l'audit.

2.148. Les observations du superviseur **doivent** être portées lisiblement sur les feuilles de travail ou encore sur une liste de contrôle dont un modèle figure en **annexe**.

Annexe n°12 : Liste de contrôle des feuilles de travail et annexe n°13 : Liste de contrôle pour l'exécution.

- 2.149. Le superviseur **doit** s'assurer que les feuilles de travail préparées par les auditeurs contiennent :
- tous les faits importants et pertinents ;
 - la source de tous les faits ;
 - la nature et l'étendue des procédés de contrôle, le moment où ils sont appliqués et le nom de l'auditeur qui les a appliqués ;
 - les conclusions du contrôle et les éléments sur lesquels elles sont fondées.
- 2.150. Le superviseur **doit** également s'assurer que les feuilles de travail sont lisibles, propres et bien structurées.
- 2.151. La supervision peut aussi se faire sous forme de réunions avec les membres de l'équipe de l'audit. En cas de difficultés, elle **doit** s'étendre aux responsables de l'entité vérifiée pour les aplanir et faciliter la contradiction.
- 2.152. Quelle que soit la méthode utilisée, la supervision aboutit à l'approbation, la correction ou le rejet des travaux supervisés.

A. RÔLE DU PRÉSIDENT DE CHAMBRE/SECTION

- 2.153. Le rôle du Président de chambre est essentiel pour assurer la réalisation des objectifs d'audit et maintenir la qualité du travail, quelle que soit la compétence individuelle des auditeurs. Il est à noter qu'en matière d'audit, il est en général plus important d'instaurer une atmosphère de travail empreinte de confiance mutuelle et de responsabilité et de soutenir les équipes d'audit dans les efforts qu'elles déploient pour atteindre un bon niveau de qualité dans leur travail que de les superviser au sens traditionnel du terme.
- 2.154. Dans la mise en œuvre de l'assurance qualité, le Président de chambre est un acteur important car intervenant à différents niveaux.

A.1. À L'ÉTAPE DE LA PROGRAMMATION

- 2.155. Il **doit** veiller à obtenir une bonne compréhension de l'entité à contrôler 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.

A.2. À L'ÉTAPE DE LA PLANIFICATION DE LA MISSION

- 2.156. Il doit répartir les travaux entre les auditeurs de la chambre en fonction de critères préalablement définis (compétence, expérience, difficultés liées à la mission, nature de la mission, etc.). Le rôle du Président de chambre est de guider et examiner l'audit sous l'angle technique. La fourniture de lignes directrices est une activité dynamique qui comprend la discussion avec l'équipe du bien-fondé de la conception du travail, du projet d'audit, des conclusions, et la mise à disposition de ressources en vue de l'exécution de l'audit ;

A.3. À L'ÉTAPE DE L'EXÉCUTION

- 2.157. Le Président de chambre s'assure de la qualité des travaux effectués en veillant sur l'application des méthodes ou normes de vérification adoptées par la Cour. Il doit veiller de façon particulière à la prompt expédition des affaires soumises à la chambre ;

A.4. À L'ÉTAPE DU RAPPORT

- 2.158. Le Président de chambre **doit** veiller à la qualité du travail, notamment la formulation de ses observations sur le rapport produit. De plus, les réunions de chambre qu'il préside constituent des occasions pour débattre des questions liées à la qualité des travaux effectués et s'assurer que les observations formulées sont fondées et prises en compte par le rapporteur.

B. RÔLE DU CHEF DE MISSION (RAPPORTEUR)

- 2.159. En qualité de gestionnaire de la mission d'audit, le chef de mission joue un rôle critique en assurant la qualité de la planification, de la conduite et de l'établissement du rapport d'audit. Il a plusieurs fonctions, lesquelles sont présentées ci-dessous.

B.1. DISCUSSIONS AVEC L'ÉQUIPE D'AUDIT

- 2.160. Il appartient au chef de mission de favoriser les discussions avec l'équipe d'audit afin de définir l'étendue du travail, les stratégies méthodologiques et les procédures et techniques à utiliser. La sélection d'objectifs, de problèmes et de questions d'audit détermine dans une large mesure la qualité du travail.

B.2. RÉUNIONS RÉGULIÈRES AVEC L'ÉQUIPE

- 2.161. Le chef de mission doit aussi organiser des réunions régulières avec l'équipe pour discuter des problèmes rencontrés pendant la mise au point des activités et des ajustements devant être apportés aux documents de travail produits, rendre compte au superviseur de la progression du travail et discuter de la manière dont les problèmes et difficultés rencontrés seront traités, examiner l'ensemble des documents recueillis au cours de l'audit, notamment les contributions au rapport des membres de l'équipe d'audit et préparer la version finale du rapport.
- 2.162. En outre, le chef de mission doit veiller à ce que :
- les objectifs d'audit soient définis, compte tenu des données disponibles sur la performance de l'entité auditée ;
 - des critères adéquats soient définis pour évaluer les questions d'audit devant faire l'objet d'une enquête ;
 - les membres de l'équipe aient enquêté et recueilli des informations sur les aspects clés de l'entité auditée, et qu'ils les aient compris ;
 - les objectifs de l'audit soient clairs pour les membres de l'équipe d'audit et l'entité auditée ;
 - une bonne atmosphère de travail soit maintenue entre les membres de l'équipe d'audit et entre le personnel et l'entité auditée ;
 - l'utilisation des différentes techniques soit conforme aux diligences requises par les documents techniques correspondant en matière d'audit ;
 - les documents de travail sont bien renseignés ;
 - les délais soient respectés et, si nécessaire, qu'une modification du calendrier soit proposée au superviseur ;
 - les membres de l'équipe assument la responsabilité de l'exécution des tâches en accord avec leurs connaissances et leurs compétences ;
 - le projet d'audit contienne toutes les informations nécessaires à l'appréciation de la proposition de travaux.

C. DOCUMENTATION DES TRAVAUX

- 2.163. Les ISSAI 400/48, 4000/89 à 95 traitent de la documentation des travaux.
- 2.164. La documentation de la vérification consiste à constituer progressivement, tout au long de la vérification, des documents suffisants, clairs, cohérents et ordonnés pour atteindre les objectifs de la mission.
- 2.165. L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisamment détaillée pour fournir une compréhension claire du travail réalisé, des preuves obtenues et des conclusions auxquelles le travail a abouti. L'auditeur doit préparer la documentation d'audit en temps opportun, la mettre à jour tout au long de l'audit, et compléter la documentation des preuves étayant les constatations d'audit avant que le rapport d'audit ne soit émis.
- 2.166. La documentation d'audit au sein de la Cour est constituée de trois types de dossiers qui ont pour but de permettre respectivement une disponibilité des informations du champ de compétence de la Cour, une exécution efficace des travaux de l'audit ainsi que leur supervision pour une plus grande qualité.
- 2.167. Ainsi, la documentation d'audit au sein de la Cour comprend :
- le dossier permanent ;
 - le dossier de travail ;
 - le dossier de supervision.

C.1. DOSSIER PERMANENT

- 2.168. Le dossier permanent regroupe l'ensemble des informations à caractère permanent relatives à une entité (établissements publics, collectivités locales, administrations, postes comptables, projets, programmes, etc.) relevant du champ de compétence de la Cour.
- 2.169. Le dossier permanent doit être constitué sous forme physique et électronique.
- 2.170. Sous sa forme physique, il est constitué d'un ensemble de documents de format A4 relié dans un classeur, numérotés et indexés suivant les règles relatives à la codification des documents de la Cour des comptes. Il est inséré entre les différentes parties et sous parties du dossier permanent des séparateurs de manière à faciliter leur consultation. La page de garde du classeur du dossier permanent, outre l'inscription « dossier permanent » et le code associé au dossier, doit indiquer clairement le titre de l'entité, ainsi que la date de sa constitution.
- 2.171. Sous sa forme électronique, le dossier permanent est constitué de l'ensemble des fichiers relatifs aux données à caractère permanent de l'entité.
- 2.172. Lorsqu'il n'existe pas de dossier permanent à la programmation ou au démarrage d'une mission, un vérificateur désigné à cet effet procède à la constitution des éléments du dossier permanent en rapport avec les services du greffe et de la documentation.
- 2.173. Lorsqu'un Rapporteur constate que certaines informations contenues dans ledit dossier sont devenues caduques, il en informe le Greffier qui procède à leur mise à jour dans les meilleurs délais.
- 2.174. Le Greffier en chef et/ou le chef du service chargé de la documentation mettent à la disposition du Rapporteur ou de l'assistant de l'audit, sur leur demande, le dossier permanent. Dans ce cas, il établit une fiche de sortie. La fiche de sortie doit être signée par le demandeur et la remise se fait après inventaire contradictoire des éléments du dossier permanent.
- 2.175. Le détenteur doit veiller à l'intégrité des éléments contenus dans le dossier qui lui est remis.
- 2.176. Lorsque le dossier permanent est retourné au Greffier en chef ou au chef du service chargé de la documentation, ce dernier en délivre récépissé.

2.177. Le dossier permanent d'une entité est structuré en sous-dossiers ainsi qu'il suit :

- cadre institutionnel et organisationnel ;
- personnel ;
- finances - comptabilité - fiscalité ;
- contrôle ;
- autres documents.

C.1.1. CADRE INSTITUTIONNEL ET ORGANISATIONNEL

- Actes législatifs et/ou réglementaires relatifs à la création de l'entité ;
- Textes portant sur la réglementation financière applicable à l'entité ;
- Statuts et actes notariés concernant le capital social ;
- Contrats de performance (documents consignants les objectifs assignés à l'entité) ;
- Conventions ;
- Actes de nomination des directeurs généraux et des administrateurs ;
- Actes de nomination des agents comptables particuliers ;
- Procès-verbaux d'assemblée générale ;
- Procès-verbaux de conseil d'administration ;
- Organigramme ;
- Règlement intérieur ;
- Manuel de procédures ;
- Notes de services portant désignation des chefs de services ;
- Rapports d'activités ;
- Divers.

C.1.2. PERSONNEL

- Législation du travail ;
- Statut particulier ou spécial applicable au personnel de l'entité ;
- 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.

C.1.3. FINANCES - COMPTABILITÉ - BUDGET - FISCALITÉ

- Nomenclature comptable, budgétaire et analytique ;
- Plans de comptes ;
- États financiers (bilan, compte de résultat, états annexés) ;
- Procès-verbaux d'inventaires physiques des immobilisations ;
- Budgets et plan d'affaires ;
- Comptes administratifs ;
- Comptes de gestion ;
- Livres journaux ;
- Rapports d'exécution budgétaire ;

- Liasses fiscales ;
- Notification des redressements fiscaux ;
- Conventions de financement ;
- Plans de passation et liste des marchés ;
- Comptes bancaires ;
- Divers.

C.1.4. CONTRÔLE

- Rapports d'audit externe sur les dix dernières années (Cour des comptes, Inspection Générale d'État, Inspection Générale des Finances, etc.) ;
- Rapports d'audit interne sur les trois dernières années (auditeurs internes, etc.) ;
- Rapport des commissaires aux comptes ;
- Contrôles fiscaux.

C.1.5. DIVERS

- Autres documents.

C.2. DOSSIER DE TRAVAIL

- 2.178. Le dossier de travail, également appelé dossier de l'audit ou dossier courant, est constitué de l'ensemble des documents qui servent à la vérification, à travers ses différentes phases.
- 2.179. Il comprend :
- toutes les informations actuelles et pertinentes relatives à l'entité et dont l'utilisation est limitée à la vérification des exercices considérés ;
 - toutes les feuilles de travail élaborées à toutes les phases du processus de l'audit.
- 2.180. Le dossier de travail comprend un ou plusieurs classeurs ou autres moyens d'archivage contenant la documentation relative à la mission de l'audit.
- 2.181. Il peut se présenter sous une forme physique et électronique.
- 2.182. Sous son format électronique, le dossier de travail comprend les éléments suivants :
- tous les documents confectionnés par l'équipe de l'audit (feuilles de travail, guides et comptes rendus d'entretien, rapports et documents préparatoires aux rapports, etc.) ;
 - les éléments probants disponibles sous forme de fichiers électroniques ;
 - les courriers électroniques importants.
- 2.183. Les éléments du dossier électronique sont référencés dans le dossier papier et stockés sur support informatique joint au dossier papier.
- 2.184. Au cours de la mission, l'équipe d'audit, sous la responsabilité du chef de mission, Rapporteur, est tenue de créer et conserver le dossier de travail.
- 2.185. Au plus tard deux à trois mois après l'adoption du rapport définitif, le rapporteur, chef de mission, met le dossier de travail finalisé 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.
- 2.186. L'équipe d'audit doit consigner dans ses dossiers de travail toutes les informations relatives :
- à la planification de l'audit ;
 - à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures de l'audit utilisées ;
 - au résultat de ces procédures (éléments probants collectés) ;

- aux conclusions auxquelles l'équipe de l'audit est parvenue à partir des éléments probants collectés ;
- à la synthèse des constatations et recommandations.

2.187. Le dossier de travail est composé des différents « sous-dossiers » ci-après qui déterminent sa structure générale :

- un sous-dossier de planification ;
- un sous-dossier d'exécution ;
- un sous-dossier de rapport ;
- un sous-dossier de correspondance.

C.2.1. SOUS-DOSSIER DE PLANIFICATION

2.188. Le sous-dossier de planification comprend :

- tous les renseignements utiles permettant de bien connaître l'entité et qui ne figurent pas déjà dans le dossier permanent ;
- les guides et comptes rendus d'entretiens ;
- les comptes rendus de visites des lieux ;
- les feuilles de travail résumant les rapports internes ou des autres corps de contrôle ;
- les feuilles de travail résumant les articles de presse ;
- la feuille de travail sur les travaux de la revue analytique ;
- la feuille de travail faisant la synthèse de l'organisation de l'entité, ses ressources, ses dépenses et ses orientations générales ;
- la feuille de travail synthétisant l'analyse du contrôle interne ;
- la feuille de travail synthétisant la détermination du seuil d'importance relative ;
- le questionnaire d'évaluation des risques ;
- la feuille de travail synthétisant l'analyse des risques ;
- le plan de mission ;
- la grille logique ;
- le tableau des instructions détaillées.

C.2.2. SOUS-DOSSIER D'EXÉCUTION

2.189. Le sous-dossier d'exécution comprend par cycle de l'audit ou par domaine de contrôle :

- les feuilles relatives à l'exécution du programme de l'audit ;
- les feuilles de travail synthétisant les observations et les recommandations faites ;
- les comptes rendus des réunions avec les responsables de l'entité auditée ;
- les guides et comptes rendus d'entretien ;
- les éléments probants (pièces justificatives déclassées ou tout autre élément de preuve).

C.2.3. SOUS-DOSSIER DE RAPPORT

Le sous-dossier de rapport comprend :

- la synthèse des observations et des recommandations faites ;
- les rapports de l'audit (provisoire et définitif) ;
- les réponses de l'entité vérifiée au rapport provisoire ;
- les conclusions du Procureur Général ;
- le tableau de synthèse des réponses ;
- le document d'approbation des rapports (délibérés des chambres).

C.2.4. SOUS-DOSSIER DE CORRESPONDANCE

- 2.190. Encore appelé dossier courrier ou dossier chronologique, le sous-dossier de correspondance regroupe, d'une part, l'ensemble des correspondances (lettres, notes, etc.) adressées à l'entité ou à des tiers et, d'autre part, celles reçues de ces derniers.
- 2.191. Il comprend :
- la lettre de lancement de la mission ;
 - les demandes d'informations (ou de renseignements ou d'explications) écrites ;
 - les lettres de notification de rapport ;
 - les réponses des interpellés.

C.2.5. ASSURANCE QUALITÉ DES DOSSIERS DE TRAVAIL

- 2.192. L'équipe de l'audit doit tenir des dossiers de travail constitués de documents qu'elle a préparés ou obtenus et que la Cour est tenue de conserver. La tenue de ces dossiers a pour objectifs de faciliter la planification, la réalisation et la supervision des travaux de l'audit et de consigner les éléments probants obtenus.
- 2.193. L'équipe d'audit doit consigner dans ses dossiers de travail toutes les informations relatives :
- à la planification de la vérification ;
 - à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures de l'audit utilisées ;
 - au résultat de ces procédures (éléments probants collectés) ;
 - aux avis professionnels importants réunis et aux conclusions tirées ;
 - aux raisonnements sur toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement et aux conclusions qui en découlent ;
 - aux conclusions auxquelles l'équipe de l'audit est parvenue à partir des éléments probants collectés ;
 - à la synthèse des constatations et recommandations.
- 2.194. L'équipe d'audit doit rassembler dans les dossiers de l'audit suffisamment de documents ayant valeur probante.
- 2.195. Les dossiers de travail doivent être suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de la vérification.
- 2.196. Afin de garantir la qualité de la documentation de l'audit, les principes suivants doivent être appliqués :
- la documentation doit être préparée en temps opportun ;
 - les feuilles de travail doivent faire clairement mention de l'objectif poursuivi, de la procédure de l'audit menée, des éléments probants collectés et des conclusions tirées ;
 - la même information ou analyse ne doit être décrite qu'une seule fois. Un renvoi doit être effectué au document qui l'a déjà mentionnée ;
 - à la lecture des feuilles de travail, il doit être possible à un autre vérificateur de reprendre le travail effectué ;
 - les documents inclus dans le dossier doivent faire mention de leur provenance et être référencés et reportés dans l'index ;
 - les entretiens menés avec les responsables de l'entité contrôlée, avec un tiers ou un expert doivent faire l'objet d'un compte rendu ;
 - les feuilles de travail et de synthèse doivent être finalisées à la date où le projet de rapport a été validé par la Cour ;
 - le dossier de travail complet doit être finalisé dans les meilleurs délais après la publication du rapport définitif.

- 2.197. Les dossiers de travail doivent être conçus et structurés pour chaque vérification selon le modèle standard retenu par la Cour.
- 2.198. L'auditeur doit adopter des procédures appropriées afin de préserver le caractère confidentiel des documents de travail et de les garder en lieu sûr.
- 2.199. Afin de garantir la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, les principes suivants doivent être appliqués :
- aucune feuille de travail ou de synthèse, aucun document ou ordinateur portable ne doit être laissé sans surveillance ;
 - les documents de travail doivent être conservés dans un local sécurisé de la Cour ;
 - l'accès aux ordinateurs doit être protégé par un mot de passe ;
 - les dispositions relatives au stockage et au cryptage des documents électroniques doivent être réglées dans une directive ad hoc.

C.3. DOSSIER DE SUPERVISION

- 2.200. Le dossier de supervision est un dossier regroupant tous les éléments et informations nécessaires au suivi régulier d'une mission de l'audit, des recommandations et suites des rapports de la Cour.
- 1.201. Le dossier de supervision permet de :
- s'assurer du bon déroulement de la mission de l'audit conformément aux objectifs ;
 - s'assurer de l'exécution de la vérification de manière économique, efficace, éthique et ordonnée ;
 - garantir le respect des normes et méthodologies de contrôle adoptées par la Cour ;
 - identifier et documenter les besoins de formation des équipes de l'audit ;
 - préparer les travaux de planification et de révision.

C.3.1. FORME

- 1.202. Le dossier de supervision peut se présenter sous une forme physique et électronique.

C.3.2. PROCÉDURE DE CRÉATION ET DE CONSERVATION DU DOSSIER DE TRAVAIL

- 1.203. Le dossier de supervision est tenu par le Président de chambre ou le chef de section pour les missions se rattachant à leur chambre ou leur section.
- 1.204. Au plus tard trois mois après l'adoption du rapport définitif, le superviseur (Président de chambre ou chef de section) met 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.

C.3.3. CONTENU

- 1.205. Le dossier de supervision est composé de sous-dossiers comprenant :
- les correspondances ;
 - le suivi technique ;
 - le suivi administratif ;
 - les suites du contrôle.
- 1.206. Le contenu des différents sous-dossiers ainsi que les modèles de documents qui y sont contenus sont répertoriés en annexe.

Annexes :

- *n°10 : Liste des contrôles pour la planification des vérifications ;*
- *n°12 : Liste de contrôle des feuilles de travail ;*
- *n°13 : Liste de contrôle pour l'exécution ;*
- *n°15 : Liste de contrôle pour la présentation du rapport ;*
- *n°17 : Feuille de travail sur le plan d'action de suivi des recommandations.*

C.3.4. CORRESPONDANCES

- 1.207. Selon les ISSAI 400/48 et 4000/89, le sous-dossier correspondances comprend :
- le lancement de mission ;
 - les lettres de transmission et de convocation.

C.3.5. SUIVI TECHNIQUE

- 1.208. Le sous-dossier suivi technique et administratif comprend :
- le plan de mission ;
 - les feuilles de travail révisées ;
 - les notes de revues (travaux en cours, points en suspens) ;
 - les points pour contrôles ultérieurs ;
 - les points pour sanctions (référés et déférés) ;
 - les notes de réunions ;
 - les listes de contrôles des travaux de planification, de contrôle et d'élaboration du rapport.

C.3.6. SUIVI ADMINISTRATIF

- 1.209. Le suivi administratif comprend :
- les notes techniques ;
 - les incidents de contrôle ;
 - les tableaux de bords de suivi des délais des missions ;
 - le suivi des moyens matériels.

C.3.7. SUITES DU CONTRÔLE

- 1.210. Le sous-dossier suites du contrôle comprend :
- l'insertion au rapport public annuel ;
 - le rapport provisoire et le rapport définitif ;
 - le déferé en Chambre de Discipline financière ;
 - le référé au Garde des Sceaux, Ministre de la Justice ;
 - le référé à l'autorité administrative ;
 - le référé à l'autorité disciplinaire ;
 - le suivi des recommandations.

B.4. CODIFICATION DES DOSSIERS

- 1.211. Les dossiers et les documents doivent faire l'objet d'une codification uniforme et accessible grâce à un système alphanumérique.
- 1.212. Le principe de cette codification est le suivant :
- les deux premiers caractères (lettres) : indique le type de dossier : exemple : DP pour dossier permanent ; DT pour dossier de travail ; DS pour dossier de supervision ;

- le troisième caractère est une lettre correspondant au sous-dossier. Pour le dossier permanent, le troisième caractère correspond au chiffre 1 (contrôle non juridictionnel) et au chiffre 2 pour le contrôle juridictionnel ;
- le quatrième caractère : un chiffre représentant le numéro d'ordre du document.

1.213. Pour le dossier permanent, ce numéro d'ordre est constitué par le cinquième élément.

1.214. Les documents à l'intérieur des rubriques des sous-dossiers sont classés dans un ordre logique.

1.215. Pour chaque contrôle, l'index de classement des documents doit être apposé sur le dossier correspondant.

Outil à utiliser 11 : Tableau de codification des composantes de la documentation (annexe n°18 : Tableau de codification des composantes de la documentation).



CHAPITRE 3 :

Procédures des missions d'attestation

- 3.1 Lors des missions d'attestation, la partie responsable évalue le sujet considéré en fonction des critères et présente les informations afférentes à ce sujet. L'auditeur rassemble par la suite des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations, afin de formuler une conclusion raisonnablement étayée.
- 3.2 La procédure des missions d'attestation comprend la planification, l'exécution et l'élaboration du rapport d'attestation.

Section I :

Planification d'une mission d'attestation

- 3.3 Les différentes étapes du processus de planification d'une mission d'attestation sont celles énoncées au point 2.5 du présent document. Cependant, l'auditeur doit mettre un accent particulier sur l'étape de l'élaboration des critères d'attestation.

Section II :

Exécution d'une mission d'attestation

- 3.4 Les différentes étapes de l'exécution d'une mission d'attestation sont celles énoncées au point 2.67 du présent document.

Section III :

Élaboration du rapport d'audit d'attestation

- 3.5 L'élaboration du rapport d'audit d'attestation est énoncée par les ISSAI 400/59, 4000/218 et suivants.
- 3.6 Les JF doivent communiquer leurs conclusions dans un rapport d'audit. Ces conclusions peuvent être exprimées « comme une opinion, une conclusion, une réponse à des questions d'audit spécifiques et des recommandations ».

A. FORME ET CONTENU D'UN RAPPORT D'AUDIT D'ATTESTATION

- 3.7 Le rapport d'audit doit comprendre les éléments suivants :
- le titre ;
 - l'entité auditée ;

- la description des informations portant sur le sujet considéré et, le cas échéant, le sujet considéré sous-jacent ;
- l'étendue et les limites de l'audit comprenant la période considérée ;
- les responsabilités de la partie responsable et de l'auditeur ;
- les critères d'audit ;
- l'identification des normes d'audit et le niveau d'assurance ;
- un résumé du travail réalisé et des méthodes utilisées ;
- l'opinion/la conclusion ;
- les réponses de l'entité auditée (le cas échéant) ;
- la date du rapport ;
- la signature.

3.8 Le rapport d'une mission d'attestation se distingue par la formulation de l'opinion de l'auditeur.

B. FORMULATION DE L'OPINION DE L'AUDITEUR DANS UNE MISSION D'ATTESTATION

3.9 Elle consiste à fournir clairement le niveau d'assurance à travers des opinions ou des conclusions normalisées.

B.1. CAS D'UNE MISSION DE NIVEAU D'ASSURANCE RAISONNABLE

B.1.1. OPINION FORMULÉE DANS UNE MISSION DE CERTIFICATION-ASSURANCE RAISONNABLE

L'opinion d'audit est exprimée ici de manière positive, en indiquant que, selon l'opinion de l'auditeur, le sujet est ou n'est pas conforme à tous égards importants, ou, le cas échéant, que les informations fournies donnent une image sincère et fidèle par rapport aux critères. Elle peut être exprimée sans réserve, avec réserve ou être défavorable.

B.1.2. OPINION SANS RÉSERVE

Si aucun cas de non-conformité importante n'a été constaté, l'auditeur exprime une opinion non modifiée selon laquelle :

Les informations concernant le sujet sont préparées, à tous égards importants, conformément aux critères applicables.

[Nous avons vérifié la conformité..... avec la Loi relative à du xx.xx.20XX.]

[Nous avons constaté que..... est en conformité, à tous égards importants, avec la Loi relative à..... du xx.xx.20XX].

B.1.3. OPINION AVEC RÉSERVE

Si les cas de non-conformité sont importants, mais pas omniprésents :

[Sur la base des travaux d'audit effectués, nous avons constaté que, à l'exception de (décrire l'exception), les informations sur l'entité auditée sont conformes, à tous égards importants, aux (critères appliqués)].

B.1.4. OPINION DÉFAVORABLE

[Si les cas de non-conformité sont importants et omniprésents.

[Selon notre jugement, (le sujet) n'est pas conforme, à tous égards importants, aux critères appliqués et la non-conformité est omniprésente].

B.1.5. LIMITATION DE LA PORTÉE

Selon la limitation de la portée, cela peut conduire à :

- Opinion avec réserve

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et que les effets possibles sont importants, mais pas omniprésents :

[Selon notre jugement, à l'exception de (décrire l'exception), l'auditeur n'a pas pu obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et les effets possibles sont importants, mais pas omniprésents].

- Avis de non-responsabilité

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux autorisations et que les effets possibles sont importants et omniprésents :

[Nous n'exprimons pas d'opinion sur le sujet. Nous avons été incapables d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion].

B.2. PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS OU PARAGRAPHES PORTANT SUR D'AUTRES QUESTIONS

B.2.1. PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS

Dans certains cas, il peut être nécessaire de développer certaines questions qui ne remettent pas en cause l'opinion sur la conformité, mais qu'il est important de mentionner, notamment dans les hypothèses où le sujet traité a été divulgué.

Dans de telles situations, il est souhaitable que l'auditeur utilise un paragraphe d'observations ou un paragraphe portant sur d'autres questions.

- Si l'auditeur juge nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs prévus sur une question présentée ou divulguée, il ajoute un paragraphe d'observations.*
- Si l'auditeur juge nécessaire de communiquer une question autre que celles présentées ou divulguées, il ajoute un paragraphe sur d'autres questions. Dans ce cas, il doit indiquer de manière appropriée, au premier paragraphe du rapport, que l'opinion de l'auditeur n'a pas été modifiée à cet égard.*

Dans le cas d'un paragraphe d'observations, il est nécessaire de ne faire référence qu'aux informations présentées ou divulguées.

Exemple de paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres questions :

Exemple 1 : *[Sur la base des travaux d'audit effectués, nous avons constaté que l'organisme x est en conformité, à tous égards importants, avec la Loi relativeà].*

Exemple 2 : *[Nous attirons l'attention sur la note xx des comptes détaillant les coûts administratifs totaux de xxxx.xx \$ liés aux rapports de l'organisme sur la conformité avec les conditions de l'accord de financement. Notre opinion n'a pas été qualifiée à cet égard].*

B.2.2. PARAGRAPHE SUR D'AUTRES QUESTIONS

Exemple : [Nous attirons l'attention sur le fait que ce rapport a été établi pour être utilisé par l'organisme donateur... et qu'il ne peut donc être utilisé à d'autres fins].

B.3. CAS D'UNE MISSION D'ATTESTATION DE NIVEAU D'ASSURANCE LIMITÉE

Dans une mission de certification avec assurance limitée, l'auditeur déclare que, en fonction des procédures effectuées, aucun fait n'a été porté à son attention qui l'amènerait à croire que le sujet est ou n'est pas, à tous égards importants, conforme aux critères applicables. Elle conduit soit à une opinion sans réserve soit à une opinion modifiée.

B.3.1. OPINION SANS RÉSERVE

Dans une mission d'assurance limitée, il doit être indiqué que sur la base des travaux effectués dans le rapport, aucun fait n'a été porté à la connaissance de l'auditeur l'amenant à croire que le sujet n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués].

B.3.2. OPINION MODIFIÉE

Dans une opinion modifiée dans une mission d'assurance limitée, il doit être indiqué que sur la base des travaux effectués dans le rapport, à l'exception de [décrire l'exception], aucun fait n'a été porté à la connaissance de l'auditeur l'amenant à croire que le sujet n'est pas conforme, à tous égards importants, aux [critères appliqués].

CHAPITRE 4 :

Règles applicables
au contrôle de l'exécution
de la loi de finances

Section I :

Préalables à l'exécution du contrôle conduisant à l'élaboration du RELF

A. ÉLABORATION D'UN CHRONOGRAMME POUR LA PRODUCTION DU COMPTE GÉNÉRAL DE L'ADMINISTRATION DES FINANCES (CGAF) ET DU PROJET DE LOI DE RÈGLEMENT (PLR)

- 4.1. La Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances et les Lois Organiques relatives aux Lois de Finances (LOLF) des États de l'UEMOA ont prévu que le Projet de Loi de Règlement (PLR) de l'année n soit déposé sur le bureau du Parlement et distribué au plus tard le jour de l'ouverture de la session budgétaire de l'année suivant celle de l'exécution du budget auquel il se rapporte. Il est accompagné du Rapport de la Juridiction Financière sur l'Exécution des Lois de Finances (RELF) et de la déclaration générale de conformité entre les comptes des Ordonnateurs et ceux des Comptables principaux de l'État,
- 4.2. Dans ces conditions, il est impératif que les structures impliquées dans l'exécution de cette mission s'accordent, après concertation, sur un chronogramme.
- 4.3. L'objectif est de s'entendre sur les différents documents et pièces à produire par le Ministère des Finances et les dates impératives de leur dépôt au juge des comptes.
- 4.4. Dès son élaboration, ce chronogramme qui concerne ses services est signé par le Ministre chargé des finances et transmis, pour information, au Président de la Juridiction Financière.
- 4.5. Dans la pratique, le chronogramme se présente sous la forme d'un tableau précisant les tâches à exécuter, les structures exécutantes et les périodes d'exécution. Il est accompagné d'une lettre de transmission signée par le Ministre des Finances.
- 4.6. La version définitive de ce document est alors distribuée par les responsables des deux structures à leurs collaborateurs impliqués dans l'élaboration des documents nécessaires au règlement du budget.

B. DÉPÔT DES COMPTES ET DU PROJET DE LOI DE RÈGLEMENT

- 4.7. Les documents produits au juge des comptes sont essentiellement :
 - les comptes de gestion des Comptables principaux de l'État ;
 - les comptes administratifs des Ordonnateurs de l'État (le cas échéant) ;
 - le compte général de l'administration des finances ;
 - les rapports annuels de performance des Ministères et institutions ;
 - le Projet de Loi de Règlement.

B.1. CONTENU DU COMPTE DE GESTION

- 4.8. Le compte de gestion est constitué :
 - de la balance générale des comptes ;
 - du bordereau de développement des recettes budgétaires ;
 - du bordereau de développement des dépenses budgétaires ;
 - des pièces générales et des pièces justificatives des opérations effectuées ;
 - des documents annexes.

B.2. CONTENU DU CGAF

- 4.9. Le Compte Général de l'Administration des Finances est élaboré par le Comptable centralisateur pour le compte du Ministre des Finances. Il est constitué d'un ensemble de documents :
- la balance générale des comptes ;
 - le bordereau de développement des recettes du budget général ;
 - le bordereau de développement des dépenses du budget général ;
 - le bordereau de développement des opérations constatées sur les Comptes Spéciaux du Trésor ;
 - le développement des résultats ;
 - les annexes au compte :
 - le rapport de présentation ;
 - le bilan ;
 - le compte de résultat ;
 - le compte de découvert du Trésor ;
 - les autres annexes explicatives :
 - le rapport économique et financier ;
 - le mode de détermination des résultats et de certains chiffres globaux ;
 - le recueil des questions et réponses édité par le Ministère des Finances et le relevé des recommandations du Parlement lors du vote de la loi de finances ;
 - le point d'exécution du budget par Ministère et institution de l'État certifié par les Ministres et les Présidents des institutions ;
 - le document Excel sous forme électronique retraçant l'ensemble des actes modificatifs pris durant la gestion.

B.3. CONTENU DU PROJET DE LOI DE RÈGLEMENT

- 4.10. Le Projet de Loi de Règlement est un document élaboré par le Ministère chargé des finances pour le compte du Gouvernement. Il est constitué de trois parties :
- l'exposé des motifs ;
 - le texte du Projet de Loi de Règlement ;
 - les annexes :
 - les comptes et états financiers de l'État issus de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'État ;
 - les annexes explicatives développant, par programme, dotation, budget annexe et compte spécial du Trésor, le montant définitif des crédits ouverts, des dépenses et, le cas échéant, des recettes constatées ;
 - les rapports annuels de performance par programme rendant compte de leur gestion et de leurs résultats.
- 4.11. Sont annexées au PLR :
- la situation de l'exécution des recettes du budget général ;
 - la situation de l'exécution des dépenses du budget général ;
 - la situation de l'exécution des CST ;
 - la situation des crédits non consommés et des dépassements par section et par titre ;
 - la situation des actes modificatifs par section et par titre (à comparer avec les informations transmises dans le support électronique) ;
 - la situation des pertes et profits sur les opérations de trésorerie.

B.4. MODALITÉS DE DÉPÔT DES DOCUMENTS AU JUGE DES COMPTES

- 4.12. Les différents documents ci-dessus énumérés doivent être produits au juge des comptes aux dates retenues dans le chronogramme arrêté d'accord parties.
- 4.13. Le respect des dates de dépôt permet non seulement au juge de disposer d'un temps raisonnable pour l'examen des documents, mais également de produire à bonne date le Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances et la déclaration générale de conformité.
- 4.14. Dans l'ordre, doivent être produits au Greffier de la Juridiction Financière, d'abord les comptes de gestion, ensuite le Compte Général de l'Administration des Finances et, enfin, le Projet de Loi de Règlement.
- 4.15. Le CGAF et le PLR doivent être produits à la Cour simultanément au plus tard six (6) mois après la clôture de la gestion N, soit le 30 juin N+4.

B.5. CONTRÔLE SOMMAIRE DES DOCUMENTS REÇUS

- 4.16. Dès leur dépôt, les documents sont examinés en vue de s'assurer, entre autres, qu'ils sont produits au complet, en exemplaires originaux signés par les personnes habilitées et qu'ils ne comportent pas d'erreurs matérielles.
- 4.17. Les travaux de vérification ne peuvent démarrer que lorsque les documents produits sont en état d'examen. Dans le cas contraire, des diligences doivent être effectuées pour qu'ils soient complétés ou remplacés.

C. NOTE D'ORIENTATION DU PRÉSIDENT DE CHAMBRE/SECTION

- 4.18. Le Président indique, dans une lettre qu'il signe, la marche à suivre pour la préparation et la présentation des notes en vue de l'établissement du Rapport sur l'Exécution des Lois de Finances de l'année concernée.
- 4.19. En général, dans cette lettre, le Président arrête, après concertation avec le Ministère des Finances, le calendrier des travaux au regard des exigences de la loi et des souhaits exprimés par le Parlement. Il donne, par ailleurs, des orientations générales pour l'élaboration du projet de rapport tant dans la forme que dans le contenu.
- 4.20. Ces orientations sont accompagnées de documents annexes donnant des instructions sur la conduite de certaines analyses et la présentation des notes d'exécution ainsi que, le cas échéant, sur les méthodes de calcul de certaines données.

C.4. DÉSIGNATION DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL ET DES RAPPORTEURS PARTICULIERS

- 4.21. Conformément au texte organique de la Juridiction Financière, les comptes reçus sont affectés aux magistrats rapporteurs désignés qui effectuent le contrôle et font leur rapport.
- 4.22. Dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, plusieurs aspects importants doivent être examinés dans un délai très court. À cet effet, le Président peut désigner un Rapporteur général chargé de coordonner les travaux et de suivre leur exécution suivant le planning arrêté. À cette personne centrale du dispositif de contrôle, sont adjoints des Rapporteurs particuliers qui prennent en charge les différents aspects arrêtés dans le plan de travail.
- 4.23. Le choix du Rapporteur général et des Rapporteurs particuliers est effectué suivant des critères qui privilégient la compétence, l'expérience dans ce type de contrôle, la facilité à s'intégrer

à l'équipe en charge du Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances et de la déclaration générale de conformité et à produire des travaux directement intégrables au rapport final.

- 4.24. La distribution des aspects retenus s'effectue en tenant compte de la capacité des Rapporteurs à réaliser rapidement et efficacement leur part des travaux, permettant ainsi à la Juridiction Financière de respecter le chronogramme arrêté pour le dépôt des documents au Parlement.

C.2. ORGANISATION DE LA MISSION

- 4.25. Muni de la note d'orientation du Président et des documents et données budgétaires disponibles, chaque Rapporteur doit organiser sa mission de manière à exécuter efficacement sa part des travaux dans les délais requis.
- 4.26. L'organisation de la mission par chaque Rapporteur particulier doit permettre :
- d'arrêter les objectifs de la mission ;
 - de déterminer les domaines de contrôle ;
 - de déterminer les ressources humaines, matérielles, financières et le temps nécessaires à l'exécution de sa mission ;
 - d'élaborer son propre plan de mission comportant le programme de vérification et le calendrier d'exécution des travaux.
- 4.27. Le calendrier d'exécution des travaux est une présentation détaillée des tâches de contrôle à exécuter selon les procédés de vérification prévus, avec les ressources disponibles, pendant une durée déterminée et à des dates précises.
- 4.28. L'élaboration du calendrier permet une répartition efficace, efficiente et économique des ressources en fonction des procédés de vérification choisis et du temps alloué.
- 4.29. Pour plus d'efficacité, le Rapporteur doit s'assurer de la disponibilité des membres de son équipe et de celle des agents du Ministère des Finances pendant le déroulement de la mission afin que le délai imparti soit respecté.

Section II :

Résultats généraux de l'exécution des lois de finances

- 4.30. Il s'agit :
- de dégager dans une vue d'ensemble les résultats généraux de l'exécution de la loi de finances de l'année ;
 - d'examiner au regard des textes en vigueur, les éléments qui ont permis de dégager le résultat.

A. PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU BUDGET

TÂCHE 1 : Prendre connaissance des lois de finances de l'année sous contrôle et du Document de Programmation Budgétaire et Économique Pluriannuelle (DPBEP).

- Lire les lois de finances concernées et le DPBEP pour comprendre leur contenu.

TÂCHE 2 : Présenter le document budgétaire dans la forme et le fond.

- Indiquer les différentes composantes du budget ;
- Faire une présentation de son contenu ;
- Examiner le document budgétaire et le DPBEP par rapport aux dispositions de la loi organique relative aux lois de finances et à la doctrine ;
- Indiquer les grandes orientations en matière de recettes et de dépenses.

Documents à exploiter

- Le jeu de budget de l'année en examen ;
- Le Document de Programmation Budgétaire et Économique Pluriannuelle (DPBEP) ;
- La note de présentation et/ou rapport économique et financier ;
- Le rapport des commissions parlementaires ;
- Les documents retraçant les discussions parlementaires ;
- Le recueil des questions et réponses et recommandations formulées par le Parlement ;
- La loi organique relative aux lois de finances (Directive DLF de l'UEMOA) ;
- Le Règlement général sur la comptabilité publique (Directive DRGCP de l'UEMOA).

A.1. PRÉSENTATION SOMMAIRE DES STRUCTURES CHARGÉES DE L'EXÉCUTION DU BUDGET

TÂCHE 1 : Présenter les structures chargées de l'exécution des recettes et des dépenses.

TÂCHE 2 : Faire ressortir les anomalies et incohérences par rapport aux textes en vigueur.

Documents à exploiter

- Les textes portant attributions, organisation et fonctionnement du Ministère des Finances et des structures concernées ;
- La Loi organique relative aux lois de finances ;
- Le règlement général sur la comptabilité publique ;
- Autres textes réglementaires.

A.2. PRÉSENTATION DU CONTEXTE DANS LEQUEL LE BUDGET A ÉTÉ VOTÉ

TÂCHE 1 : Confectionner un tableau présentant les principaux agrégats économiques pour l'année n-1 et l'année n en cours d'examen.

Tableau n°3 : Situation du pays par rapport aux principaux agrégats économiques

PRINCIPALES HYPOTHÈSES	Année n-1			Année n		
	Prévues LFI *	Prévues LFR **	Réalisées ***	Prévues LF	Prévues LFR **	Réalisées ***
Consommation						
Investissement des entreprises						
Demande intérieure						
Exportations						
Importations						
PIB total en valeur						
Montant (milliards)						
Variation en %						
Prix à la consommation (moyenne)						
Taux d'épargne des ménages						
Cours de la principale devise						
Prix moyen du pétrole importé						
Croissance moyenne Zone franc						
Croissance moyenne Nigéria						
Croissance moyenne de l'UE						

Légende :

* DPBEP et Rapport économique et financier de la BCEAO associé au projet de loi de finances de l'année n-1

** Rapport économique et financier de la BCEAO associé au projet de loi de finances pour l'année n, incluant la révision des prévisions pour l'année n-1.

*** Rapport de l'Institut de Statistique et économique sur les comptes nationaux pour l'année n-1.

**** Rapport économique et financier de la BCEAO associé au projet de loi de finances pour l'année n+1, incluant la révision des prévisions pour l'année n.

TÂCHE 2 : Exploiter ces agrégats pour présenter et commenter le contexte national et international et indiquer les principales hypothèses et méthodes qui ont permis d'établir les prévisions de recettes et de dépenses pour l'année n ainsi que les résultats attendus.

Autres documents à exploiter

Rapports des partenaires au développement, notamment les organismes du Système des Nations Unies, les autres organismes du financement du développement.

TÂCHE 3 : Analyser toutes les modifications (changement de système comptable et/ou de nomenclature et autres changements) et leur impact sur la présentation générale des résultats.

B. OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

B.1. VUE D'ENSEMBLE

TÂCHE 1 : Remplir le tableau ci-après présentant la situation d'ensemble des prévisions et des réalisations des lois de finances.

Tableau n°4 : Vue d'ensemble de la situation des prévisions et des réalisations des lois de finances pour l'année n

Nature des opérations	Prévisions initiales		Prévisions rectifiées		Opérations effectives	
	Res-sources (I)	Charges (II)	Res-sources (III)	Charges (IV)	Res-sources (V)	Charges (VI)
I. Opérations définitives						
A. Budget général						
B. Comptes d'affectation spéciale						
C. Budgets annexes						
Total des opérations définitives (A+B+C)						
Solde des opérations définitives						
II- Opérations temporaires						
A. Comptes d'affectation spéciale						
B. Prêts et avances						
1. Comptes d'avances						
2. Comptes de prêt						
3. Comptes de commerce						
4. Autres comptes spéciaux						
Total des opérations temporaires (1+2+3+4)						
Soldes des opérations temporaires						
TOTAUX GÉNÉRAUX (I + II)	X1	X2	X3	X4	X5	X6
Solde d'exécution de la loi de finances		X1-X2		X3-X4		X5-X6

Source des informations : -Colonnes (I à IV) LFI, LFR (Titre consacré à l'équilibre des ressources et des charges)
- Colonnes (V et VI) Bordereaux de développement ou PLR

B.2. CALCUL DES DIFFÉRENTS SOLDES ET ANALYSE DYNAMIQUE DU RÉSULTAT DE L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

À partir du tableau présentant la situation d'ensemble

Total général = total solde par colonne

Calcul du déficit = total solde ressources – total solde charges

Analyse dynamique des résultats :

Calcul de la réduction sur déficit et du taux de réduction de déficit

Tableau n°5 : Réduction sur déficit et du taux de réduction de déficit

Rubriques	Année n-1	Année n
Prévisions (LF)	*	**
Exécution	*	**
Réduction sur déficit (solde prévu en loi de finances – solde exécution)		
Taux de réduction (réduction sur déficit/prévision LF (en %))		

Sources : - Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances année n-1
- Tableau de la situation d'ensemble

Analyse de l'évolution du solde sur les quatre dernières années

Comparaison du déficit prévu en loi de finances et du déficit réalisé

Se servir des informations publiées par l'Institut de Statistique et de l'analyse économique sur les Comptes Nationaux pour connaître le niveau atteint par le PIB aux prix courants.

Calcul du solde en pourcentage du PIB (déficit inscrit en LF rapporté à la prévision du PIB, résultat de l'année rapporté au PIB de l'année aux prix courants).

Tableau n°6 : Soldes d'exécution de la loi de finances

Année	Soldes d'exécution (excédent ou déficit)	Amélioration ou dégradation	Déficit/PIB (%)
N	- X1		
N+1	- X2		
N+2	- X3		
N +3	- X4		
TOTAL		Cumul de la colonne	

Source : RELF des années concernées et tableau de la vue d'ensemble

Il y a amélioration si $|x1| > |x2|$.

Il y a dégradation si $|x1| < |x2|$.

B.3. EXAMEN PAR POSTE DES RUBRIQUES BUDGÉTAIRES

B.3.1. RECETTES DU BUDGET DE L'ÉTAT

Présenter et commenter les résultats avec les prévisions de recettes en loi de finances et faire une comparaison sur les 5 dernières années (cycle des DPBEP) étayée par un graphique ou un tableau selon le cas.

TÂCHES : Tableau et/ou graphique présentant les montants prévus et réalisés de recettes du budget de l'État sur les 5 dernières années.

Commenter le tableau et le graphique.

► Recettes du Budget général

- Vue d'ensemble : prévisions des lois de finances et recettes effectives

TÂCHE 1 : Tracer et remplir le tableau des recettes budgétaires en prévisions et en réalisations.

Tableau n°7 : Recettes budgétaires

Rubriques	Prévisions	Réalizations	
		Montant	Taux (%)
RECETTES DES RÉGIES			
Administration des impôts			
Administration des douanes			
Trésor public			
AUTRES RECETTES (2)			
Dons budgétaires			
Allègement de la dette			
Fonds de concours et recettes assimilées			
Autres			
TOTAL (1+2)			

Source des informations :

- lois de finances de l'année sous contrôle
- bordereau de développement des recettes budgétaires

TÂCHE 2 : Commenter le tableau en indiquant l'évolution (montant, proportion, écart des réalisations par rapport aux prévisions, taux d'accroissement) de l'ensemble des rubriques et par grande composante.

► Prévision (recettes fiscales et non fiscales) en LFI et en LFR

TÂCHE 1 : Extraire les mesures fiscales nouvelles prévues en loi de finances et noter le taux de croissance économique prévu dans le Rapport économique et financier ou le document qui le remplace.

TÂCHE 2 : Analyser le taux de progression des prévisions de recettes fiscales au regard de l'évolution du taux de croissance économique et des mesures nouvelles prises en LFI et en LFR. Indiquer les effets et les résultats (si possible chiffrés) attendus, du fait d'une amélioration de la situation économique et/ou de l'impact des mesures nouvelles.

► Recettes effectives

TÂCHE 1 : Observer les informations présentées dans le tableau de la vue d'ensemble.

TÂCHE 2 : Présenter pour chaque catégorie de recettes, à savoir les recettes fiscales, les recettes non fiscales, les prélèvements sur recettes, les fonds de concours, les résultats atteints, l'évolution de l'année n-1 à l'année n, en le rapprochant des prévisions.

Il est conseillé de s'efforcer également de présenter les données chiffrées tout en expliquant sommairement les principales caractéristiques du système fiscal (catégorie d'impôts, de taxes, les réseaux de collecte, etc.).

► Recettes fiscales

Les aménagements prévus en lois de finances et leur impact sur le recouvrement

TÂCHE 1 : Présenter dans un tableau d'ensemble les recettes fiscales en mettant l'accent sur le passage de l'exécution de l'année n-1 à l'exécution de l'année n, au regard des mesures nouvelles et autres aménagements prévus en lois de finances.

Remarque importante : Les chiffres des colonnes (II à IV) du tableau ci-dessous ne sont qu'une estimation qui dépend des éléments retenus pour mesurer l'incidence des mesures nouvelles. Ce tableau permet, cependant, d'évaluer l'importance du surplus de recettes dégagé.

Il est ainsi possible de calculer l'évolution spontanée des recettes fiscales nettes (total de la colonne II) et de déterminer la croissance spontanée des recettes fiscales (total colonne II/total colonne V).

De même, on peut calculer l'effet des mesures antérieures (total colonne III) et celui des mesures nouvelles (total colonne IV) et la croissance des recettes fiscales liées à l'application de ces mesures.

Tableau n°8 : Passage de l'exécution des recettes fiscales de l'année n-1 à l'exécution de l'année n, au regard des mesures nouvelles et autres aménagements prévus en lois de finances

	Exécution N-1 (I)	Effet de l'évolution spontanée (II)	Effet des mesures antérieures (III)	Effet des mesures nouvelles (IV)	Exécution N (V)
Recettes fiscales brutes dont :					
- Impôt sur le revenu					
- Autres impôts perçus par voie de rôle					
- Impôts sur les sociétés					
- Autres impôts et taxes assimilées					
- Taxes intérieures sur les produits pétroliers					
- Taxes sur la valeur ajoutée					
À déduire :					
* Remboursements et dégrèvements					
- Restitution d'impôts sur les sociétés					
- Remboursement de TVA					
- Autres remboursements et dégrèvements					
Recettes fiscales nettes					

Source : (I) RELF n-1
 (II, III) Service des Impôts et Service de la douane
 (IV) LFI, LFR, rapport de présentation du budget
 (V) Bordereau de développement des recettes

► Les méthodes comptables appliquées

TÂCHE 2 : Vérifier que, conformément au principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, il y a une parfaite concordance entre les montants de recettes fiscales enregistrées dans la balance de sortie de l'exercice n-1 et ceux de la balance d'entrée de l'exercice n, notamment en ce qui concerne les restes à recouvrer.

Bien souvent, des écarts sont notés entre ces deux documents. Ces écarts peuvent provenir de la régularisation de certaines opérations (correction d'une erreur d'imputation ou d'une erreur de saisie) au mépris des mécanismes comptables prescrits en la matière.

En application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, un principe général en comptabilité veut que le redressement d'erreurs soit enregistré au titre de l'exercice au cours duquel les erreurs ont été révélées (et non au titre de l'exercice au cours duquel se sont produites les erreurs, si les comptes de cet exercice ont déjà été arrêtés).

Documents à utiliser :

- CGAF n-1 pour vérifier la balance de sortie de l'exercice n-1
- CGAF n pour vérifier la balance d'entrée de l'exercice n

► Analyse des restes à recouvrer et des taux de recouvrement

TÂCHE 3 : À partir des informations contenues dans le tableau ci-dessous, analyser les restes à recouvrer et calculer les taux de recouvrement pour l'ensemble des recettes fiscales sachant que :

- le recouvrement de la plupart des recettes se fait au comptant (liquidation, mise en recouvrement et paiement). La prise en charge n'intervient qu'en cas de retard de paiement ou de redressement ;
- le taux de recouvrement sur prise en charge de l'année courante est égal au rapport entre les recouvrements sur prises en charge au cours de l'année courante et les prises en charge de l'année courante ;
- le taux de recouvrement sur créances des années antérieures est égal au rapport entre les recouvrements sur prises en charge des années antérieures et les restes à recouvrer au début de l'année courante.

► Recettes non fiscales et fonds de concours

TÂCHE 1 : Retracer dans un tableau comme ci-dessous, l'évolution des recettes non fiscales et des fonds de concours.

Tableau n°9 : Évolution des recettes non fiscales et des fonds de concours

Nature des produits	Prévisions	Recettes effectives			Écart/prévis (En %)**	
		Montants		Variation (en %)*		
	Année n	n-2	n-1	n	n / n-1	Année n
Revenus des entreprises et institutions financières						
Revenus du domaine de l'État						
Droits et frais administratifs et revenus accessoires des services						
Intérêts des avances et prêts						
Amendes et confiscations						
Autres recettes non fiscales						
Total recettes non fiscales						
Produit des fonds de concours						
1- Fonds de concours ordinaires et spéciaux						
2- Fonds de concours de coopération internationale						
Total Fonds de concours						
TOTAL GÉNÉRAL						

Source : Anciens Rapports sur l'exécution des lois de finances
Bordereau synthèse de développement des recettes

Légendes*

$$\frac{\text{Recette } n - \text{Recette } n-1}{\text{Recette } n-1} \times 100$$

$$\frac{\text{** Recette } n - \text{Prévision } n}{\text{Prévision } n} \times 100$$

TÂCHE 2 : Analyser d'abord les recettes non fiscales.

► **Recettes non fiscales**

Analyse globale

Évolution des différentes natures de recettes non fiscales

TÂCHE 3 : Faire le commentaire de l'évolution de ces recettes sur au moins trois ans, soit de l'année n-2 à l'année n en mettant l'accent sur :

- le recouvrement de l'année n, son accroissement par rapport à l'année n-1 ;
- la part de ces recettes dans les recettes du budget général ;
- les rubriques qui ont connu de grandes variations et des écarts importants par rapport aux prévisions, les raisons et l'incidence de ces écarts sur l'ensemble des recettes non fiscales.

► Fonds de concours

Les fonds de concours, à l'instar des rétablissements de crédits, sont un mécanisme qui permet de déroger au principe de la non-affectation des recettes.

La procédure du fonds de concours prévue par l'article 33 de la Directive n°06 relative aux lois de finances permet d'assurer aux personnes morales ou physiques qui désirent participer, avec l'État, au financement d'une dépense publique particulière que leurs fonds serviront bien à cet objet.

Aux termes de l'article 33 précité, cette procédure permet d'assurer une affectation au sein du budget général ou au sein d'un budget annexe.

Le produit des fonds de concours ne fait pas l'objet d'évaluation en loi de finances ; il vient simplement s'ajouter au montant des recettes budgétaires.

La procédure du fonds de concours est assez lourde. Elle implique, lors du vote de la loi de finances, l'ouverture de chapitres « pour mémoire » ne comportant aucune évaluation chiffrée puisqu'on ne connaît pas à l'avance le montant des recettes qui seront versées par les tiers. Lors du versement, on inscrit au fonds de concours le montant correspondant. Ensuite, un arrêté du Ministre des Finances ouvre un crédit d'égal montant au chapitre correspondant à la nature de la dépense et au service chargé de sa réalisation.

Le rattachement budgétaire des fonds de concours doit, en principe, intervenir dans l'année. Mais cette règle n'est pas toujours respectée. Il appartient donc à la Juridiction Financière de s'assurer du respect de cette règle et de dénoncer les cas de violation constatée.

Analyse des fonds de concours

TÂCHE 1 : Analyser les fonds de concours à travers l'examen des points ci-après :

- le nombre total de fonds de concours, les montants rattachés et leur évolution ;
- la part que représentent ces montants dans les dépenses nettes ;
- l'origine de ces fonds ;
- les versements ou recettes de fonds de concours ;
- les budgets et services bénéficiaires et les montants reçus ;
- le nombre de fonds non utilisés et les raisons.

Cette analyse doit également permettre de s'assurer que l'utilisation des fonds reçus est effectivement conforme à l'intention des parties versantes ou des donateurs.

Les tableaux ci-après peuvent être confectionnés pour mieux conduire ces analyses.

Tableau n°10 : Évolution des rattachements de fonds de concours (en millions de francs CFA)

Rubriques	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Montants rattachés (en millions de francs CFA)				
% des dépenses nettes				

Tableau n°11 : Fonds de concours recueillant un montant important (en millions de francs CFA)

Libellés	Numéro	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Fonds a					
Fonds b					
Fonds c					
Etc.					
TOTAL					
% du total des recouvrements					

Tableau n°12 : Présentation des principaux budgets ou services bénéficiaires de fonds de concours

Rubriques	Année 1		Année 2		Année 3	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
Agriculture						
Environnement						
Santé publique						
Défense						
Finances						

► **Prélèvements sur recettes**

Le prélèvement sur recettes consiste à procéder à une rétrocession directe d'un montant déterminé de recettes de l'État au profit des communautés économiques en vue de couvrir des charges qui incombent à ces bénéficiaires et non à l'État.

Identification des ressources prélevées

TÂCHE 1 :

- Identifier ces ressources et les éléments sur lesquels elles sont assises ;
- Constater la part qu'elles représentent dans les recettes budgétaires et leur évolution pluriannuelle ;
- Analyser le mécanisme en place et le traitement budgétaire de ces prélèvements, tant en prévision qu'en exécution, au regard des dispositions de la loi organique relative aux lois de finances

L'analyse sur les prélèvements peut être conduite en se servant du tableau ci-après :

Tableau n°13 : Évolution pluriannuelle des recettes budgétaires

	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Droit de douane (montant)				
% recettes budgétaires				
Taux d'accroissement				
Cotisations (montant)				
% recettes budgétaires				
Taux d'accroissement				
Etc.				
Total prélèvements				
% recettes budgétaires				
Taux d'accroissement				

AU TOTAL :

Dans les commentaires à faire sur l'évolution des recettes, il faut mettre l'accent sur les principales évolutions constatées, faire une analyse détaillée de ces évolutions et expliquer les raisons qui ont conduit aux écarts les plus importants. Ainsi, au niveau des recettes fiscales, par exemple, une diminution des recouvrements peut être le résultat d'une baisse des taux, d'une augmentation des exonérations fiscales, d'une baisse de l'activité économique, des revenus, ou des défaillances dans le système de collecte, etc.

B.3.2. DÉPENSES DU BUDGET DE L'ÉTAT

Présenter et commenter les résultats avec les prévisions de dépenses en lois de finances et faire une comparaison sur les 5 dernières années (cycle des DPBEP) étayée par un graphique ou un tableau, selon le cas.

TÂCHE : Tableau et/ou graphique présentant les montants prévus et réalisés de dépenses du budget de l'État sur les 5 dernières années suivi d'un commentaire.

► Dépenses du Budget général

Rappeler la nomenclature des dépenses

TÂCHE 1 : Faire un rappel sommaire de la nomenclature des dépenses de l'année et observer les changements intervenus à l'année n. Car les changements de nomenclature peuvent avoir des répercussions sur la structure des dépenses du budget général et rendre malaisées les comparaisons pluriannuelles.

Prévisions et réalisations

TÂCHE 2 : Présenter dans un tableau les résultats par rapport aux prévisions et à l'année n-1 et si possible à l'année n-2.

Tableau n°14 : Situation des dépenses du budget général en n et leur évolution de n-2 à n (en millions de francs CFA)

Rubriques	Crédits ouverts			Dépenses effectives				Ecart dépenses/ crédit (en année n)		Variation des dépenses (n/n-1)	
	n-2	n-1	N	n-2	n-1	N	Variation n-1/n-2	Montant	Taux (%)	Montant	Taux (%)
I. Dépenses ordinaires											
- Dépenses de personnel											
- Charges financières de la dette											
- Dépenses d'acquisitions de biens et services											
- Dépenses de transfert courant											
- Dépenses en atténuation de recettes											
- Dépenses de transfert											
Total dépenses ordinaires											
II. Dépenses en capital											
- Investissements exécutés par l'État											
- Transferts en capital											
Total dépenses en capital											
TOTAL GÉNÉRAL (I + II)											

Crédits ouverts : LFI, LFR, arrêtés portant report de crédits, annulations, rattachement de fonds de concours, décrets d'avances.

Dépenses effectives : bordereau de développement des dépenses budgétaires

$$\text{Calcul des Variations} = \frac{\text{Dépenses } n - \text{dépenses } n - 1}{\text{Dépenses } n}$$

Détermination des crédits ouverts et des crédits disponibles

Crédits ouverts = Somme
 Crédits votés (en LFI + LFR)
 + Report de l'exercice précédent
 + Décrets
 + Fonds de concours rattachés
 - Annulations (-)

Crédits disponibles = Crédits ouverts – (crédits consommés + crédits réservés éventuellement).

TÂCHE 3 : Mettre l'accent sur les ajustements opérés en cours d'année et s'assurer qu'ils ont été faits en conformité avec la législation en vigueur. Dans le cas contraire, signaler les manquements en matière de régularité.

TÂCHE 4 : Analyser la structure des dépenses du budget général et mettre l'accent sur le contenu réel des dépenses ordinaires civils, militaires et autres et les dépenses en capital. Comparer les dépenses effectives aux crédits ouverts en insistant sur les montants, les taux de progression et les facteurs explicatifs des évolutions les plus significatives constatées.

Fondement : Code de transparence qui exige la production des justificatifs en cas d'écart significatifs entre prévisions et résultats.

TÂCHE 5 : Faire l'analyse de quelques dépenses particulières, notamment :

- **Les charges financières de la dette publique**, en indiquant :
 - l'évolution du montant de la dette publique (comparaison avec les années antérieures) ;
 - les bailleurs internationaux en particulier ;
 - les raisons du recours aux emprunts ;
 - les conditions de ces emprunts ;
 - le montant des remboursements de capital effectués au cours de l'année, à qui et quand ?
 - le montant des intérêts versés au cours de l'année, à qui et quand ?
 - **Les crédits relatifs aux charges financières de l'État sont évaluatifs.** Ces crédits évaluatifs s'imputent, au besoin, au-delà de prévisions initiales.
- **Les dépenses de personnel (civil et militaire)** en indiquant pour chacune de ces deux catégories de personnel :
 - l'effectif et son évolution au cours des deux dernières années ;
 - l'évolution de la rémunération moyenne (salaires, indemnités diverses, avantages en nature et autres charges réglées par l'État pour ses agents ;
 - les facteurs explicatifs de l'accroissement de ces dépenses ;
 - les principaux budgets (en effectif et en traitement) et leur part dans le total des rémunérations d'activités.

En général, les dépenses de personnel représentent une part importante des charges de l'État. Il convient donc de les examiner de manière appropriée et avec beaucoup d'attention.

- **Les dépenses d'acquisition de biens et services et les dépenses de transfert** en indiquant :
 - le contenu et l'évolution de ces dépenses ;
 - les facteurs explicatifs de leur accroissement ;
 - les principaux budgets et les principales dépenses de ces budgets analysés par nature.

- **Les dépenses en capital**, en examinant les Autorisations d'Engagement et les Crédits de Paiement y afférents ouverts en lois de finances, en retraçant leur évolution par rapport à l'année n-1, en indiquant par budget bénéficiaire, la nature des investissements (les plus importants) effectués par l'État.

Le plan de présentation des dépenses en capital pourrait se présenter comme suit :

A. Pour les Autorisations d'Engagement

- 1) Loi de Finances Initiale
- 2) Les AE disponibles
LFR
Annulations
Autres mouvements (report, décret d'avance, etc.)
- 3) Utilisation des AE

B. Pour les Crédits de Paiement

- 1) LFI
- 2) Crédits disponibles
- 3) Dépenses nettes

SCHÉMA D'ANALYSE DES DÉPENSES EN CAPITAL

1. AUTORISATIONS D'ENGAGEMENT DISPONIBLES

Crédits ouverts

- Analyser l'évolution des ouvertures de l'année par rapport à celles de l'année précédente ;
- Expliquer pourquoi des ouvertures d'AE en cours d'année ont été éventuellement nécessaires ;
- Analyser les effets d'éventuels changements de nomenclature ;
- Dégager les grandes priorités affichées et la répartition par grandes masses.

Crédits disponibles

- Analyser l'évolution du montant total des crédits disponibles (AP ouvertes et AP non affectées des années précédentes) ;
- Tenir compte des dates d'ouverture des AP, des dates tardives peuvent rendre difficile la consommation des AP.

2. UTILISATION DES AE

- AP restées en fin d'année précédente sans affectation ni délégation, motifs de leur non-utilisation.

3. ENGAGEMENTS ET CONSOMMATION DES CRÉDITS DE PAIEMENT (CP).

- Évolution du taux d'engagement (engagements de l'année/total à engager) par rapport aux années précédentes ;
- Évolution du taux de consommation des crédits de paiement (paiements de l'année/total à payer) et du reste à payer en fin d'année par rapport aux années précédentes ;
- Interprétation de ces résultats en fonction de l'évolution sur les quatre dernières années du volume total des AE à affecter, du montant des engagements, de celui des paiements ;
- Comparaison de l'exécution (affectation des AP, engagements prononcés, paiements effectués sur une même opération) et des priorités affichées, notamment en Lois de Finances Initiales.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES SUR LES DÉPENSES EN CAPITAL

Il faut avoir à l'esprit que :

« Les Autorisations d'Engagement constituent la limite supérieure des dépenses que les Ministres sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements prévus par la loi.

Elles peuvent être révisées pour tenir compte soit des modifications techniques, soit de variation de prix. Ces révisions sont imputées par priorité sur les autorisations de programme ouvertes et non utilisées ou, à défaut, sur les autorisations de programme nouvelles ouvertes par une loi de finances.

Les Crédits de Paiement sur opérations en capital constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations de programme correspondantes ».

Vérifier que les AE non utilisées sont apurées, soit par annulation, soit rendues disponibles pour une affectation nouvelle.

Enfin, il faut s'assurer que les dépenses en capital gérées à travers les Autorisations d'Engagement et les Crédits de Paiement sont suivies et retracées dans une comptabilité spéciale des investissements fiable. Il faudra donc demander à prendre connaissance de ces informations auprès du Comptable principal assignataire.

B.5. BUDGETS ANNEXES

B.5.1. DÉFINITION

Peuvent faire l'objet de budgets annexes, les opérations financières des services de l'État que la loi n'a pas dotés de la personnalité morale et dont l'activité tend essentiellement à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu au paiement de prix. Les créations ou suppressions de budgets annexes sont décidées par les lois de finances (Article 34 DLF).

B.5.2. OPÉRATIONS DÉFINITIVES DES BUDGETS ANNEXES

TÂCHE 1 : Retracer dans un tableau les opérations définitives des budgets annexes ouverts par la loi de finances, en faisant ressortir pour chaque budget, les prévisions initiales, le total net des crédits (après prise en compte des modifications intervenues en cours d'année) et les opérations définitives.

Tableau n°15 : Situation des opérations définitives des budgets annexes (en millions de francs CFA)

Budgets annexes	Opérations définitives n-1	Année n			Variations (n-1 / n) en %
		Prévisions	Total net des crédits	Opérations définitives	
Budget annexe 1					
Budget annexe 2					
Budget annexe 3					
TOTAL					

Sources des informations : LF, arrêtés, bordereau de développement des BA

TÂCHE 2 : Commenter ce tableau.

TÂCHE 3 : Analyser, en se servant des tableaux ci-après, chaque budget annexe en présentant ses recettes, ses dépenses et ses résultats.

Produits d'exploitation

Nature	Prévisions	Réalisations	Écart/LF (en %)
Redevances			
Taxes			
Subventions d'exploitation			
Autres			
TOTAL			

Charges d'exploitation

Nature	Prévisions	Réalisations	Écart/LF (en %)
Personnel			
Biens et services			
Frais financiers			
Dotations aux amortissements			
Dotations aux provisions			
TOTAL			

TÂCHES : Indiquer comment a été assuré l'équilibre de chaque budget annexe et commenter.

Examiner la situation de chaque budget annexe au regard de la nature de ses recettes. Un budget annexe qui a comme recette essentielle ou totale la subvention du budget général n'a aucune autonomie financière ; il n'est donc pas un véritable BA.

B.6. COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR

B.6.1. DÉFINITION

Les Comptes Spéciaux du Trésor (CST) concernent des dépenses qui bénéficient d'une affectation particulière de recettes par dérogation au principe de non-affectation et des opérations qui présentent un caractère temporaire (par exemple, l'octroi d'un prêt qui doit donner lieu à remboursement).

D'après l'article 36 de la Directive n°06, les CST ne peuvent être ouverts que par une loi de finances.

B.6.2. CATÉGORIES DE CST

L'article 36 de la Directive énumère six (6) catégories de CST :

- les comptes d'affectation spéciale ;
- les comptes de commerce ;
- les comptes de règlement avec les Gouvernements ou autres organismes étrangers ;
- les comptes de prêts ;
- les comptes d'avances ;
- les comptes de garanties et d'avals.

B.6.3. EXIGENCES EN MATIÈRE DE CST

Sous réserve des règles particulières liées à l'ouverture de chaque CST, les opérations des CST (dépenses et recettes) sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions que les opérations du budget général.

Sauf dispositions contraires prévues par une loi de finances, le solde de chaque CST est reporté d'année en année (les crédits du budget général ne bénéficient pas de cette souplesse). Toutefois, les profits et les pertes constatés sur les catégories de CST, à l'exception des comptes d'affectation spéciale, sont imputés aux résultats de l'année (dans la loi de règlement).

Sauf dérogations prévues par une loi de finances, il est interdit d'imputer directement à un CST des dépenses résultant du paiement des traitements ou indemnités à des agents de l'État ou à des agents des collectivités, établissements publics ou entreprises publiques.

- **Les comptes d'affectation spéciale (opérations définitives) ont trait à des opérations de montants importants.**

Exemples : Compte d'emploi de la redevance pour radio et télévision ; compte de gestion des produits de privatisation, etc.

- **Les comptes d'affectation spéciale dont les opérations sont temporaires ont trait à de faibles montants comparés au CAS relatifs à des opérations définitives.**

Exemples : Avances ou prêts au profit d'un secteur public non doté de l'autonomie financière

- **Les comptes de commerce**

Exemples : Activité de nature industrielle ou commerciale de faible importance (achat-vente) ;

Activités commerciales des établissements pénitentiaires, approvisionnement de l'armée en produits pétroliers, etc.

- **Les comptes d'avances**

Exemples : Avances aux collectivités locales (accordées en contrepartie de la règle de l'unité de trésorerie)

Avances aux budgets annexes

Avances de quelques mois, remboursées avant le 31 décembre

- **Les comptes de prêts**

Prêt d'une durée de plus de deux ans

Avance ayant fait l'objet d'une consolidation

Exemples : Prêts accordés à des États étrangers en vue de faciliter l'achat de biens d'équipements,

Prêts à la Caisse Française de Développement qui finance des opérations dans les États étrangers

- **Schéma d'analyse des CST**

TÂCHE 1 : Faire le point des CST qui fonctionnent en années *n* en indiquant :

- les CST supprimés ;
- les nouveaux CST créés ;
- le nombre de CST existants.

TÂCHE 2 : Retracer dans un tableau l'évolution du nombre de CST depuis 5 ans par exemple. Ce tableau permet de dégager les CST les plus nombreux. Couplé avec le tableau qui suit et d'autres informations disponibles, il permet de connaître les CST qui font un volume important et les structures (Ministères) qui les gèrent.

Tableau n°16 : Évolution des résultats des CST sur les 5 dernières années

Catégories	n-4	n-3	n-2	n-1	n
Comptes d'affectation spéciale					
Comptes de commerce					
Comptes de règlement avec les Gouvernements ou autres organismes étrangers					
Comptes de prêts					
Comptes d'avances					
Comptes de garantie et d'aval					
TOTAL					

TÂCHE 3 : Faire le point des CST supprimés et des CST ouverts au cours de la gestion en examen.

TÂCHE 4 : Présenter dans un tableau synthétique pluriannuel les résultats d'exécution des CST.

Tableau n°17 : Résultats d'exécution des CST de n-2 à n

	n-2	n-1		n			
	Solde	Dépenses	Recettes	Solde	Dépenses	Recettes	Solde
I - Opérations à caractère définitif Comptes d'affectation spéciale							
II- Opérations à caractère provisoire Comptes d'affectation spéciale Comptes de prêts Comptes d'avances Comptes de règlement Comptes de garantie et d'aval							
TOTAL							

Cette présentation permet d'avoir dans un seul tableau l'ensemble des produits imputés, les dépenses exécutées et le solde, d'indiquer la contribution des CST à l'équilibre des opérations budgétaires et de focaliser l'attention sur les seuls comptes ayant un volume financier important ou qui connaissent des évolutions notables.

TÂCHE 5 : Présenter et analyser les résultats pour les catégories de CST qui ont un volume financier important en suivant le cheminement qui suit :

- faire la synthèse des opérations de chaque catégorie de comptes dans un tableau

Tableau n°18 : Tableau de synthèse des opérations des CST

	Solde au 1/1/n	Recettes	Variation n/n-1	Dépenses	Variation n/n-1	Solde de l'année	Solde au 31/12/n
Finances CST n°							
-							
Agriculture CST n°							
-							
Etc.							
Total comptes d'affectation spéciale							

- Analyser la justification du recours aux CST ;
- Présenter les résultats d'ensemble de la catégorie ;
- Indiquer les évolutions qui caractérisent les différents comptes et surtout les causes et les conséquences de ces évolutions (modification des recettes affectées, prélèvement en faveur du budget général, évolution des impayés, etc.). Il convient d'insister sur un résultat particulier, anormal ou le caractère inéluctable de certaines évolutions ;
- Présenter la gestion des différents comptes de la catégorie en mettant l'accent sur les prévisions et réalisations de recettes, les écarts, les produits qui ont le plus connu d'évolution, les causes de ces écarts, leurs conséquences, les prévisions de dépenses, les dépenses exécutées, leur évolution, le rythme de progression des dépenses par rapport au rythme de progression des crédits, le taux de consommation des crédits, son évolution, les soldes et leur évolution. **Si nécessaire, procéder à l'examen des pièces justificatives de certaines opérations pour être plus édifié ;**
- Pour les comptes d'affectation spéciale, relever les comptes qui présentent des opérations d'une nature particulière qui méritent qu'on s'y attarde (exemple, ouverture d'un compte relatif au financement de l'accession à la propriété, ouverture d'un compte pour la gestion des recettes de privatisation) et ceux sur lesquels sont imputées des dépenses qui normalement ne devraient pas y figurer (exemple, imputation d'une dépense de personnel). Vérifier que le CGAF ne fait pas à tort masse des comptes d'affectation spéciale opérations définitives et des comptes d'affectation spéciale opérations temporaires ;
- Pour les comptes de commerce, vérifier qu'ils constituent bien le support d'opérations d'achats et de vente, conformément aux prescriptions de la Directive et qu'ils ne financent ni dépenses de rémunération ou d'investissement, ni prêts ou avances ;
- Pour les comptes d'avances et les comptes de prêts, se faire communiquer la liste des prêts et des avances en cours. Contrôler que leur montant correspond au solde du compte. S'assurer que les prêts et avances sont remboursés à l'échéance et qu'il n'existe pas d'avance en cours depuis plus de deux ans ;
- Tenir compte de toutes les exigences liées à la gestion des CST ;
- Examiner l'articulation des opérations du compte avec celles du budget général en identifiant, d'une part, les cas où les CST s'ajoutent au budget général pour financer une même action (financement conjoint), d'autre part, ceux où ils se substituent au budget général (fonds d'investissement dans une opération financée, par ailleurs, par le budget général) ;
- Mettre en évidence les flux éventuels entre budget général et CST, en observant si un versement au compte spécial a été différé, ou un prélèvement du CST au profit du budget général opéré.

TÂCHES 5 : *Mesurer dans quelle proportion l'ensemble des CST a contribué à déterminer le solde des lois de finances et se prononcer sur leurs justifications et leur régularité au regard des dispositions de la Directive relative aux lois de finances.*

POINTS D'ATTENTION

La première mission des Rapporteurs est d'exposer les résultats de l'exécution du budget.

Les analyses et commentaires sur le résultat de l'exécution sont importants car elles permettent de comparer les prévisions budgétaires aux réalisations, en se basant sur les résultats comptables de l'année.

- 1.** *L'analyse des crédits et des dépenses et de leur évolution d'une année à l'autre doit se faire au minimum par programme/dotation et par nature. Mais, les résultats peuvent également être présentés et analysés par partie car c'est à ce niveau que sont mieux appréciés les objectifs économiques. Il peut être également nécessaire de donner des indications par chapitre et dans certains cas par article.*
- 2.** *Les Rapporteurs doivent tenir compte des modifications de structures (regroupement, éclatement...) ou de législation qui induisent des changements significatifs dans l'évolution des crédits et des dépenses d'une année à l'autre. Dans ce cas, il convient d'établir les comparaisons à structure constante, en modifiant les prévisions et les résultats des années précédentes pour les rendre homogènes avec ceux de l'année sous revue.*

3. Afin de dégager les évolutions significatives, il est nécessaire de se reporter aux lois de finances et aux documents budgétaires. Le rapprochement des crédits initiaux avec ceux de la précédente loi de finances permet de déceler les grandes orientations de la politique gouvernementale. Cette étude sera facilitée par les comparaisons des taux d'évolution des grandes masses du budget considéré et du budget général ou du Produit Intérieur Brut (PIB).

Pour mener à bien cette étude, les Rapporteurs trouveront d'utiles informations dans le rapport économique et financier déposé par le Gouvernement à l'appui des lois de finances, dans les rapports des commissions parlementaires et dans les documents retraçant les discussions parlementaires.

S'agissant des crédits rectifiés par des lois de finances rectificatives, les documents budgétaires et les rapports des Rapporteurs généraux des commissions parlementaires contiennent, en général, des renseignements précis sur les difficultés d'exécution qui nécessitent les ouvertures complémentaires. Au-delà des explications déjà fournies au Parlement, ces rapports pourraient contenir les orientations ou les échecs qui auraient été passés sous silence. Ainsi, les ouvertures complémentaires répétées, année après année, peuvent témoigner d'erreurs récurrentes dans les estimations initiales.

4. Crédits disponibles et dépenses effectives feront l'objet d'un examen attentif. Il faudra examiner les taux de consommation des crédits disponibles (1) et souligner ceux qui paraissent aberrants.

Il faudra en particulier vérifier que les crédits complémentaires ouverts par les lois de finances rectificatives étaient nécessaires ou que les annulations étaient justifiées. On recherchera les raisons de la faiblesse des taux de consommation qui peuvent être d'ordre politique (par exemple l'annonce anticipée d'une action), administratif (ouverture ou rattachement de fonds de concours trop tardifs), budgétaire (« gel de crédits pendant une période de l'année, surestimation des besoins) ou technique. Il faudra souligner les aggravations subites et significatives d'une année à l'autre ou au contraire les insuffisances chroniques.

Les raisons de ces insuffisances seront recherchées auprès des services gestionnaires, notamment pour les domaines que le Gouvernement avait mis en exergue au moment du vote de la loi de finances.

Même si les ouvertures de crédits n'imposent aucune obligation de dépenses, un écart important entre les prévisions et les résultats vide de sens la discussion parlementaire et traduit le plus souvent l'échec de la politique envisagée. Des explications seront donc demandées aux gestionnaires.

5. Les opérations principales menées dans l'année devront être signalées. On en donnera les caractéristiques en indiquant les circonstances de fait qui ont influé sur leur réalisation (exemples : nombre et montant des prêts distribués, bénéficiaires d'aides, gros investissements)

$$(1) \text{ Taux de consommation de crédit} = \frac{(\text{Montant des dépenses} - \text{rétablissement de crédits}) \times 100}{\text{Crédits disponibles}}$$

6. Enfin les notes d'exécution doivent indiquer de façon explicite, soit sous forme d'un encadré synthétique, soit par une mention de quelques lignes dans les apostilles, les observations à retenir dans la synthèse finale. Cette présentation permet à la Cour de se prononcer directement sur les propositions de mention qui pourraient figurer dans le rapport.

ANNEXE

Tableau n°19 : Tableau des recettes budgétaires – Prévisions et recettes effectives (En millions de francs CFA)

Nature des produits	Prévisions année n		Exécution Année n	Écart/LFI		Exécution Année n-1	Écart n/n-1		n-1 / n-2 %
	LFI	LFR		Valeur	%		Valeur	%	
Recettes fiscales brutes	-								
Remboursements et dégrèvements									
Produit fiscal net dont :				-		-			
Impôts sur le revenu									
Impôts sur les sociétés									
TVA nettes									
- Divers									
Recettes non fiscales Prélèvements sur recettes									
Au profit des collectivités territoriales									
Au profit des communautés									
Total des recettes nettes									
Fonds de concours (1)									
Total des recettes du budget général									

L'article 10 de la DLF fait obligation d'évaluer le montant des produits divers et des autres types de recettes en loi de finances de l'année.

C. OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

- 4.29. La trésorerie des organismes publics est constituée de l'ensemble des fonds disponibles à un moment donné pour le paiement des dépenses.
- 4.30. Le Trésor public doit financer chaque année, d'une part, les opérations budgétaires d'exécution des lois de finances et, d'autre part, les opérations de trésorerie.
- 4.31. Les opérations de trésorerie comprennent (article 55 DRGCP) :
- les opérations d'encaissement et de décaissement ;
 - l'approvisionnement et le dégagement en fonds des caisses publiques ;
 - l'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État dans le cadre de la réglementation en vigueur ;
 - la gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte ;
 - les tirages sur financements extérieurs, l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts publics à court, moyen et long termes ;
 - les opérations de prêts et avances ;
 - l'encaissement des produits des cessions d'actifs.
- 4.32. L'équipe chargée du contrôle de la trésorerie appréciera en conséquence les différentes rubriques ci-dessus citées en vue de déterminer les résultats d'exécution de ces opérations et d'en tirer les informations utiles.

DÉFINITIONS

Unité de trésorerie :

- 4.33. Tous les fonds des organismes publics sont obligatoirement déposés au Trésor qui est seul chargé de leur gestion. L'État recueille ainsi, au titre des dépôts des correspondants du Trésor, des fonds provenant des collectivités locales et des établissements publics. L'unité de trésorerie entre tous les organismes publics fait que les excédents temporaires des uns compensent les déficits temporaires des autres.
- 4.34. L'État peut consentir aux organismes publics des avances pour remédier à leurs difficultés temporaires de trésorerie.

Unité de caisse :

- 4.35. Un poste comptable dispose, d'une seule caisse, d'un seul compte courant bancaire ou postal, quel que soit le nombre d'unités administratives dont il assure la gestion, sauf dérogation expresse du Ministre chargé des finances.

D. RÉSULTATS DE L'EXÉCUTION DES LOIS DE FINANCES

- 4.36. Au regard des Directives relatives à la gestion des finances publiques dans l'espace UEMOA, la comptabilité permet de déterminer trois types de résultats :
- le résultat de la comptabilité budgétaire ;
 - le résultat de type patrimonial ;
 - le découvert du Trésor.
- 4.37. La comptabilité budgétaire dégage un résultat correspondant à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses ordonnancées sur le budget général et les Comptes Spéciaux du Trésor au titre de l'année considérée (article 72 alinéa 4 de la DRGCP).
- 4.38. Il convient de préciser que les opérations sont enregistrées dans l'optique encaissements et décaissements.
- 4.39. Les dépenses comptabilisées correspondent aux dépenses ordonnancées et visées quand il s'agit de dépenses soumises à l'ordonnancement préalable, aux dépenses payées quand il s'agit de dépenses sans ordonnancement préalable.
- 4.40. La comptabilisation des dépenses après ordonnancement est faite par l'intermédiaire de compte de tiers soldés au moment du règlement.
- 4.41. Si nous désignons par E les recettes encaissées et par D les dépenses ordonnancées et visées + les dépenses payées sans ordonnancement préalable, la formule du résultat d'exécution est la suivante :
- E = encaissements
 - D = dépenses ordonnancées et visées + les dépenses payées sans ordonnancement
 - S = solde d'exécution
 - $S = E - D$
- 4.42. Il convient de rappeler que, selon l'article 8 de la DPCE et à l'article 44 DRGCP, la liste des dépenses payables sans ordonnancement préalable est arrêtée par le Ministre chargé des finances.
- 4.43. Peuvent entrer dans cette catégorie, les dépenses concernant :
- les intérêts des emprunts ;
 - les arrérages de pensions ;
 - les dégrèvements sur contributions directes ;

- les remboursements sur produits divers ;
 - les frais de poursuite et de contentieux ;
 - les frais de justice ;
 - etc.
- 4.44. Le résultat patrimonial est dégagé à partir des opérations sur droits constatés retracés en classes 6 et 7.
- 4.45. Le découvert du Trésor représente le résultat au sens de la loi de règlement. Il est constitué des soldes des opérations suivantes :
- les opérations du budget général ;
 - les opérations des comptes spéciaux clos dans l'année ;
 - les opérations des comptes spéciaux systématiquement soldés en fin d'année ;
 - les opérations ayant un caractère de pertes et profits.

D.1. BESOIN DE FINANCEMENT

- 4.46. Le besoin de financement correspond à l'excédent des emplois de trésorerie de l'année sur le montant des ressources de trésorerie acquises au cours de la même période.
- 4.47. Au déficit d'exécution, il convient d'ajouter les charges propres de la trésorerie notamment celles qui résultent des opérations relatives à l'amortissement et à l'indexation de la dette.

D.2. CHARGES DE TRÉSORERIE

- Le solde d'exécution des lois de finances	
- Les arriérés de paiement (restes à payer de plus de trois mois à compter de la date de la liquidation ou des échéances)*	
- Les intérêts sur dettes extérieures.....	
- Le remboursement des bons du Trésor.....	
Total charges de trésorerie	

***Article 23 DTOFE :** Les restes à payer sont constitués de toutes les liquidations non réglées. Ils comprennent les fonds en route et les arriérés de paiement. Les fonds en route sont constitués de toutes les liquidations non réglées de moins de trois mois. Les arriérés sont constitués de toutes les liquidations non réglées au-delà de trois mois.

D.3. RESSOURCES DE TRÉSORERIE

- Les emprunts.....	
- Les bons du Trésor	
- La variation des comptes de correspondants	
- La variation de la trésorerie.....	
Total ressources de trésorerie	

D.4. RESSOURCES DE FINANCEMENT

- 4.48. La couverture du besoin de financement est assurée pour l'essentiel par les emprunts, les ressources collectées sur le marché et par les ressources provenant des dépôts des correspondants du Trésor.

D.4.1. LES EMPRUNTS

- 4.49. Ce sont des dettes contractées sur le marché des capitaux par l'État.

D.4.2. LES DÉPÔTS DES CORRESPONDANTS DU TRÉSOR

- 4.50. Ils constituent une dette à très court terme de l'État et ne contribuent que marginalement à la couverture du besoin de financement de l'État. C'est la variation de ces dépôts d'une année sur l'autre qui contribue ou non à cette couverture.

D.4.3. LES EFFETS ET LIQUIDITÉS

- 4.51. Il s'agit d'apprécier les soldes de comptes relatifs aux effets et liquidités et de vérifier que ces comptes constituent une ressource de trésorerie.

D.4.4. LES BONS DU TRÉSOR

- 4.52. Il s'agit de titres d'emprunt à court terme émis par l'État (Trésor public) et placés auprès du public (bons sur formules) ou des organismes financiers (bons en compte courant).

D.4.5. LE TABLEAU DE FINANCEMENT

- 4.53. Il s'agit de réunir, dans un même tableau, les besoins et les ressources de financement pour apprécier l'origine et l'affectation des fonds.

Commentaires

TÂCHE : Examen analytique

Par le procédé de l'examen analytique, nous pouvons rapprocher les chiffres de plusieurs années ou de deux années consécutives. L'étude de l'évolution du déficit public, du besoin en fonds de roulement et des ressources de trésorerie permet au Gouvernement d'engager des réformes économiques importantes.

Exemple :

Tableau n°20 : Tableau sur l'évolution du déficit (en milliards de francs CFA)

Rubriques	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Recettes					
Dépenses					
Solde					
Besoin de financement					

NB : Tenir compte des critères de convergence relatifs au ratio solde budgétaire global qui doit être supérieur ou égal à -3% et au ratio de l'encours de la dette intérieure et extérieure qui ne doit pas excéder 70% du PIB.

E. GESTION DES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

- 4.54. L'exécution des lois de finances nécessite l'intervention du pouvoir réglementaire. L'autorisation législative ne peut être donnée dans certaines circonstances en raison de l'absence du Parlement ou de la lenteur de ses travaux. La loi organique prévoit ainsi des cas où l'autorisation budgétaire en dépenses, autrement dit les crédits votés par le Parlement, peut être modifiée par l'Exécutif.
- 4.55. Le rôle de la Juridiction Financière est de contrôler si les conditions posées par la loi organique sont respectées. Ces modifications affectent, d'une part, le montant des crédits et, d'autre part, la répartition des crédits. Il convient, en outre, d'examiner le cas des Autorisations d'Engagement.

E.1. LES ACTES MODIFIANT LE MONTANT DES CRÉDITS

- 4.56. Le volume des crédits tel que fixé par les LFI et modifié éventuellement par les LFR, peut être affecté, en augmentation ou en diminution, par des mesures réglementaires.

E.1.1. L'AUGMENTATION DU MONTANT DES CRÉDITS

E.1.1.1. LE REPORT DES CRÉDITS DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

- 4.57. En principe et en application du principe de l'annualité budgétaire, tout crédit non consommé au 31 décembre doit être annulé. Le report de crédit est donc une exception à ce principe.
- 4.58. La loi organique prévoit les crédits qui peuvent être reportés. Il s'agit des AE disponibles sur un programme à la fin de l'année et des Crédits de Paiement disponibles sur opérations en capital. Il faut signaler que les reports sont faits par décret pris en Conseil des Ministres sur rapport du Ministre chargé des Finances. Ce rapport du ministre évalue et justifie les ressources permettant de couvrir le financement des reports sans dégradation du solde autorisé du budget de l'année.
- 4.59. Les Rapporteurs doivent examiner les décrets de report pour faire ressortir leur montant. En effet, les reports de crédits faussent la comparaison entre la LFI et son exécution puisqu'ils peuvent porter sur des montants importants. De même, les Rapporteurs doivent indiquer l'origine des crédits reportés et les références des décrets de report. Leur date est importante car s'ils sont pris tardivement, ils retardent la reddition des comptes définitifs de l'État et laissent les Ordonnateurs dans l'incertitude quant au montant des crédits dont ils pouvaient disposer.
- 4.60. Enfin, les Rapporteurs doivent s'assurer que les reports de crédits, s'ils dérogent à l'annualité budgétaire, respectent la règle de la spécialité budgétaire. Ainsi, le montant des crédits ouverts sur n doit être identique par imputation budgétaire, à celui des crédits non consommés sur n-1.

E.1.1.2. LES DÉCRETS D'AVANCES

- 4.61. Les décrets d'avances permettent d'ouvrir, dans les cas définis par la loi organique, des crédits additionnels à ceux prévus par la loi de finances. Ils sont pris en Conseil des Ministres en cas d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national. Le Parlement en est immédiatement informé et un projet de loi de finances portant ratification de ces crédits est déposé dès l'ouverture de la plus prochaine session du Parlement (Article 23 DLF).
- 4.62. Le Gouvernement doit déposer immédiatement un projet de loi de finances portant ratification des crédits ouverts ou à l'ouverture de la plus prochaine session du Parlement.
- 4.63. On peut signaler qu'avant de recourir aux décrets d'avances, le Gouvernement peut utiliser le crédit global pour dépenses accidentelles pour faire face à des dépenses urgentes et imprévues. Il est fait recours à des décrets d'avances si ce crédit est épuisé.

- 4.64. Dans leurs investigations, les Rapporteurs demandent le rapport du Ministre des Finances qui doit précéder le décret. Ils devront s'assurer aussi qu'il y avait urgence en rapprochant la date d'ouverture des crédits de celle de leur consommation.
- 4.65. S'il n'y a pas urgence, la procédure appropriée est celle de la LFR et non celle des décrets d'avances.

E.1.1.3. LES OUVERTURES DE CRÉDITS AU TITRE DE FONDS DE CONCOURS

- 4.66. Les fonds de concours sont versés par des personnes physiques ou morales pour concourir, avec ceux de l'État, à la couverture de dépenses spécifiées.
- 4.67. La DLF y inclut les dons et les legs alors qu'ils sont des offres désintéressées.
- 4.68. Le rattachement de fonds de concours est une mesure réglementaire car c'est un arrêté du Ministre chargé des finances qui ouvre un crédit égal au montant du versement au chapitre concerné.
- 4.69. Les Rapporteurs vérifieront si les fonds rattachés sont conformes à la définition qu'en donnent les textes et que leur destination, telle qu'elle ressort de l'intitulé du chapitre de rattachement, voire de l'objet des dépenses effectives, est bien conforme à l'intention de la partie versante.

E.1.1.4. LES RÉTABLISSEMENTS DE CRÉDITS

- 4.70. Les rétablissements de crédits sont définis comme des procédures permettant d'affecter les recettes provenant de la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire sur crédits budgétaires et les recettes provenant de cessions ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.
- 4.71. Ce peut donc être le cas d'un fonctionnaire qui, à la suite d'un changement d'affectation, a perçu deux traitements et qui reçoit un ordre de reversement concernant le premier traitement. C'est aussi le cas d'un service qui acquiert un immeuble et, s'apercevant qu'il n'en a pas besoin, décide de le revendre. À titre dérogatoire, on lui permet de bénéficier directement du produit de la vente qui, normalement, devrait être porté en recette au budget général et sans affectation.
- 4.72. Le travail des Rapporteurs sera de vérifier s'il n'y a pas de confusions qui auraient été faites entre les rétablissements de crédits résultant de trop-perçus et ceux résultant de cessions.

E.4.2. LES ANNULATIONS DE CRÉDITS

- 4.73. Tout crédit qui devient sans objet en cours d'année peut être annulé par arrêté du Ministre chargé des finances, après avis du Ministre intéressé (article 25 DLF).
- 4.74. Les crédits devenus sans objet et donc susceptibles d'être annulés par arrêtés ne sont normalement que les crédits devenus sans objet par suite d'une surévaluation dans les prévisions ou par suite d'une survenance d'événements imprévus lors du vote de la loi de Finances Initiale et qui font qu'il est impossible d'utiliser ces crédits ou de les utiliser intégralement aux dépenses pour lesquelles ils ont été ouverts.
- 4.75. Le ministre chargé des finances peut également annuler un crédit pour prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire et financier de la loi de finances (article 67 DLF).
- 4.76. Toute autre annulation doit être actée par une loi de finances rectificative. Il s'agit :
- d'annulations pour diminuer les concours budgétaires de l'État à des organismes ou à des actions déterminées, en dépit des engagements pris ;
 - d'annulations qui compensent les montants de crédits ouverts par décrets d'avances.

- 4.77. Dans leurs investigations, les Rapporteurs devront s'assurer que les crédits annulés étaient réellement sans objet. Ainsi, des dépassements de crédits sur un chapitre affecté par des annulations montrent que les crédits annulés n'étaient pas sans objet.
- 4.78. Ils devront aussi identifier l'hypothèse inverse, à savoir le cas où des crédits ont été systématiquement surévalués afin de permettre de constituer une « réserve » dans laquelle l'administration peut, par voie d'annulation, puiser à d'autres fins.
- 4.79. De même, ils devront s'assurer que les annulations qui ont servi à gager des ouvertures de crédits en lois de finances rectificatives ont correspondu à des crédits réellement devenus sans objet.
- 4.80. Ils devront enfin s'assurer que les annulations sont faites pour prévenir une détérioration de l'équilibre budgétaire et financier de la loi de finances.

E.2. LES ACTES MODIFIANT LA RÉPARTITION DES CRÉDITS

- 4.81. Les lois de finances répartissent les crédits budgétaires qu'elles ouvrent entre les différents Ministères et institutions constitutionnelles. Les crédits sont spécialisés par programme (article 12 DLF).
- 4.82. La répartition des crédits ouverts par une loi de finances ne peut être modifiée en cours d'année que dans le respect des procédures prévues par la DLF :
- **les transferts ;**
 - **les virements de crédits ;**
 - **les réaménagements de crédits à l'intérieur d'un même programme.**
- 4.83. Toutefois, à l'intérieur d'un même programme, l'Ordonnateur peut procéder à la modification de la nature des crédits en vertu du principe de la fongibilité.

E.2.4. LES TRANSFERTS DE CRÉDITS

- 4.84. Les transferts de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes de Ministères distincts. Ils sont autorisés par décret pris en Conseil des Ministres sur rapport conjoint du Ministre chargé des finances et des Ministres concernés (article 21 alinéa 2 DLF).
- 4.85. Les modifications de la répartition des crédits ne modifient pas la nature de la dépense mais seulement la détermination du service responsable de son exécution.
- 4.86. Ils sont en général, justifiés par une modification de la structure des services ou par la nécessité de centraliser l'exécution des dépenses.
- 4.87. Dans les cas de transferts, les Rapporteurs devront vérifier que la nature de la dépense n'est pas modifiée.
- 4.88. Les Rapporteurs doivent également s'intéresser aux conséquences que comportent les transferts, le cas échéant.

E.2.2. LES VIREMENTS DE CRÉDITS

- 4.89. Les virements de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes d'un même Ministère.
- 4.90. S'ils ne changent pas la nature de la dépense, ils sont pris par arrêté interministériel du Ministre intéressé et du ministre chargé des finances. Dans le cas contraire, ils sont autorisés par décret sur rapport conjoint du Ministre chargé des finances et du Ministre concerné.

POINTS D'ATTENTION

Le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser dix pour cent (10%) des crédits votés de ce programme.

À l'exception des crédits globaux pour des dépenses accidentelles et imprévisibles, aucun transfert ni virement ne peut être opéré d'une dotation vers un programme.

Les Rapporteurs devront s'assurer que ces conditions et limites sont respectées, notamment le seuil du dixième des crédits ouverts par les lois de finances.

- 4.91. Les Rapporteurs doivent également s'intéresser aux conséquences des virements, le cas échéant, par exemple, en cas de virements dont les crédits sont restés inutilisés.

E.2.3. RÉAMÉNAGEMENTS DE CRÉDITS D'UN MÊME PROGRAMME

- 4.92. En vertu du **principe de la fongibilité des crédits**, il est possible de procéder à des **réaménagements de crédits d'un même programme**. En effet, conformément à l'article 15 de la DLF, « à l'intérieur d'un même programme, les Ordonnateurs peuvent, en cours d'exécution, modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi dans les cas ci-après :
- des crédits de personnel, pour majorer les crédits de biens et services, de transfert ou d'investissement ;
 - des crédits de biens et services et de transfert, pour majorer les crédits d'investissement.
 - Ces modifications sont décidées par arrêté du Ministre concerné. Il en informe le Ministre chargé des finances ».

F. CONTRÔLE DE LA GESTION DES AUTORISATIONS D'ENGAGEMENT

- 4.93. Les crédits ouverts en loi de finances au titre des dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés sont constitués d'Autorisations d'Engagement (AE) et de Crédits de Paiement (CP).
- 4.94. Les AE constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances.
- 4.95. Pour une opération d'investissement directement exécutée par l'État, l'Autorisation d'Engagement couvre une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction.
- 4.96. Pour les contrats de Partenariats publics-privés (PPP), les AE couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique.
- 4.97. Les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées au cours de chaque exercice au titre des AE auxquelles ils se rapportent.
- 4.98. Toutes les AE et tous les CP ainsi que les plafonds d'autorisation d'emplois rémunérés par l'État sont limitatifs.
- 4.99. Sauf dispositions spéciales d'une loi de finances prévoyant un engagement par anticipation sur les crédits de l'année suivante, les dépenses sur crédits limitatifs ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts.

Section III :

Avis de la cour sur les rapports annuels de performance

4.100. Voir manuel d'audit de performance.

Section IV :

Rédaction et adoption du rapport

4.101. L'élaboration du RELF respecte les principes généraux de rédaction d'un rapport d'une mission d'audit de conformité.

4.102. Toutefois, il est nécessaire d'indiquer ses objectifs et son contenu.

4.103. La phase du rapport est la troisième phase du processus de vérification après celle de la programmation et celle de l'exécution.

4.104. Mais en pratique, le rapport se prépare au fur et à mesure du déroulement de la mission de vérification.

A. OBJECTIFS DU RELF

4.105. L'objectif du RELF est :

- de mettre à la disposition du Parlement toutes les informations lui permettant d'exercer efficacement sa mission de contrôle sur l'action gouvernementale à l'occasion du vote de la loi de règlement ;
- d'assister le Gouvernement dans la mise en œuvre des lois de finances ;
- d'informer le grand public et les autres parties prenantes sur les résultats de l'exécution des lois de finances et la mise en œuvre des politiques publiques.

B. CONTENU DU RAPPORT

4.106. Le contenu du RELF respecte les règles générales d'un rapport d'audit de conformité.

4.107. Cependant, en raison des contraintes de délai imposées pour sa production, le RELF appuyé de la déclaration générale de conformité est le résultat d'un contrôle réalisé par la Cour pour permettre le vote de la loi de règlement.

4.108. Les Rapporteurs doivent produire des notes d'observations sur les différentes opérations ayant trait à l'exécution des lois de finances. Ces notes doivent non seulement être présentées dans une forme susceptible d'être reprise facilement dans le projet de rapport final, mais également fournir des pistes pour la programmation d'un contrôle ultérieur plus approfondi.

4.109. Ces notes doivent servir à la rédaction du rapport final.

4.110. Pour la rédaction des notes, il est recommandé de veiller, entres autres, à :

- limiter les passages descriptifs aux seuls éléments notables ;
- hiérarchiser les développements ;

- commenter les principaux écarts constatés par rapport aux résultats de l'exercice précédent et aux prévisions de l'exercice sous revue ;
- développer la partie critique et si possible les propositions de la Cour ;
- faire une analyse sur plusieurs années si cela présente un intérêt ;
- indiquer la suite donnée aux observations et critiques formulées par la Cour dans ses précédents rapports ;
- veiller à la clarté et à la cohérence des tableaux et s'assurer de leur continuité d'une année à l'autre ;
- résumer ou reprendre en fin de note les principales observations et recommandations.

4.111. Rédigé à partir des notes d'observations, le RELF doit aborder dans son contenu les points suivants :

- **une introduction** faisant un rappel :
 - des missions de la Cour (fondement juridique) ;
 - des missions du Ministère des Finances ;
 - des sources d'informations ;
 - des retards et difficultés dans la production des comptes et la collecte des autres informations ;
 - du contexte et de la méthodologie d'élaboration du rapport ;
 - etc.
- **une première partie** consacrée aux résultats de l'exécution des lois de finances. Cette partie est subdivisée en deux titres traitant des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ;
- **une deuxième partie** consacrée à la gestion des autorisations budgétaires subdivisée en deux titres traitant des modifications des crédits et de l'utilisation des crédits ;
- **une conclusion.**

4.112. Enfin, est joint au rapport, le texte de la déclaration générale de conformité.

C. PROCÉDURE D'ADOPTION ET DE TRANSMISSION DU RELF

4.113. Le RELF est adopté et transmis aux autorités compétentes conformément aux lois et règlements en vigueur dans chaque État.

CHAPITRE 5 :

Règles spécifiques
applicables à la Déclaration
générale de conformité

Section I :

Fondement juridique

5.1. Voir fondement juridique du RELF.

A. CONTENU DE LA DGC

5.2. Voir la formule de déclaration en vigueur au sein de chaque ISC.

B. DOCUMENTS REQUIS

5.3. Ce sont comptes des Ordonnateurs et ceux des Comptables de l'État.

Section II :

Rapprochements nécessaires

Les rapprochements suivants doivent être faits par les Rapporteurs :

- rapprochement entre les balances générales de sortie à la clôture de l'année précédente et les balances générales d'entrée à l'ouverture de l'année vérifiée ;
- rapprochement entre les comptes individuels des Comptables et la balance générale des comptes du CGAF à la clôture ;
- rapprochement entre le compte administratif du Ministre chargé des finances et le CGAF ;
- rapprochement entre les comptes individuels des agents comptables des budgets annexes et les comptes des Ordonnateurs de ces mêmes budgets.

Section III :

Contenu du prononcé de la Déclaration

5.4. Un modèle est annexé au présent guide (annexe n°19).

Section IV :

Rédaction de la Déclaration générale de conformité

- 5.5. Le projet de déclaration générale de conformité entre le compte administratif et le compte de gestion pour l'année doit indiquer les discordances éventuelles relevées à l'issue des rapprochements. Il doit indiquer aussi que, sous réserve, d'une part, des observations, constatations et discordances internes qu'elle aura pu formuler dans le rapport sur le règlement des comptes définitifs du budget de l'État, et, d'autre part, des erreurs ou irrégularités que pourrait ultérieurement relever l'apurement juridictionnel du compte de gestion, il constate la conformité des recettes et des dépenses du Comptable principal de l'État avec les recettes et les dépenses figurant dans la comptabilité de l'Ordonnateur.
- 5.6. Il est procédé de même pour les Comptes Spéciaux du Trésor et les budgets annexes.
- 5.7. Le projet de déclaration générale de conformité est soumis au Ministre chargé des finances, qui doit faire connaître ses explications sur les observations de la Cour dans un délai qu'elle lui fixe.

Section V :

Adoption et transmission de la Déclaration générale de conformité

- 5.8. La DGC est adoptée et transmise dans les mêmes formes que le RELF.

CHAPITRE 6 :

Contrôle des organismes
privés bénéficiant
d'un concours public
ou faisant appel
à la générosité publique

- 6.1. Les organismes bénéficiant d'un concours public ou faisant appel à la générosité publique sont soumis au contrôle de la Cour des comptes quelle que soit la nature du concours (concours financier ou aide en nature) et quel que soit le statut juridique de ces organismes (association, organisation non gouvernementale, syndicat, groupement d'intérêt économique ou fondation, etc.). Même si l'organisme est une personne morale de droit privée, donc non assujettie aux règles de la comptabilité publique, il est soumis au contrôle de la Juridiction Financière dès lors qu'il bénéficie d'un concours d'une collectivité publique ou de la générosité publique.
- 6.2. La démarche est la même que celle d'un audit de conformité telle que décrite ci-dessus.
- 6.3. Toutefois, l'attention doit être portée sur les objectifs du contrôle et le compte d'emploi.

Section I :

Objectifs du contrôle

- 6.4. Les objectifs du contrôle sont généralement fixés par la loi. Quelquefois, des objectifs spécifiques sont fixés à l'occasion de l'octroi du concours ou dans des conventions particulières.
- 6.5. L'objectif principal du contrôle d'un organisme bénéficiaire d'un concours public ou de la générosité publique est de s'assurer que le concours accordé est bien utilisé aux fins prévues et comme prévu.
- 6.6. Le contrôle doit viser à réunir les éléments d'appréciation de l'utilisation du concours tant par rapport à l'objet et la nature du concours que par rapport au bénéficiaire du concours ou des tiers.

Section II :

Dispositions préparatoires

A. RÉCLAMATION DU COMPTE D'EMPLOI DU CONCOURS OU DE LA COMPTABILITÉ DU BÉNÉFICIAIRE DU CONCOURS

- 6.7. L'étendue du contrôle des organismes bénéficiant d'un concours public ou faisant appel à la générosité publique varie selon que les concours accordés à l'organisme constituent ou non l'essentiel de son budget (plus de 50%) ou non. Dans le premier, les contrôles de la Cour s'étendent à l'ensemble de la comptabilité et à toutes les activités de l'organisme. Dans le second cas, les contrôles sont limités au compte d'emploi que l'organisme doit produire à la Cour.
- 6.8. Généralement, il n'est pas fait obligation aux organismes de produire leurs comptes à la Cour des comptes, mais de les tenir à sa disposition. Dans ce cas, les documents nécessaires au contrôle doivent être réclamés.
- 6.9. Si les documents réclamés ne sont pas produits, il peut être décidé d'effectuer le contrôle sur place, de provoquer la nomination d'un commis d'office aux fins de confectionner les documents nécessaires et/ou de contrôler toute la comptabilité de l'organisme.
- 6.10. Le vérificateur doit également réunir auprès du donateur tous les éléments disponibles sur le concours octroyé.

B. LANCEMENT DE LA MISSION

- 6.11. Pour le lancement de la mission, l'auditeur doit respecter les indications figurant aux points 1.90 à 1.100 du présent document en matière d'audit de conformité.

Section III :

Démarche pour la conduite de l'audit

- 6.12. La conduite du contrôle d'un organisme bénéficiaire d'un concours public ou d'un appel à la générosité publique respecte les mêmes exigences que celle décrite ci-dessus au point 2.67 en matière d'audit d'appréciation directe.

A. EXAMEN SOMMAIRE DES DOCUMENTS REÇUS ET ORIENTATION GÉNÉRALE DU CONTRÔLE

- 6.13. L'auditeur chargé du contrôle d'un organisme bénéficiaire d'un concours public ou de la générosité publique doit procéder à un examen sommaire des documents qu'il a reçus afin de déterminer les éléments essentiels sur lesquels doivent porter ses contrôles et l'orientation générale de sa mission.

B. ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE ET ÉLABORATION DE LA STRATÉGIE D'AUDIT

- 6.14. Pour évaluer le contrôle interne d'un organisme bénéficiaire d'un concours public ou de la générosité publique, l'auditeur doit suivre le processus décrit en matière d'audit d'appréciation directe aux points 2.21 à 2.26 du présent document.
- 6.15. De même, pour élaborer la stratégie de contrôle, il devra suivre la démarche proposée aux points 2.63 à 2.64 du présent document.

C. EXÉCUTION DES CONTRÔLES

- 6.16. Muni de son plan de contrôle, le vérificateur effectuera les contrôles nécessaires en utilisant les méthodes, techniques et outils de contrôle les plus appropriés pour cerner tous les éléments devant lui permettre d'avoir une assurance raisonnable sur l'utilisation des concours accordés à l'organisme.

D. RÉDACTION ET COMMUNICATION DU RAPPORT

- 6.17. Généralement, les rapports présentent la situation financière, ainsi que la situation d'ensemble des activités de l'entité, son organisation et son fonctionnement avant de rentrer dans le détail du contrôle de l'utilisation du concours.
- 6.18. Dans la mesure du possible, le vérificateur s'attachera, pour chaque observation, à établir les faits, puis à indiquer la réglementation applicable (avec référence très précise aux textes).
- 6.19. Le vérificateur doit rédiger un rapport provisoire dans lequel il doit consigner ses observations, ses recommandations et ses conclusions. Le rapport définitif doit faire ressortir les réponses des dirigeants de l'organisme sur les observations de la Cour des comptes.

ANNEXES

Annexe n°1 : Fiche d'affirmation d'indépendance

Veillez indiquer par un « X » les situations suivantes qui s'appliquent à vous. Veillez noter que les sections 1 et 2 doivent être remplies avant le début de la vérification tandis que la section 3 doit être remplie à la fin de la vérification ou si une situation de conflit survient au cours de la vérification.

1. RELATIONS FINANCIÈRES

Intérêts financiers	
Je détiens des intérêts financiers dans l'entité à vérifier.	
Je sais que des membres de l'ISC détiennent des intérêts financiers dans l'entité à vérifier.	
Prêt et garantie d'emprunt	
J'ai obtenu un prêt de l'entité à vérifier ou j'ai été cautionné par cette dernière auprès d'une institution financière à des conditions autres que celles exigées de toute personne en semblables circonstances.	
J'ai obtenu un prêt d'un responsable de l'entité à vérifier ou j'ai été cautionné par lui auprès d'une institution financière.	
J'ai accordé un prêt ou une garantie (caution) à l'entité à vérifier, à un responsable et/ou à tout autre employé de l'entité à vérifier.	
Cadeaux et hospitalité	
J'ai accepté un cadeau, l'hospitalité ou un avantage quelconque, autres que ceux d'usage et d'une valeur modeste, de la part de l'entité à vérifier, des responsables et/ou des employés de l'entité à vérifier.	
Aucune situation précédente ne s'applique.	
Relations familiales ou relations personnelles	
Mon conjoint ou une personne à ma charge occupe une fonction dans l'entité à vérifier.	
Mon conjoint ou une personne à ma charge a occupé une fonction dans l'entité à vérifier durant la période couverte par la vérification.	
Mon conjoint ou une personne à ma charge est un employé de l'entité à vérifier qui est en mesure d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission.	
Mon conjoint ou une personne à ma charge a été un employé en mesure d'exercer une influence directe et notable durant la période couverte par la vérification.	
Fonctions auprès de l'entité	
J'ai occupé une fonction au sein de l'entité à vérifier en mesure d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission.	
J'ai occupé une fonction me permettant d'exercer durant les cinq dernières années une influence directe sur les éléments faisant l'objet la mission.	
Aucune situation précédente ne s'applique.	

2. AUTRES MENACES

Il existe d'autres menaces créant un risque lié à l'intérêt personnel, la représentation, l'autocontrôle ou la familiarité.	
Si oui, veuillez spécifier :	

Signature : _____
Nom et titre Date

Visa du superviseur : _____
Nom et titre Date

3. MISE À JOUR

Une menace est survenue lors de l'exécution de la vérification qui pourrait mettre mon indépendance en jeu.	
Si oui, veuillez spécifier :	

Cette situation ne s'applique pas.	
---	--

Signature : _____
Nom et titre Date

Visa du superviseur : _____
Nom et titre Date

Annexe n°2 : Feuille de travail sur la détermination du niveau d'assurance

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Auteur :
			Titre :
	Exercices :	Objet : Cartographie ou profil des risques	Date :
			Revue par :
			Titre :
			Date :

Facteurs	Résultats*	Appréciation des résultats (1 à 3)	Observations
Besoins des utilisateurs présumés			
Disponibilité des informations			
Compétences de l'équipe d'audit			
Disponibilité des autres ressources			
Moyenne ≤1.5 assurance limitée >1.5 assurance raisonnable			

* à décrire par l'équipe d'audit

NOTES : 1 = faible ; 2= passable ; 3 = fort

Annexe n°3 : Feuille de travail sur la définition de l'étendue de l'audit

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Auteur :
			Titre :
	Exercice(s) :	Objet : Définition de l'étendue de l'audit	Date :
			Revue par :
			Titre :
			Date :

Facteurs	Résultats	Conclusion sur l'étendue
Période couverte par l'audit		
Sur quoi portera l'audit		
Sur quoi ne portera pas l'audit		

Annexe n°4.1 : Feuille de travail sur la prise de connaissance de l'entité

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :
	Exercice(s) :	Objet : Synthèse de la prise de connaissance de l'entité	Revue par : Titre : Date :
Nom de l'entité :			
1.1. Présentation de l'entité			Source :
<i>Création :</i>			
<i>Nature juridique :</i>			
<i>Tutelle :</i>			
1.2. Missions de l'entité			Source :
1.3. Structures organisationnelles de l'entité			Source :
1.4. Contexte environnemental			Source :
1.5. Programme et activités de l'entité			Source :
1.6. Ressources de l'entité			Source :
1.7. Patrimoine de l'entité			Source :
1.8. Systèmes et procédures mis en place dans l'entité			Source :
1.			
2.			
3.			

Nom de l'ISC

Annexe n° 5.1 : Feuille de travail sur l'évaluation du système de contrôle interne

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :
	Exercices :	Objet : Synthèse de l'évaluation du système de contrôle interne	Revue par : Titre : Date :

Cycle/secteur d'activité/domaine :				
Objectifs principaux : - S'assurer de - Vérifier si - Vérifier dans quelle mesure...				
Description de la procédure	Oui	Non	N/A	Référence des travaux réalisés

Forces :

- 1.
- 2.
- 3.

Faiblesses :

- 1.
- 2.

Évaluation du risque de non-contrôle :

- Risque élevé
- Risque moyen
- Risque faible

Commentaires généraux du Superviseur :

.....

.....

.....

Annexe n°5.2 : Séparation des fonctions

Cycles	Fonctions
Immobilisations	Commande/Réception
	Réception/Comptabilisation
	Comptabilisation/Gestion des acquisitions
	Comptabilisation/Paiement
Acquisitions et stocks	Commandes/Réception
	Réception/Comptabilisation
	Comptabilisation/Gestion des stocks
	Comptabilisation/Paiement
Personnel	Préparation/Contrôle de la paie
	Préparation de la paie/Règlement de la paie
Ventes	Réception des commandes/Livraison de la marchandise
	Livraison de la marchandise/Encaissement
	Encaissement/Comptabilisation
Trésorerie	Comptabilisation/Tenue de la caisse
	Comptabilisation/Tenue des comptes de tiers
	Comptabilisation/Conservation des chèquiers

Annexe n°6.1 : Questionnaire d'évaluation des risques

Risque inhérent au secteur d'activité

- ✓ L'entité opère-t-elle dans un secteur d'activité en difficulté ou en récession ?
- ✓ Existe-t-il des risques spécifiques aux produits ou aux prestations commercialisés par l'entité ?
- ✓ Existe-t-il des risques ou réglementations spécifiques au marché sur lequel intervient l'entité ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques liés à l'activité de l'entité ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent à l'environnement financier

- ✓ L'entité manque-t-elle d'intérêt pour la qualité de l'information comptable et financière ?
- ✓ Les contrôles précédents ont-ils fait apparaître de nombreuses anomalies dans l'information comptable et financière ?
- ✓ La réunion de planification avec les autres intervenants sur la mission et les entretiens avec l'entité laissent-ils craindre un risque élevé de fraude ou d'erreur ?
- ✓ L'entité a-t-elle régulièrement recours à des changements de méthode d'évaluation ?
- ✓ Peut-on craindre des incohérences entre données issues de la comptabilité analytique et celles de la comptabilité générale ?
- ✓ L'étude des ratios de structure financière fait-elle apparaître une fragilité particulière ?
- ✓ Les relations de l'entité avec ses banques sont-elles difficiles ?
- ✓ Avez-vous eu connaissance de transactions financières significatives inhabituelles ou complexes au regard de l'activité ?
- ✓ Avez-vous eu connaissance de problèmes significatifs sur l'exécution des transactions en cours ?
- ✓ Des engagements financiers significatifs pèsent-ils sur l'entité ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques inhérents à l'environnement financier ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent à l'environnement juridique

- ✓ L'entité est-elle insuffisamment sensibilisée à la prise en compte des textes légaux et réglementaires (norme 2-106) ?
- ✓ Des opérations juridiques importantes sont-elles en cours ou prévues ?
- ✓ Y a-t-il un nombre important de conventions réglementées ?
- ✓ Existe-t-il des risques potentiels ou déclarés de disparition de l'affectio sociétatis ou de divergences d'intérêts entre les actionnaires ?
- ✓ Avez-vous eu connaissance de procédures de règlement des difficultés des entités tant pour l'entité contrôlée que pour des parties liées au sens de la norme 2-425 ?
- ✓ Avez-vous eu connaissance d'autres risques d'ordre juridique ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Ventes/Clients

- ✓ Le ratio de rotation du crédit clients s'est-il dégradé ?
- ✓ Le type de clientèle crée-t-il des risques importants de non-recouvrement ?
- ✓ Le pourcentage de créances provisionnées a-t-il évolué de façon significative ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant le cycle Clients ? Si oui, à préciser

Risque inhérent au cycle Stocks

- ✓ Les ratios de rotation des stocks se sont-ils dégradés ?
- ✓ Les marges ont-elles varié de façon significative par rapport à l'exercice précédent ?
- ✓ Le risque de coulage est-il significatif ?
- ✓ Y a-t-il risque de sous-activité ?
- ✓ Existe-t-il des risques spécifiques de dépréciation liés au marché ou à la nature de la production ?
- ✓ Y a-t-il eu des modifications significatives dans la méthode de valorisation des stocks ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant le cycle ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Immobilisations corporelles et incorporelles

- ✓ Constate-t-on une variation importante des immobilisations corporelles depuis l'exercice précédent ?
- ✓ La productivité des immobilisations corporelles paraît-elle insuffisante ?
- ✓ Y a-t-il absence ou déficience de la politique d'investissement poursuivie par l'entité ?
- ✓ Y a-t-il des signes d'obsolescence de l'outil de production ?
- ✓ L'entité a-t-elle recours de manière significative à la location ou au crédit-bail ?
- ✓ Y a-t-il des frais de recherche et de développement immobilisés ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les immobilisations corporelles ou incorporelles ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Trésorerie

- ✓ L'entité est-elle en limite d'utilisation de ses concours bancaires à court terme (découvert, etc.) ?
- ✓ Existe-t-il des mouvements de fonds importants non justifiés économiquement ?
- ✓ Les titres de placement détenus présentent-ils un risque particulier ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant la trésorerie ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Immobilisations financières

- ✓ Constate-t-on une variation importante des immobilisations financières ?
- ✓ Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les immobilisations financières ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Achats/Fournisseurs

- ✓ Le ratio de délai moyen de règlement des créances fournisseurs s'est-il dégradé ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les achats ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Personnel

- ✓ Les ratios ayant trait au personnel font-ils apparaître une fragilité particulière ?
- ✓ L'entité a-t-elle connu des problèmes dans le cadre de contrôles sociaux ?
- ✓ Les conflits collectifs ou individuels sont-ils fréquents ?
- ✓ Existe-t-il des plans de restructuration en cours ou prévus ?

- ✓ Le contrôle interne du cycle personnel est-il a priori déficient ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant le personnel, notamment des litiges en cours ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Emprunts et dettes financières

- ✓ Y a-t-il une variation importante des emprunts et dettes financières ?
- ✓ Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les emprunts et dettes financières ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Fonds propres

- ✓ Y a-t-il une variation importante des fonds propres ?
- ✓ L'entité a-t-elle perdu ou est-elle près de perdre la moitié de ses capitaux propres ?
- ✓ Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les capitaux propres ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Devises

- ✓ Les opérations en devises sont-elles complexes ou importantes ?
- ✓ L'entité a-t-elle une tendance habituelle à spéculer sur ses opérations en devises ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les opérations en devises ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Impôts et taxes

- ✓ L'entité a-t-elle connu des problèmes dans le cadre de contrôles fiscaux ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les impôts et taxes, notamment des litiges en cours ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Autres actifs

- ✓ Y a-t-il une variation importante des autres actifs ?
- ✓ L'entité a-t-elle tendance à optimiser le résultat comptable par activation ou étalement de ses charges ?
- ✓ A-t-on noté des insuffisances dans les procédures d'arrêté et de contrôle des autres actifs ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les autres actifs ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent aux cycles Autres passifs

- ✓ Y a-t-il une variation importante des autres passifs ?
- ✓ Y a-t-il eu des événements susceptibles de donner lieu à la constitution de provisions pour risques ?
- ✓ Les audits précédents ont-ils fait apparaître des problèmes de coupure ou de non-prise en compte des provisions nécessaires ?
- ✓ Avez-vous connaissance d'autres risques concernant les autres passifs ? Si oui, à préciser.

Risque inhérent au cycle Autres produits et charges

- ✓ Y a-t-il des variations importantes des autres produits et charges ?
- ✓ Avez-vous connaissance de risques particuliers concernant les autres produits et charges ?

Annexe n°6.2 : Feuille de travail sur la cartographie des risques

Nom de l'ISC	Titre de la mission :				Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :	
	Exercice(s) :		Objet : Cartographie ou profil des risques		Revue par : Titre : Date :	
Cycle/secteurs d'intérêt/domaine	Risques appréhendés	Manifestation du risque	Impact du risque	Probabilité de survenance	Mesures prises par l'entité pour atténuer les risques	Niveau du risque

Détermination des cycles/secteurs d'intérêt/domaines de contrôle :

- 1.
- 2.
- 3.

Commentaires généraux du Superviseur

.....

.....

.....

Annexe n°6.3 : Feuille de travail sur l'estimation du risque d'audit

Nom de l'ISC		Titre de la mission :				Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :	
		Exercice(s) :		Objet : Estimation du risque d'audit		Revue par : Titre : Date :	
Risque inhérent		Risque de non-contrôle		Risque de non-détection		Risque d'audit	
Facteurs	Évaluation	Facteurs	Évaluation	Facteurs	Évaluation	Facteurs	Évaluation
Risque latent		Risque latent		Risque latent		Risque latent	
Pression politique		Réputation de la compagnie		Compétence de l'équipe d'audit		Risque factuels	
Total risque inhérent :		Total RNC=		Total RND :		RA	

Annexe n°6.4 : Feuille de travail sur l'analyse des risques

Nom de l'ISC		Titre de la mission :				Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :	
		Exercice(s) :		Objet : Synthèse de l'analyse des risques		Revue par : Titre : Date :	
Principaux facteurs de risques inhérents							
Nature du risque	Manifestation du risque	Impact du risque	Probabilité de survenance	Mesures prises par l'entité pour atténuer les risques			

Annexe n°7 : Feuille de travail sur la synthèse de la détermination du seuil de signification

Nom de l'ISC	Titre de la mission :			Auteur : nom et prénom Titre : (de l'auteur) Date :	
	Exercice(s) :	Objet : Synthèse de la détermination du seuil de signification		Revue par : Titre : Date :	
Code Folio					
	Niveau du risque		Seuil de signification retenu		
Estimation					
Justification du choix du seuil					

Annexe n°8.1 : Stratégie d'audit

Document rédigé par :

Date de rédaction :

Document revu par :

Date de révision :

I. Présentation de l'entité

- 1.1. Cadre juridique
- 1.2. Mission
- 1.3. Organisation administrative
- 1.4. Ressources
- 1.5. Contrôle
- 1.6. Chiffres-clefs
- 1.7. Coordonnées des principaux interlocuteurs

II. Analyse des risques d'audit

- 2.1. Contexte d'intervention
- 2.2. Résultats des derniers contrôles
- 2.3. Risques d'audit
 - 2.3.1. *Risques liés à l'environnement*
 - 2.3.2. *Risques liés à l'activité*
 - 2.3.3. *Risques liés à la gestion*

III. Approche d'audit

IV. Organisation du contrôle

V. Conditions d'intervention

5.1. Répartition des travaux

Domaine de vérification 1 :

Domaine de vérification 2 :

Domaine de vérification 3 :

5.2. Planning

Réunion de lancement :

Durée de la mission : xxx mois après adoption du plan de mission

Dépôt du rapport provisoire :

Date d'adoption du rapport provisoire :

Date d'adoption du rapport définitif :

Date de rédaction des insertions au RP :

Annexe n°8.2 : Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit

Principaux risques	Question d'audit	Objectifs d'audit/vérification	Sous-question	Critères d'audit	Contrôles de substances retenus	Tests de contrôle retenus	Méthodes de collecte possibles	Moyens requis	Calendrier	Responsables	Contraintes et Risques

Annexe n°9.1 : Feuille de travail sur le plan d'audit

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Collaborateur :
			Titre :
	Exercices :		Date :
	Code Folio :	Objet : Programme d'audit	Revue par :
			Titre :
			Date :

Cycle/Secteur d'intérêt/Domaine n° :

Objectif principal :

Modules/sections	Objectifs spécifiques de contrôle	Sources et critères de vérification	Procédés de vérification

Commentaires généraux du Superviseur :

.....

Annexe n°9.2 : Feuille de travail sur le plan d'audit

(Instructions détaillées)

Nom de l'ISC			Étape/Numéro/mois-année
Date :/...../.....	Titre de la mission :	Code folio :	Auteur :
	Exercice(s) :	Modèle : plan d'audit	Titre :
			Revue par : Date :...../...../.....

Directives du superviseur :

Objectif 1 :

Critères :

1.1.

1.2.

1.3.

Instructions détaillées :

N°	Instructions détaillées	Sources d'information	Réf. feuille de travail
1.1.1			
1.1.2			
1.1.3			
1.2.1			
1.2.2			
1.2.3			

Annexe n°10 : Liste des contrôles pour la planification des vérifications

(à la fin du processus de planification)

Points de contrôle	Oui	Non	N/A*
1. La planification tient compte des normes, des manuels, des directives et des pratiques établis par la Cour pour ses missions de vérification.			
2. Le dossier permanent concernant l'entité a été constitué et mis à jour.			
3. L'équipe de vérification ou le Rapporteur a été désigné par [acte de l'autorité compétente] comportant les objectifs, la nature et l'étendue du contrôle, les exercices concernés et le délai de dépôt du rapport.			
4. Les documents nécessaires au contrôle ont été produits par l'entité ou les justiciables de la Cour.			
5. Les informations pertinentes sur les lois et les réglementations pouvant avoir un impact significatif sur les objectifs de la vérification ont été obtenues.			
6. Les objectifs et l'étendue de la vérification sont fixés.			
7. La liste des diligences à effectuer dans la vérification a été dressée.			
8. Les risques liés à la mission ont été pris en compte lors de la planification de la vérification et ont été mis en lumière.			
9. Tous les membres de l'équipe de vérification ont une vision claire et méthodique du programme de la vérification.			
10. Les recommandations dans les rapports d'audit concernant l'entité ont été mises en œuvre par celle-ci.			
11. Les aspects financiers, comptables et d'autres fonctions importantes de l'entité à contrôler sont suffisamment connus			
12. Les principaux éléments du système de contrôle interne de l'entité à contrôler sont identifiés.			
13. Les procédures analytiques appropriées sont appliquées.			
14. Les tendances ou les écarts par rapport aux prévisions sont analysés.			
15. Les objectifs et missions de l'entité sont clairement identifiés.			
16. Les risques particuliers inhérents aux contrôles sont évalués et pris en compte.			
17. Les critères de vérification et les seuils de l'importance relative sont définis.			
18. Les experts et/ou les consultants appropriés sont choisis.			
19. La date de la vérification est programmée.			
20. Les ressources humaines, matérielles et financières raisonnablement nécessaires pour conduire l'audit ont été évaluées et sont disponibles.			
21. Le plan d'audit a été établi, approuvé, puis contrôlé par les superviseurs, et le cas échéant, par la chambre.			
22. Toutes les autres procédures ou pratiques habituellement utilisées au cours de la phase de planification d'un audit ont été appliquées			
23. Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle de la qualité dès la phase de planification d'un audit ont été mises en œuvre.			

* Non applicable

Annexe n°11: Feuille de travail sur les constatations

Objectifs d'audit	Critères d'audit	Questions sous-question d'audit	Réponse d'audit	Écarts significatif	Constatations	Observations (nécessité ou non de compléter les éléments probants)

Annexe n°12 : Liste de contrôle des feuilles de travail

	Article	Oui	Non	N/A	Commentaires
1.	Le plan d'audit a-t-il été réalisé ?				
2.	Les constatations sont-elles logiques ?				
3.	Les constatations sont-elles consignées sur les feuilles de travail ?				
4.	Les recommandations sont-elles logiques ?				
5.	Les recommandations reposent-elles sur des conclusions pertinentes ?				
6.	Le dossier permanent a-t-il été actualisé pour refléter l'état actuel de l'entité ?				
7.	Les feuilles de travail sont-elles correctement indexées, référencées et classées ?				
8.	Les feuilles de travail contiennent-elles les titres appropriés pour être aisément identifiables ?				
9.	La responsabilité de la préparation et de la réalisation des tâches de vérification peut-elle être établie à travers les feuilles de travail ?				
10.	Tous les aspects de la vérification non pertinents ont-ils été écartés ?				
11.	Tout le travail a-t-il été finalisé ?				
12.	Les feuilles de travail ont-elles été préparées conformément aux normes de l'ISC ?				
13.	Les feuilles de travail sont-elles précises, lisibles et concises ?				
14.	Les feuilles de travail contiennent-elles des suggestions pour les vérifications futures, si nécessaire ?				
15.	Les constatations et recommandations ont-elles été discutées avec les responsables impliqués de l'entité, et leurs réponses ont-elles été consignées sur les feuilles de travail ?				
16.	Tous les changements dans le plan d'audit et les listes de contrôle ont-ils été consignés et justifiés ?				
17.	Les observations et commentaires appropriés ont-ils été faits sur les résultats de la vérification ?				

Annexe n°13 : Liste des contrôles pour l'exécution des audits

(À la fin de la phase d'exécution)

Points de contrôle	Oui	Non	N/A
1. L'audit s'est déroulé conformément aux normes, aux manuels, aux directives et aux pratiques établies par la Cour.			
2. Les vérificateurs maîtrisent parfaitement les techniques et les procédures de collecte des données afin d'obtenir des informations probantes.			
3. Toutes les diligences prévues dans le plan de vérification ont été effectuées et approuvées.			
4. Des explications valables ont été fournies en cas de modification ou d'omission d'une partie du programme de la vérification.			
5. Les approbations requises ont été obtenues en cas d'écart significatif dans les tâches de la vérification par rapport au plan approuvé.			
6. Les ressources pour la vérification étaient conformes aux prévisions en termes de temps, de catégorie et de frais encourus.			
7. Tous les écarts importants par rapport aux ressources budgétisées ont été justifiés.			
8. Les techniques et les procédures de vérification appliquées afin d'atteindre l'objectif fixé pour la vérification étaient appropriées et ont permis d'obtenir des éléments probants valables.			
9. Les procédés de vérification appropriés ont été utilisés pour évaluer la fiabilité des contrôles internes.			
10. Les procédures analytiques appropriées ont été appliquées et la fiabilité, l'objectivité et la qualité des données de base pertinentes ont été évaluées.			
11. Les méthodes d'échantillonnage ont été employées conformément au manuel de vérification de la Cour et/ou à des méthodes statistiques confirmées.			
12. Toutes les recherches nécessaires ont été effectuées pour régler toutes les questions soulevées au cours de la vérification.			
13. Les travaux de vérification sont suffisamment documentés par des feuilles de travail adéquates.			
14. Les dossiers de travail sont constitués et la confidentialité des informations préservée.			
15. Les travaux de l'équipe de vérification font l'objet d'une supervision permanente.			
16. La supervision a été exercée sur des feuilles de travail claires, concises et garantissant la pertinence et l'exhaustivité des informations recueillies en cours de mission.			
17. Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle de la qualité durant la phase d'exécution ont été mises en œuvre.			

Annexe n°14 : Feuille de travail sur le contenu détaillé de la structure d'un rapport d'audit de conformité

1. Page de titre, table des matières et glossaire

La page de titre énonce clairement le titre du rapport et sa date, le ou les destinataires ainsi que l'auteur du rapport. L'ajout d'une table des matières, en particulier lorsque le rapport est volumineux, contribue à structurer le document et à guider le lecteur vers les domaines qui l'intéressent particulièrement. Un *glossaire* peut également être utile au lecteur, si le rapport recourt abondamment à une terminologie technique ou inhabituelle, à des acronymes et à des sigles, à des abréviations ou à des mots présentant un sens contextuel particulier.

2. Synthèse

La *synthèse* revêt une importance cruciale, car elle est souvent la partie du rapport la plus lue par les utilisateurs. Elle doit donc refléter pleinement et précisément, mais aussi de manière concise et équilibrée, le contenu du rapport. Pour être efficace, la synthèse doit en principe compter une ou deux pages et mettre l'accent sur les critères définis (réponse aux questions importantes) et résumer les principales conclusions et recommandations de l'audit fondées sur ces critères.

3. Introduction

L'*introduction* décrit le contexte de l'audit, y compris la définition ou la description de la question principale ou des informations y afférentes, ainsi que les responsabilités des différentes parties impliquées. Elle est en général brève et peu détaillée. Le cas échéant, des informations pertinentes plus précises peuvent être consignées dans des annexes.

4. Mise en contexte

Dans l'introduction de leur rapport, les auditeurs doivent expliquer clairement pourquoi ils ont mené l'audit et pourquoi les activités qu'ils ont auditées sont importantes. Ils répondent ainsi aux questions que pourraient se poser les lecteurs sur la gravité et l'importance des conséquences et leur expliquent pourquoi ce thème d'audit est digne d'intérêt. Le début du rapport doit aussi fournir un contexte suffisant pour permettre aux lecteurs de pleinement comprendre les constatations de l'audit.

5. Présentation de (ou des) entités auditées

La présentation permet au lecteur du rapport de prendre connaissance du mandat, de l'organisation et des missions de l'entité auditée, au regard de la loi ou de la réglementation applicable au sujet considéré.

Elle est importante pour bien cerner les responsabilités de l'entité auditée, ainsi que ses liens et interactions avec d'autres parties prenantes du secteur.

6. Étendue et approche de l'audit

L'*étendue* et les objectifs de l'audit sont détaillés dans cette partie du rapport spécial consécutif à un audit de conformité.

7. Constatations

La section relative aux *observations* et aux *constatations* constitue en quelque sorte le corps du rapport spécial consécutif à un audit de conformité. Elle décrit les travaux d'audit effectués et les constatations correspondantes. Elle est structurée de manière logique et s'articule en principe sur les critères définis, de telle sorte que le lecteur puisse suivre plus facilement la logique d'une argumentation donnée. Au moment de présenter les observations et les constatations d'audit, les quatre éléments ci-après doivent

être présents afin que les utilisateurs comprennent facilement les travaux d'audit réalisés, ainsi que l'importance et les conséquences des constatations d'audit :

- **les normes (critères)** : l'évaluation du niveau de conformité aux textes et à la réglementation qui s'appliquent au sujet considéré ;
- **les faits (conditions)** : la situation observée ;
- **l'analyse (cause)** : la source et les raisons qui ont conduit aux conditions observées ;
- **l'incidence (effet)** : l'incidence et les conséquences des conditions observées (la signification des constatations, leur poids sur le budget, etc.).

8. Recommandations

Les recommandations visent à :

- apporter des réponses claires aux questions d'audit (critères définis) ;
- fournir, le cas échéant, des recommandations à la fois constructives et pratiques en vue d'améliorations.

Les recommandations sont les plus efficaces lorsqu'elles adoptent un ton positif, sont axées sur les résultats, et précisent clairement ce qu'il convient de faire. Il importe de tenir compte des coûts au moment de déterminer la faisabilité des recommandations. Si les recommandations constructives et pratiques peuvent aider à promouvoir une bonne gestion, l'auditeur doit se garder de formuler des recommandations à ce point détaillées qu'il se substitue à la direction et compromet ainsi sa propre objectivité.

9. Conclusion/opinion

Le rapport d'audit de conformité comporte une conclusion/opinion fondée sur les travaux d'audit réalisés. Elle doit prendre la forme d'une déclaration d'opinion claire et écrite sur la conformité par rapport aux critères considérés, tout en tenant compte du cadre juridique de l'ISC. Lorsqu'il formule des conclusions et des opinions, l'auditeur tient compte du niveau d'assurance fourni :

- **Dans le cas d'une assurance raisonnable**, la conclusion/opinion d'audit est exprimée sous une forme positive. « *L'auditeur y indique qu'il estime que le sujet considéré est ou n'est pas conforme dans tous ses aspects significatifs, aux critères applicables, ou, le cas échéant, que les informations afférentes au sujet considéré donnent une image fidèle de la situation, conformément aux critères applicables* ».
- **Dans le cas d'une assurance limitée**, la conclusion/opinion d'audit est exprimée sous forme négative. L'auditeur déclare que, « *sur la base des procédures mises en œuvre, l'auditeur n'a eu connaissance d'aucun élément qui le conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères applicables* ».

Les différents types d'opinions ou conclusions auxquelles les auditeurs peuvent aboutir sont les suivants :

- Si aucune anomalie significative de non-conformité n'a été relevée, l'auditeur formule une « opinion ou conclusion non modifiée », à travers la formule suivante : « **Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que [les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes [aux critères appliqués].** »
- Si les auditeurs relèvent des cas significatifs de non-conformité, en fonction de l'ampleur de celle-ci, donneront lieu :
 - à une opinion ou conclusion avec réserve, dont la formule est la suivante : « **Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que, à l'exception de [décrire l'exception], les informations de l'entité auditée sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes, [aux critères appliqués]...** ».
 - ou à une opinion ou conclusion défavorable dont la formule est la suivante « **Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous sommes d'avis que les informations sur le sujet considéré ne sont pas conformes dans tous leurs aspects significatifs [aux critères appliqués]** ».

- ou à une impossibilité de formuler une opinion ou conclusion avec cette formulation : « **Sur la base des travaux d'audit réalisés, nous ne sommes pas en mesure d'aboutir à une conclusion. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion sur...** ».

10. Réponses de l'entité auditée

Le principe de la procédure contradictoire, acceptation des faits et intégration des réponses doit s'appliquer aux rapports consécutifs à un audit de conformité. Les réponses apportées par l'entité auditée aux questions soulevées peuvent être incorporées dans le rapport, que ce soit *in extenso* ou de manière synthétique. Elles figurent dans une section distincte du rapport.

11. Signature et date du rapport

Le rapport d'audit de conformité doit nécessairement être signé par une personne détenant l'autorité appropriée pour le faire, à savoir, le responsable de l'ISC ou toute personne à qui il a délégué ce pouvoir. Le rapport d'audit de conformité doit également comporter une date. L'auditeur doit veiller à ce que cette date ne soit pas antérieure au moment où il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion.

12. Annexes

Le cas échéant, il est possible d'avoir recours à des annexes pour fournir aux utilisateurs des informations détaillées ou supplémentaires relatives à l'audit. Ces dernières peuvent prendre la forme d'un texte ou d'un tableau, voire d'un graphique (diagramme, schéma, image, etc.). Ces informations ont pour vocation d'aider les utilisateurs dans leur compréhension des constatations d'audit ainsi que de leurs causes et de leurs effets.

Annexe n°15 : Liste des contrôles pour la présentation des rapports d'audit

(Après l'élaboration du rapport)

Points de contrôle	Oui	Non	N/A
1. Les rapports d'audit sont présentés conformément aux normes, aux manuels, aux directives et aux pratiques établies par la Cour.			
2. La forme et le contenu des rapports d'audit sont conformes aux procédures établies.			
3. La terminologie employée dans le rapport d'audit est facile à comprendre pour les destinataires et les termes techniques sont expliqués intégralement.			
4. Toutes les constatations de la vérification, ainsi que les erreurs et autres irrégularités constatées ont été évaluées en termes d'importance relative.			
5. Le rapport provisoire et définitif de vérification couvre tous les aspects des objectifs établis.			
6. Les constatations contenues dans le rapport d'audit sont suffisamment étayées et bien documentées afin de garantir l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des documents de travail.			
7. Seules les constatations suffisamment significatives de la vérification figurent dans le rapport d'audit.			
8. Le rapport d'audit est exhaustif et bien documenté.			
9. Le rapport provisoire d'audit faisant état des constatations a été adressé en temps utile à l'entité contrôlée.			
10. Les réponses pertinentes au rapport provisoire ont été reçues dans les délais fixés.			
11. Les réponses des personnes concernées ont été soigneusement étudiées.			
12. Le rapport d'audit prend en compte les observations pertinentes formulées par l'entité contrôlée.			
13. Toutes les fraudes ou autres irrégularités significatives ont été notifiées aux autorités compétentes.			
14. Le rapport définitif a été notifié aux personnes concernées et communiqué au Ministère Public, le cas échéant.			
15. Les dossiers permanents de vérification ont été mis à jour de manière à inclure les résultats de l'audit.			
16. Les points importants exigeant un suivi de la Cour ont été dûment identifiés, enregistrés et pris en compte.			
17. Les pratiques visant à améliorer en permanence les procédures de contrôle de la qualité durant la phase de rédaction du rapport ont été mises en œuvre.			

Annexe n°16 : Tableau de bord de suivi de mission d'audit

Nom de l'ISC	Titre de la mission :		Auteur :				
	Exercices :	Objet : suivi du déroulement de la mission	Titre :				
Code Folio :	Date :						
Éléments de suivi	Organisme/thème	Date de lancement	Date de finalisation du rapport provisoire	Date notification du rapport provisoire	Date finalisation du rapport définitif	Date notification du rapport définitif	Date d'adoption du projet d'insertion au Rapport public
Date prévue							
Date effective							
Écarts							
Commentaires							

Annexe n°17 : Feuille de travail sur le plan d'actions de suivi des recommandations

NOM DE L'ISC	ENTITÉ AUDITÉE				REF. : FS-N° du...
CHAMBRE :	TITRE ET DATE DU RAPPORT :				Chef d'équipe d'audit :
	MEMBRES DE L'ÉQUIPE CHARGÉE DU SUIVI :				Superviseur :
RECOMMANDATIONS	STRUCTURE/OU PERSONNE RESPONSABLE DE LA MISE EN ŒUVRE	ÉCHÉANCES	ÉTAT DE MISE EN ŒUVRE	EXPLICATION DES ÉCARTS DE MISE EN ŒUVRE	OBSERVATIONS
1^{ère} recommandation					
2^{ème} recommandation					
3^{ème} recommandation					
.....					
Fait à le					
Signature de l'autorité de l'entité auditée			Signature du Chef d'équipe :		

Annexe n°18 : Tableau de codification des composantes de la documentation

CODE	RUBRIQUE	Référence
DP	DOSSIER PERMANENT	
DP1	Dossier permanent non juridictionnel	
DP1A	Cadre institutionnel et organisationnel	
DP1A.1	Actes législatifs et/ou réglementaires relatifs à la création de l'entité	
DP1A.2	Statuts et actes notariés concernant le capital social	
DP1A.3	Contrats de performance (documents consignants les objectifs assignés à l'entité)	
DP1A.4	Conventions	
DP1A.5	Actes de nomination des directeurs généraux et des administrateurs	
DP1A.6	Actes de nomination des agents comptables particuliers	
DP1A.7	Procès-verbaux d'assemblée générale	
DP1A.8	Procès-verbaux de conseil d'administration	
DP1A.9	Organigramme	
DP1A.10	Règlement intérieur	
DP1A.11	Manuel de procédures	
DP1A.12	Notes de services portant désignation des chefs de services	
DP1A.13	Rapports d'activités	
DP1A.14	Divers	
DP1B	Personnel	
DP1B.1	Procès-verbaux de passation de service	
DP1B.2	Conventions collectives ou accords d'établissement	
DP1B.3	Grilles salariales	
DP1B.4	Conventions particulières (accords de départs collectifs)	
DP1B.5	Rapports sociaux annuels	
DP1B.6	Contrats et bulletins de salaires des principaux dirigeants	
DP1B.7	Procès-verbaux de visites et d'enquêtes de l'Inspection du Travail et de la Sécurité Sociale	
DP1B.8	Liste du personnel	
DP1B.9	Bilans sociaux annuels	
DP1B.10	Plans sociaux	
DP1B.11	Divers	
DP1C	Finances – comptabilité – fiscalité	
DP1C.1	Nomenclature comptable, budgétaire et analytique	
DP1C.2	Plans de comptes	
DP1C.3	États financiers (bilan, compte de résultat, états annexés)	
DP1C.4	Procès-verbaux d'inventaires physiques des immobilisations	
DP1C.5	Budgets et plan d'affaires	
DP1C.6	Rapports d'exécution budgétaire	
DP1C.7	Liasses fiscales	
DP1C.8	Notification des redressements fiscaux	
DP1C.9	Conventions de financement	
DP1C.10	Plans de passation et liste des marchés	

CODE	RUBRIQUE	Référence
DP1C.11	Poste comptable de rattachement	
DP1C.12	Cartographie du système d'information	
DP1C.13	Comptes bancaires	
DP1C.14	Divers	
DP1D	Contrôle	
DP1D.1	Rapports d'audit externe sur les dix dernières années (Cour des comptes, IGE, IGF, ARMP, consultants, etc.)	
DP1D.2	Rapports d'audit interne sur les trois dernières années (auditeurs internes, etc.)	
DP1D.3	Rapport commissaires aux comptes	
DP1D.4	Contrôles fiscaux	
DP1D.5	Divers	
DP2B	Personnels	
DP2B.1	Actes de nomination ou d'affectation	
DP2B.2	Actes de mise à la retraite	
DP2B.3	Procès-verbaux de passation de services	
DP2B.4	Procès-verbaux de prestation de serment	
DP2B.5	Cautiionnements	
DP2B.6	Actes de désignation du fondé de pouvoirs et du mandataire	
DP2B.7	Divers	

CODE	RUBRIQUE	Référence
DT	DOSSIER DE TRAVAIL	
DTA	Planification	
DTA.1	Guides et comptes rendus d'entretien	
DTA.2	Comptes rendus de visites des lieux	
DTA.3	Résumé des rapports internes ou des autres corps de contrôle	
DTA.4	Résumé des articles de presse	
DTA.5	Synthèse des travaux de la revue analytique (cf. modèle)	
DTA.6	Organisation, ressources, dépenses et orientations générales (cf. modèle)	
DTA.7	Synthèse de l'analyse du contrôle interne (cf. modèle)	
DTA.8	Détermination du seuil d'importance relative	
DTA.9	Questionnaire d'évaluation des risques	
DTA.10	Synthèse de l'analyse des risques (cf. modèle)	
DTA.11	Plan de mission (cf. modèle)	
DTA.12	Grille logique	
DTA.13	Tableau des instructions détaillées	
DTB	Exécution	
DTB.1	Feuilles de travail d'exécution du programme de l'audit	
DTB.2	Synthèse des observations et des recommandations faites	
DTB.3	Comptes rendus des réunions avec les responsables de l'entité vérifiée	
DTB.4	Guides et comptes rendus d'entretien	
DTB.5	Éléments probants (pièces justificatives déclassées ou tout autre élément de preuve)	

DTC	Rapport	
DTC.1	Synthèse des observations et des recommandations faites	
DTC.2	Rapports de l'audit (provisoire et définitif)	
DTC.3	Réponses de l'entité vérifiée au rapport provisoire	
DTC.4	Conclusions du Procureur Général	
DTC.5	Tableaux de synthèse des réponses	
DTC.6	Documents d'approbation des rapports (délibérés des chambres)	
DTD	Correspondances	
DTD.1	Lettre de lancement de la mission	
DTD.2	Demandes d'informations (ou de renseignements ou d'explications) écrites	
DTD.3	Lettres de notification de rapport	
DTD.4	Notifications d'arrêts	
DTD.5	Réponses des responsables de l'entité en cours de mission	
DTD.6	Réponses des responsables des tiers	

CODE	RUBRIQUE	Référence
DS	DOSSIER DE SUPERVISION	
DSA	Correspondances	
DSA.1	Lancement de la mission	
DSA.2	Lettres de transmission et de convocation	
DSB	Suivi technique	
DSB.1	Plan de mission	
DSB.2	Feuilles de travail révisées	
DSB.3	Notes de revues (travaux en cours, points en suspens)	
DSB.4	Points pour contrôles ultérieurs	
DSB.5	Points pour sanctions (référés et déférés)	
DSB.6	Notes de réunions	
DSB.7	Listes de contrôles des travaux de planification, de contrôle et d'élaboration du rapport	
DSC	Suivi administratif	
DSC.1	Notes techniques	
DSC.2	Incidents de contrôle	
DSC.3	Tableaux de bords de suivi des délais des missions	
DSC.4	Suivi des moyens matériels	
DSD	Suites du contrôle	
DSD.1	Insertions au rapport public général annuel	
DSD.2	Rapport provisoire et rapport définitif	
DSD.3	Déférés en Chambre de Discipline Financière	
DSD.4	Référés au Garde des Sceaux, Ministre de la Justice	
DSD.5	Référés à l'autorité administrative	
DSD.6	Référés à l'autorité disciplinaire	
DSD.7	Suivi des recommandations	

Annexe n°19 : Modèle de déclaration générale de conformité

« En conséquence, la Cour,

DÉCLARE CE QUI SUIT :

1. Concernant les opérations du budget général, le Compte Général de l'Administration des Finances pour la gestion XXXX concorde avec les comptes individuels de gestion rendus par les Comptables principaux de l'État pour la même gestion.
2. S'agissant des opérations des ComptesSpéciaux du Trésor, les montants des opérations retracées dans les comptes individuels des Comptables principaux de l'État sont identiques à ceux du CGAF.
3. Les soldes des comptes mentionnés aux articles X, Y et Z du Projet de Loi de Règlement dont le transfert au compte permanent des découverts du Trésor est proposé à l'article X dudit projet de loi, concordent avec ceux qui apparaissent au développement des comptes du Compte Général de l'Administration des Finances.
4. La balance générale de sortie de XXXX n'est pas exactement reprise en balance d'entrée de XXXX+1. L'écart constaté en débit et crédit entre la gestion XXXX et celle de XXXX+1 est de xxxxxxxx francs.

En outre, les chiffres figurant à chacune de ces balances comportent des incohérences en ce qui concerne les totaux des débits et des crédits.

5. En l'absence d'un compte administratif, le rapprochement entre les comptes de gestion des Comptables de l'État et la comptabilité de l'Ordonnateur n'a pas pu être effectué.

La Cour n'est pas en mesure de déclarer conforme les comptes de gestion des Comptables de l'État et la comptabilité de l'ordonnateur ».

TABLE DES MATIÈRES

SOMMAIRE	4
Liste des tableaux	6
Liste des outils à utiliser	6
Liste des abréviations	7
DÉCISION	8
AVANT-PROPOS	11
INTRODUCTION	12
Contexte du guide	12
Objectifs du guide	12
Élaboration du guide	12
Référentiels de base	14
Structure du guide	14
CHAPITRE 1 : CADRE DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ	15
SECTION I : DÉFINITION ET OBJECTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ	16
A. Définition	16
B. Objectifs de l'audit de conformité	16
SECTION II : TYPES DE CONTRÔLE DES COURS DES COMPTES DE L'UEMOA RELEVANT DU DOMAINE DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ	17
A. Mandat	17
B. Type de contrôle	17
SECTION III : ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ	17
A. Textes législatifs, réglementaires et principes de bonne gestion applicables	17
B. Sujet considéré	18
C. Intervenants	18
SECTION IV : TYPES DE MISSION D'AUDIT DE CONFORMITÉ	19
A. Mission d'appréciation directe	19
B. Mission d'attestation	19
SECTION V : PROCESSUS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ	19
A. Considérations préliminaires	19
B. Prise de connaissance de l'entité	20
C. Évaluation du contrôle interne	20
D. Évaluation des risques	21
E. Élaboration de la stratégie d'audit	21
F. Collecte et évaluation des éléments probants	21
G. Élaboration du rapport	21

SECTION VI : PRINCIPES DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ.....	22
A. Contrôle de qualité	22
B. Gestion et compétence de l'équipe d'audit.....	22
C. Documentation et communication	22
SECTION VII : DISPOSITIONS PRÉPARATOIRES DE L'AUDIT	23
A. Programme annuel de vérification	23
B. Désignation du rapporteur, constitution de l'équipe et établissement de lettre de mission.....	24
C. Lancement de la mission	25
CHAPITRE 2 : PROCÉDURES DES MISSIONS D'APPRÉCIATION DIRECTE	27
SECTION I : PLANIFICATION D'UNE MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE	28
A. Étape 1 : Définition du sujet considéré, des critères et de l'étendue de l'audit.....	28
B. Étape 2 : Détermination du niveau d'assurance à fournir	29
C. Étape 3 : Prise de connaissance de l'entité ou des entités couverte(s) par l'audit	30
D. Étape 4 : Évaluation du système de contrôle interne.....	32
E. Étape 5 : Évaluation des risques	32
F. Étape 6 : Détermination du seuil de signification.....	35
G. Étape 7 : Définition des objectifs et critères d'audit.....	37
H. Étape 8 : Conception de la stratégie et du plan d'audit	39
SECTION II : EXÉCUTION D'UNE MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE	40
A. Étape 1 : Collecte et évaluation des éléments probants	40
B. Étape 2 : Validation des constatations	44
SECTION III : ÉLABORATION DU RAPPORT D'UNE MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE	45
A. Caractéristiques d'un rapport d'audit d'appréciation directe	45
B. Forme et contenu d'un rapport d'audit d'appréciation directe.....	46
C. Adoption et publication du rapport d'audit d'appréciation directe.....	48
SECTION IV : SUITES DE L'AUDIT D'APPRÉCIATION DIRECTE	48
SECTION V : SUIVI DES RECOMMANDATIONS D'UNE MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE	48
SECTION VI : SUPERVISION D'UNE MISSION D'APPRÉCIATION DIRECTE.....	49
A. Rôle du Président de chambre/section.....	50
B. Rôle du Chef de mission (rapporteur).....	51
C. Documentation des travaux	52
CHAPITRE 3 : PROCÉDURES DES MISSIONS D'ATTESTATION.....	61
SECTION I : PLANIFICATION D'UNE MISSION D'ATTESTATION	62
SECTION II : EXÉCUTION D'UNE MISSION D'ATTESTATION	62
SECTION III : ÉLABORATION DU RAPPORT D'AUDIT D'ATTESTATION	62
A. Forme et contenu d'un rapport d'audit d'attestation.....	62
B. Formulation de l'opinion de l'auditeur dans une mission d'attestation.....	63

CHAPITRE 4 : RÈGLES APPLICABLES AU CONTRÔLE DE L'EXÉCUTION DE LA LOI DE FINANCES	67
SECTION I : PRÉALABLES À L'EXÉCUTION DU CONTRÔLE CONDUISANT À L'ÉLABORATION DU RELF	68
A. Élaboration d'un chronogramme pour la production du Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF) et du Projet de Loi de Règlement (PLR).....	68
B. Dépôt des comptes et du Projet de Loi de Règlement.....	68
C. Note d'orientation du Président de chambre/section.....	70
SECTION II : RÉSULTATS GÉNÉRAUX DE L'EXÉCUTION DES LOIS DE FINANCES	71
A. Présentation générale du budget	72
B. Opérations budgétaires	74
C. Opérations de trésorerie	91
D. Résultats de l'exécution des lois de finances	92
E. Gestion des autorisations budgétaires.....	95
F. Contrôle de la gestion des autorisations d'engagement	98
SECTION III : AVIS DE LA COUR SUR LES RAPPORTS ANNUELS DE PERFORMANCE	99
SECTION IV : RÉDACTION ET ADOPTION DU RAPPORT	99
A. Objectifs du RELF	99
B. Contenu du rapport.....	99
C. Procédure d'adoption et de transmission du RELF	100
CHAPITRE 5 : RÈGLES SPÉCIFIQUES APPLICABLES À LA DÉCLARATION GÉNÉRALE DE CONFORMITÉ	101
SECTION I : FONDEMENT JURIDIQUE	102
A. Contenu de la DGC.....	102
B. Documents requis	102
SECTION II : RAPPROCHEMENTS NÉCESSAIRES.....	102
SECTION III : CONTENU DU PRONONCE DE LA DÉCLARATION	102
SECTION IV : RÉDACTION DE LA DÉCLARATION GÉNÉRALE DE CONFORMITÉ	103
SECTION V : ADOPTION ET TRANSMISSION DE LA DÉCLARATION GÉNÉRALE DE CONFORMITÉ.....	103
CHAPITRE 6 : CONTRÔLE DES ORGANISMES PRIVÉS BÉNÉFICIAIRES D'UN CONCOURS PUBLIC OU FAISANT APPEL À LA GÉNÉROSITÉ PUBLIQUE	105
SECTION I : OBJECTIFS DU CONTRÔLE.....	106
SECTION II : DISPOSITIONS PRÉPARATOIRES.....	106
A. Réclamation du compte d'emploi du concours ou de la comptabilité du bénéficiaire du concours	106
B. Lancement de la mission	107
SECTION III : DÉMARCHE POUR LA CONDUITE DE L'AUDIT.....	107
A. Examen sommaire des documents reçus et orientation générale du contrôle	107
B. Évaluation du contrôle interne et élaboration de la stratégie d'audit.....	107

C. Exécution des contrôles.....	107
D. Rédaction et communication du rapport	107

ANNEXES 109

Annexe n°1 : Fiche d'affirmation d'indépendance	111
Annexe n°2 : Feuille de travail sur la détermination du niveau d'assurance.....	113
Annexe n°3 : Feuille de travail sur la définition de l'étendue de l'audit.....	113
Annexe n°4.1 : Feuille de travail sur la prise de connaissance de l'entité	114
Annexe n°4.2 : Feuille de travail sur la revue documentaire.....	115
Annexe n°5.1 : Feuille de travail sur l'évaluation du système de contrôle interne	116
Annexe n°5.2 : Séparation des fonctions	117
Annexe n°6.1 : Questionnaire d'évaluation des risques	118
Annexe n°6.2 : Feuille de travail sur la cartographie des risques	121
Annexe n°6.3 : Feuille de travail sur l'estimation du risque d'audit	122
Annexe n°6.4 : Feuille de travail sur l'analyse des risques.....	122
Annexe n°7 : Feuille de travail sur la synthèse de la détermination du seuil de signification.....	123
Annexe n°8.1 : Stratégie d'audit.....	124
Annexe n°8.2 : Feuille de travail sur la présentation de la stratégie d'audit.....	125
Annexe n°9.1 : Feuille de travail sur le plan d'audit	125
Annexe n°9.2 : Feuille de travail sur le plan d'audit	126
Annexe n°10 : Liste des contrôles pour la planification des vérifications.....	127
Annexe n°11 : Feuille de travail sur les constatations.....	128
Annexe n°12 : Liste de contrôle des feuilles de travail	128
Annexe n°13 : Liste des contrôles pour l'exécution des audits (à la fin de la phase d'exécution).	129
Annexe n°14 : Feuille de travail sur le contenu détaillé de la structure d'un rapport d'audit de conformité.....	130
Annexe n°15 : Liste des contrôles pour la présentation des rapports d'audit	133
Annexe n°16 : Tableau de bord de suivi de mission d'audit	134
Annexe n°17 : Feuille de travail sur le plan d'actions de suivi des recommandations	134
Annexe n°18 : Tableau de codification des composantes de la documentation	135
Annexe n°19 : Modèle de déclaration générale de conformité.....	138
Table des matières.....	139



**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