

COMITE D'HARMONISATION DE L'AUDIT INTERNE (CHAI)

VADEMECUM A L'USAGE DE L'AUDITEUR INTERNE

CONDUIRE ET REALISER UNE MISSION D'AUDIT INTERNE COMPTABLE (MISSION D'ASSURANCE)

SEPTEMBRE 2013



**MINISTÈRE DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT,
DE LA DÉCENTRALISATION ET DE LA FONCTION PUBLIQUE**

Sommaire

Introduction	5
Présentation du vademecum	5
Cadre législatif de la qualité comptable des comptes de l'Etat	5
Cadre de référence de l'audit interne de l'Etat	5
1^{ère} partie : la cartographie des risques comptables, support de la programmation des audits internes comptables	7
1.1 La cartographie des risques comptables, directement liée à la cartographie des processus	7
1.2 La méthode de valorisation de la cartographie des risques comptables	8
1.3 Les différents critères de qualité comptable	9
1.4 La programmation des audits internes comptables	10
2^{ème} partie : la conduite d'une mission d'audit interne comptable	13
2.1 Le cadre général et les acteurs	13
2.1.1 Le cadre général d'une mission d'audit comptable	13
2.1.2 Le rôle des différents membres d'une équipe d'audit	13
2.2 La phase de préparation	15
2.2.1 Le dossier d'audit	17
2.2.2 La lettre de mission	19
2.2.3 La prise de connaissance de l'environnement du domaine audité	21
2.2.4 L'analyse préalable des risques	25
2.2.5 La rédaction du document de cadrage (ou cahier des charges)	29
2.2.6 La réunion d'ouverture	31

2.3 La phase d'évaluation ou phase « terrain »	33
2.3.1 La compréhension de l'activité	35
2.3.2 La préparation des tests	37
2.3.3 L'évaluation du contrôle interne (tests de contrôle interne)	39
2.3.4 L'évaluation de la qualité des données comptables ou transmises au comptable	41
2.4 La phase de restitution	45
2.4.1 La réunion de clôture	47
2.4.2 La rédaction du rapport provisoire	49
2.4.3 Le contradictoire écrit	51
2.4.4 L'élaboration du rapport définitif	53
2.4.5 La transmission du rapport définitif	55
2.4.6 Le suivi des recommandations	57
Annexe : Risques et planification des audits selon différents référentiels	59
Introduction	61
La norme ISO pour le management du risque	61
Le référentiel COSO	62
Les principes généraux de gestion des risques selon l'Autorité des marchés financiers (AMF)	65
La prise en compte de l'analyse des risques selon l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)	67

Introduction

Présentation du vademecum

Ce document a été établi par un groupe de travail interministériel dédié à l'audit comptable et budgétaire, sous l'égide du Comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI). Il est le fruit de plus de 6 mois de partage d'expériences, de mise en commun des supports existants dans les corps ou missions d'audit ministériels ainsi qu'à la Mission nationale d'audit de la DGFIP. Il tend ainsi à valoriser les meilleures pratiques et souligne en particulier l'articulation étroite qui doit être opérée entre l'audit interne comptable et les dispositifs ministériels du contrôle interne comptable.

Cadre législatif de la qualité comptable des comptes de l'Etat

L'article 47-2 de la Constitution dispose en son dernier alinéa que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

L'article 27 de la loi organique sur les lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 dispose par ailleurs que « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

L'article 58-5° de la LOLF confie à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat.

L'article 170 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) précise que « *dans chaque ministère est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable [...]. Le contrôle interne comptable a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable* ».

Cadre de référence de l'audit interne de l'Etat

Le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration prévoit la mise en œuvre, « *dans chaque ministère, (d')un dispositif de contrôle et d'audit internes, adapté aux missions et à la structure des services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge* ».

Il est, par le même décret, créé, « *auprès du ministre chargé de la réforme de l'Etat, un comité d'harmonisation de l'audit interne qui réunit les responsables de l'audit interne dans chaque ministère* ».

Le comité d'harmonisation de l'audit interne est, entre autres missions, « *chargé d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat (CRAIE) et de s'assurer de son application. Il harmonise la méthodologie de*

travail des ministères en matière d'audit et diffuse en leur sein les bonnes pratiques ».

Lors de l'établissement définitif de ce vademecum, le CHAI a adopté les dispositions de la partie obligatoire du CRAIE (code de déontologie, normes de qualification et de fonctionnement, accompagnées d'un glossaire) qui, tout en étant proches de celles diffusées par l'Institute of Internal Auditors (IIA), déclinées en France par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), intègrent les spécificités liées à l'exercice de l'audit interne dans les administrations de l'Etat.

Ces normes seront à compléter par la suite, notamment par la production de normes de mise en œuvre et d'interprétations.

Ce vademecum, conforme aux volets obligatoires du CRAIE, constitue aussi dès à présent un recueil des bonnes pratiques en usage dans les services d'audit ayant participé à sa rédaction, qui, dans le cadre de leurs audits internes comptables, ont vu, notamment, leurs travaux évalués et validés par la Cour des comptes, en référence aux normes internationales.

Un comparatif de plusieurs cadres de référence du management des risques, dont la mise en œuvre est un préalable indispensable à l'élaboration de la cartographie des risques, présentée ci-après, figure en annexe.

1^{ère} partie : la cartographie des risques comptables, support de la programmation des audits internes comptables

1.1 La cartographie des risques comptables, directement liée à la cartographie des processus

Selon le¹, le classement des différentes opérations comptables se fait autour de la notion centrale de processus comptable. Le processus comptable est un ensemble de procédures et tâches réalisées par différents opérationnels, participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun. Le classement des différentes opérations se fait ainsi autour de quatre notions :

Cycle, ensemble de regroupement de processus :

Processus, qui se subdivisent en procédures :

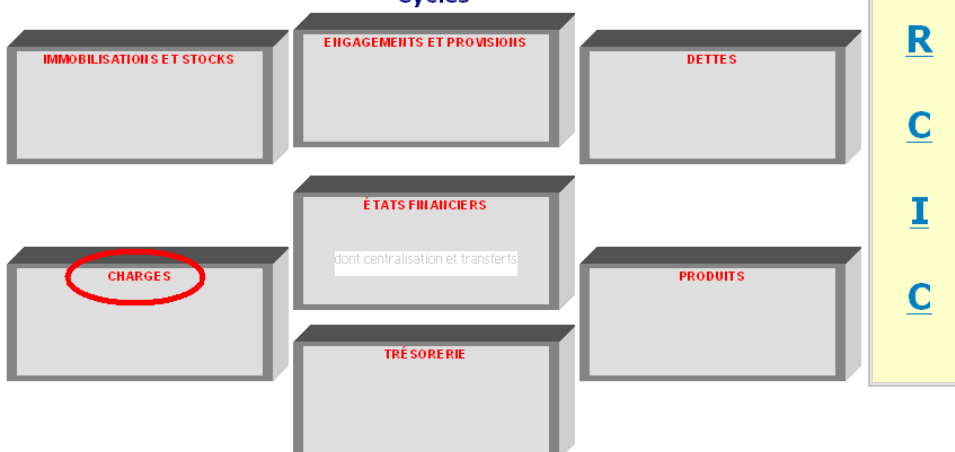
Procédures, qui se subdivisent en tâches :

Tâches, constituant un ensemble indissociable d'opérations.

L'activité comptable de l'État peut être ainsi découpée en cycles homogènes, qui s'articulent entre eux. Ce sont ainsi sept cycles qui ont été identifiés pour cartographier l'activité financière de l'État.

Il s'agit ici des référentiels relatifs
aux processus comptables alimentant la comptabilité générale.

Cycles



Référentiel de contrôle interne organisationnel DDFIP/DRFIP/TG et SCBCM (janvier 2011)

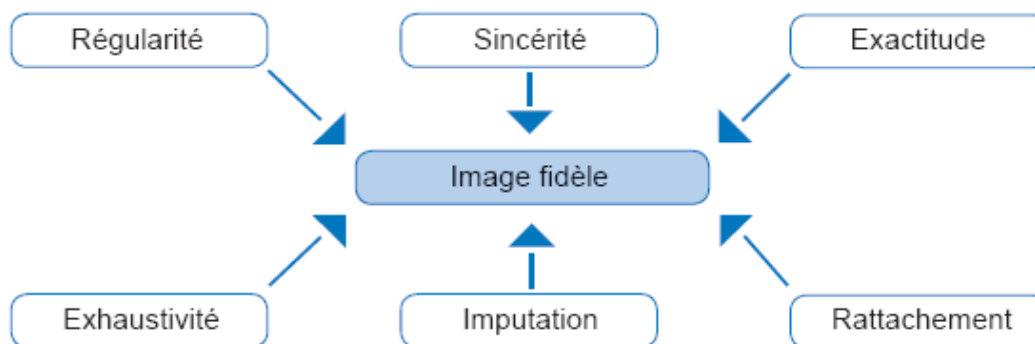
¹ http://www.action-publique.gouv.fr/files/cadre_de_reference_cic_etat.pdf

1.2 La méthode de valorisation de la cartographie des risques comptables

Deux critères sont généralement combinés pour hiérarchiser les risques : leur impact et leur probabilité.

La combinaison de la donnée « impact » et de la donnée « probabilité d'occurrence » de chaque risque est évaluée. Elle est mentionnée dans une cartographie des risques pour identifier les processus pour lesquels une action prioritaire d'audit doit être menée, dans une optique de respect des 6 critères de qualité comptable (régularité, sincérité, exactitude, exhaustivité, imputation, rattachement à la bonne période) qui permettent d'assurer l'image fidèle.

Cela étant, l'impact, appréhendé via les montants financiers concernés, sera pris en compte prioritairement pour la hiérarchisation des risques comptables. Ces montants financiers permettent ainsi de valoriser la cartographie des risques comptables, par processus. Ainsi les risques recensés par processus comptables sont hiérarchisés entre eux en fonction de leurs enjeux financiers.



Source : cadre de référence du CI comptable de l'État

L'identification des risques permet de les hiérarchiser mais surtout de définir les mesures adéquates à mettre en œuvre pour contribuer à leur traitement. La cartographie des risques se doit donc de déboucher naturellement sur l'établissement d'un plan d'action pluriannuel pour traiter les risques détectés.

1.3 Les différents critères de qualité comptable

CRITERES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
Régularité	Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :	
Sous-critère : Réalité	- Les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision), les engagements, ainsi que les charges et des produits en comptabilité, existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère : Justification	- Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.	Toute opération comptable doit s'appuyer sur une pièce probante ; ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
Sous-critère : Présentation et bonne information	- Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.	Ce critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables, ainsi que l'archivage. De manière plus générale, il porte sur « l'auditabilité » des opérations.
Sincérité	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs, des engagements, ainsi que des charges et des produits, enregistrés en comptabilité.	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :	
Sous-critère : Totalité	- Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.	Ce critère implique de s'assurer que des droits ou des obligations de l'entité, figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
Sous-critère : Non-contraction	- Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux	
Imputation	L'information comptable (droits et obligations de l'État) est comptablement enregistrée à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe.	Ce critère prend également en compte l'imputation budgétaire (axe Mission / programme / action, et par nature).
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice	Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée :	
Sous-critère : rattachement à la bonne période	- Les opérations sont comptabilisées dans les plus brefs délais au cours de l'exercice.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie ou pour maîtriser les délais de paiement, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges et des produits.
Sous-critère : rattachement au bon exercice	- La comptabilisation des opérations répond au principe d'indépendance des exercices.	

Source : cadre de référence du CI comptable de l'État

1.4 La programmation des audits internes comptables

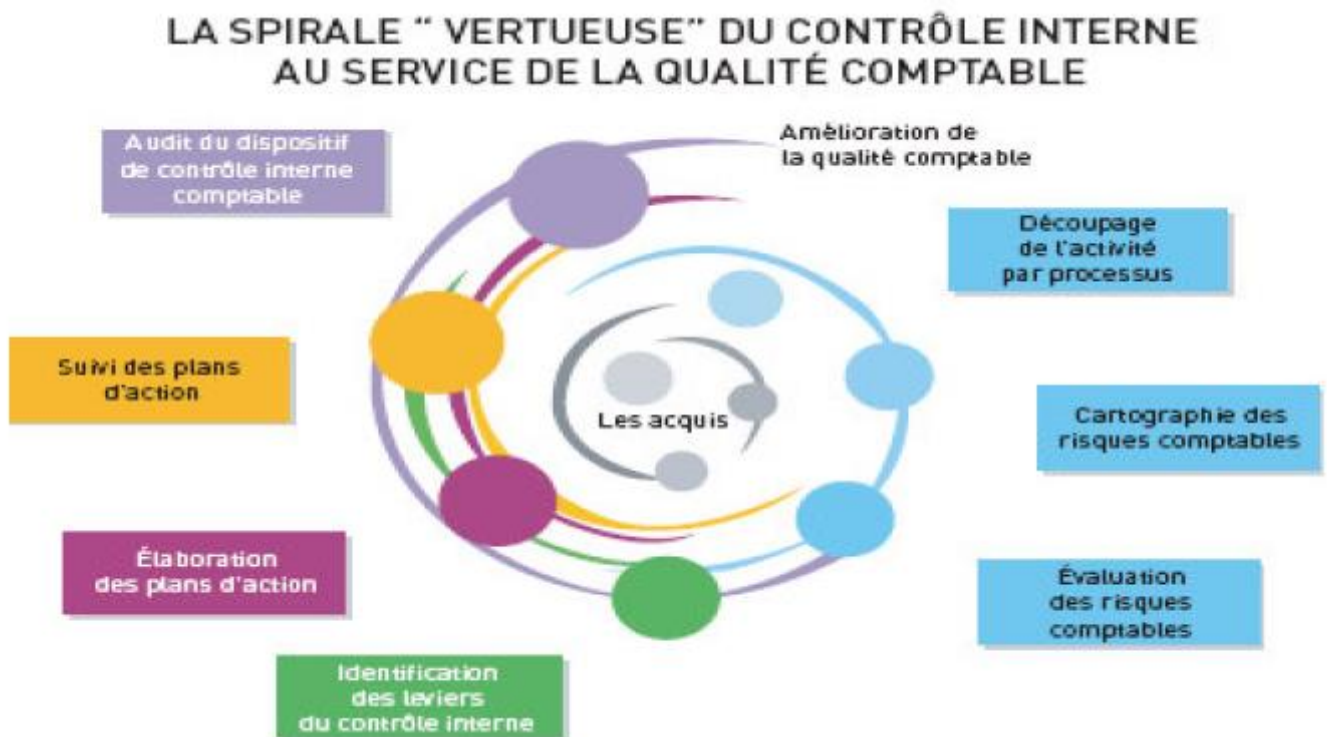
Le contrôle interne comptable de l'État vise ainsi à être structuré en trois phases intégrées qui s'alimentent selon une logique itérative :

1. Identification et hiérarchisation des risques

2. Renforcement du dispositif de contrôle interne

- organisation de la fonction comptable (attribution et séparation des tâches, points de contrôle, sécurisation physique des biens et valeurs) ;
- documentation de l'organisation (organigrammes fonctionnels : OF), des procédures (guides des procédures : GDP) et des risques (référentiels de contrôle interne : RCI) ;
- traçabilité (piste d'audit, archivage des pièces et documents, sécurité informatique).

3. Evaluation (diagnostic, audit interne et externe)



Source DGFIP/MDCCIC

L'évaluation du dispositif de contrôle interne repose ensuite, au gré de la conduite des missions d'audit interne, sur l'analyse de l'effectivité et de l'efficacité du contrôle interne (CI, notamment de ses trois leviers que sont l'organisation, la documentation et la traçabilité).

Cette évaluation s'étend à l'ensemble du CI, c'est-à-dire y compris l'organisation des services, leur fonctionnement, l'informatique, prévus dans l'exécution d'un processus, ou plus globalement sur une entité.

Le programme d'audit interne tiendra également compte par exemple de la date et du résultat des précédentes missions et des changements intervenus dans les processus et l'organisation des structures depuis ces précédents travaux.

L'audit interne doit aussi évaluer le dispositif du contrôle interne dans son ensemble, ceci pouvant être notamment effectué par l'analyse critique de la cartographie : « est-ce que les risques y sont bien recensés ? », et aussi par une synthèse annuelle des travaux d'audit, pouvant permettre d'élaborer un constat plus transverse que simplement mission par mission.

La programmation des audits comptables s'intègre pleinement dans ce schéma. Elle doit viser à couvrir les risques les plus critiques qui sont identifiés dans les cartographies. Elle doit aussi plus globalement permettre d'évaluer le dispositif du contrôle interne comptable, dont sa gouvernance, dans son ensemble.

2^{ème} partie : la conduite d'une mission d'audit interne comptable

2.1 Le cadre général et les acteurs

2.1.1 Le cadre général d'une mission d'audit comptable

Les développements qui suivent sont consacrés spécifiquement à la mission d'audit interne comptable (mission d'assurance).

Appliquée au domaine comptable, la mise en œuvre de la démarche d'audit interne vise donc à réduire le niveau de risque pesant sur la qualité comptable des données de la comptabilité générale de l'Etat.

L'objectif global de qualité comptable est décliné en critères opérationnels définis aussi par le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ; ces critères (cf. supra) doivent être respectés « *depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable* », c'est-à-dire à chaque étape, par chaque acteur et pour chaque opération comptable.

Une mission d'audit interne comptable se déroule ensuite en trois phases : préparation, évaluation ou terrain, restitution. Le suivi du plan d'action complète l'ensemble.

Chaque mission d'audit fait l'objet d'une planification, qui prévoit la durée de chaque grande phase et les principales échéances à respecter (réunion d'ouverture, réunion de clôture, rédaction le cas échéant du rapport d'orientation ou du rapport final...).

Les principes et les modalités de la conduite d'une mission d'audit interne comptable ont aussi été largement décrits dans différents ouvrages² auxquels le lecteur pourra se référer en tant que de besoin.

2.1.2 Le rôle des différents membres d'une équipe d'audit

Le chef de mission, chef d'équipe, chef de file ou coordonnateur

Le chef de mission est chargé parmi les auditeurs d'organiser et d'animer leurs travaux.

Il est responsable du respect des délais devant le superviseur et le responsable de l'audit interne du service d'audit interne.

Les auditeurs participant à la mission

Les auditeurs participent à toutes les phases de travaux de l'équipe sous la direction du chef de mission.

² Par exemple, « la conduite d'une mission d'audit interne » publié par l'IFACI.

Ils peuvent être chargés de la conduite d'une phase ou d'un cycle de l'audit.

Ils peuvent être chargés de l'encadrement d'une partie de l'équipe. Ils signent le rapport définitif.

Le superviseur

Une mission d'audit fait l'objet d'une supervision appropriée. Le superviseur ne participe pas aux travaux d'audit, mais est garant de leur qualité et peut assister aux réunions « clés » lors de la préparation, ainsi qu'aux réunions d'ouverture et de clôture (ou de restitution).

Le superviseur du travail des équipes d'audit³ est un membre expérimenté du service d'audit interne.

A ce titre, le superviseur :

- participe à la rédaction de la lettre de mission ;
- peut participer à des entretiens « clés », (réunions d'ouverture et de clôture, entretiens en phase de prise de connaissance), lors notamment de la détermination des objectifs et du périmètre de la mission ;
- valide, en fonction de la méthodologie retenue par le service d'audit interne, tout ou partie des documents produits par l'équipe d'audit en cours de mission (par la vérification notamment que le programme de travail permet de répondre aux objectifs d'audit, que ce programme de travail approuvé est correctement réalisé, que les éventuels changements sont justifiés et autorisés, et que les papiers de travail contiennent les éléments probants justifiant les constats, conclusions et recommandations de la mission) ;
- supervise la rédaction du rapport provisoire (le rapport doit être exact, objectif, clair, concis, constructif et établi dans les délais fixés) ;
- supervise ensuite l'élaboration du rapport définitif, en s'assurant notamment de l'exploitation par les auditeurs des éléments de réponse transmis par l'entité auditée et l'ensemble des acteurs qui ont eu formellement à répondre aux auditeurs, et le cas échéant de la pertinence et la qualité des nouvelles observations des auditeurs en réponse.

Sa responsabilité porte tant sur le respect de la méthodologie et des délais que sur la robustesse des constats et des conclusions de la mission. L'engagement de cette responsabilité peut notamment se manifester par la signature par le superviseur du rapport d'audit à côté de celles des auditeurs.

Les éléments traçant les travaux de supervision sont conservés dans un dossier dédié.

La charte de l'audit de chacun des ministères, ou les principes directeurs la précisant, peut prévoir les modalités de supervision.

³ En application de la norme 2340 du CRAIE – Supervision de la mission :

« Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué ».

2.2 La phase de préparation

Cette phase consiste à préparer la mission dans ses aspects logistiques et humains (lettre de mission, constitution de l'équipe, etc.) et à conduire une première analyse de type « descendante⁴ » de façon à sérier les risques principaux pesant sur le domaine ou le thème audité et à déterminer les cycles et sous-cycles comptables qui feront l'objet des investigations des auditeurs.

La préparation de la mission d'audit se déroule ensuite en plusieurs étapes.

Elle conduit ainsi à la rédaction d'une lettre de mission et d'un document de cadrage (ou cahier des charges) qui peut être adressé à l'audité avant la réunion d'ouverture ou remis à cette occasion.

La phase de préparation comprend la réunion d'ouverture de l'audit, en présence des audités. Cette réunion peut se faire pendant la phase de préparation, ou à son terme lors du lancement de la phase terrain.

La phase de préparation se décline donc selon les étapes suivantes :

Préparation de la mission	
Nom de la fiche	N° de fiche
Dossier d'audit	2.2.1
Lettre de mission	2.2.2
Prise de connaissance de l'environnement du domaine audité	2.2.3
Analyse préalable des risques	2.2.4
Rédaction du document de cadrage (ou cahier des charges)	2.2.5
Réunion d'ouverture	2.2.6

⁴ Dite « top down ».

2.2.1 Le dossier d'audit

Dossier d'audit	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.1	
Version : 1	Juin 2013

Objectif

Un dossier d'audit est constitué pour chaque mission ; il est structuré en fonction des préconisations de la charte de l'audit interne propre à chaque organisation, ou des principes directeurs les déclinant, propres à chaque ministère.

A minima, il doit comprendre un sous-dossier pour chaque grande phase, préparation, évaluation ou terrain, restitution. Un dossier dédié à la supervision doit aussi être prévu.

Pour que la traçabilité des constats d'audit soit assurée et la révision globale du dossier réalisable, les pièces justifiant les constats apparaissant sur les différents papiers de travail doivent être référencées et conservées dans le dossier.

Méthode

Le dossier d'audit est, dans la pratique, tenu sous une forme physique, et/ou dématérialisée. Quand le choix est fait de tenir le dossier d'audit sur deux supports, ils doivent avoir l'un et l'autre la même structuration, afin de permettre la conservation des documents sous la forme dans laquelle ils ont été recueillis.

Il n'est pas nécessaire de matérialiser ou a contrario numériser des documents, du moment qu'ils sont par ailleurs aisément traçables.

Le dossier d'audit est considéré comme complet lorsqu'en fin de mission il comprend le rapport définitif ainsi que le plan d'action validé.

Points d'attention

- Les accès aux dossiers d'audit, papiers et informatiques, les sauvegardes informatiques des dossiers vivants, de même que l'archivage des dossiers d'audit plus anciens, doivent faire l'objet de procédures appropriées de sécurisation.

2.2.2 La lettre de mission

Lettre de mission	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.2	
Version : 1	Juin 2013

Objectif

La lettre de mission a pour but de donner un cadre précis à la réalisation des investigations qui seront conduites par les auditeurs. En cohérence avec les dispositions législatives et réglementaires, elle donne aux auditeurs, qu'elle désigne nommément, un droit d'accès aux informations nécessaires à la réalisation de l'audit (marchés, données financières et comptables, procédures internes, ...).

Elle peut faire référence à la charte de l'audit interne qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité.

Méthode

La lettre de mission signée par l'autorité compétente définie dans la charte d'audit interne est adressée à l'équipe d'audit et au superviseur. Selon des modalités fixées par chaque ministère, la lettre de mission est transmise aux responsables des entités ou activités directement concernées par l'audit.

Préparée avec ou par l'équipe d'audit, elle fixe le cadre général de l'intervention, l'entité ou le thème audité et les délais à respecter, selon les attentes précisées préalablement par les autorités compétentes.

Elle guide l'ensemble des travaux menés par l'équipe d'audit ou renvoie sur la production d'un document de cadrage ou d'un cahier des charges, qui précisera le cadre d'intervention et les travaux d'audit à conduire, et qui sera soumis à validation conformément à la charte d'audit interne.



Points d'attention

- Les règles de diffusion de la lettre de mission doivent être clairement définies avant sa signature.

2.2.3 La prise de connaissance de l'environnement du domaine audité

Prise de connaissance de l'environnement du domaine audité	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.3	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

L'objectif de cette étape est d'aborder l'environnement de contrôle de l'entité auditée et de débiter l'analyse des risques comptables pesant sur ses activités.

Il s'agit :

- d'apprécier de façon macroscopique le domaine d'activité de l'entité et/ou d'approfondir les aspects techniques du thème ou processus abordé ;
- de collecter les documents et les données comptables pouvant éclairer les auditeurs sur le contexte dans lequel se situe(nt) le (ou les) processus comptable(s) à auditer.

Dans ce cadre de l'audit interne comptable, les auditeurs doivent ensuite recenser tous les éléments concernant le contrôle interne comptable susceptibles d'être mis en œuvre sur le processus.

L'équipe d'audit en déduit les conséquences comptables en termes de risques et d'organisation.

Méthode

Le périmètre d'analyse doit être suffisamment large pour obtenir une vision d'ensemble et acquérir une connaissance la plus précise possible, à ce stade, des processus comptables à enjeux.

L'équipe d'audit veillera ainsi tout particulièrement à replacer la structure ou le processus audité dans son environnement (ministériel ou, le cas échéant, interministériel) et à identifier les différentes parties prenantes des processus audités.

Outils et documents support

Réalisé avant tout déplacement au sein de la (ou des) structure(s) auditée(s), ce travail peut s'appuyer sur :

- les dispositions de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances et notamment ses articles 27 à 31, 54-7° et 58-5° ;
- les dispositions du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;

- le recueil des normes comptables de l'État⁵ ;
- les instructions comptables de l'État ;
- le cadre de référence du Contrôle interne comptable (CIC) diffusé par la Direction générale des Finances publiques (DGFIP) ; les référentiels de contrôle interne ;
- des entretiens de prise de connaissance avec les acteurs des administrations centrales qui sont les « propriétaires métiers » du processus audité ;
- des entretiens de prise de connaissance avec les acteurs des administrations centrales chargés de piloter le contrôle interne ;
- les extractions des applications ministérielles métiers et/ou de CHORUS concernant le domaine audité, permettant de visualiser les enjeux, mais aussi pouvant être utilisées pour construire des échantillons ;
- pour les organismes relevant du titre III du GBCP, le cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables qui leur est applicable⁶ ;
- les référentiels associés à l'utilisation des systèmes informatisés interministériels communs, mis en œuvre dans les domaines comptables et financiers ;
- les notes de service et documents de procédure élaborés par le responsable de la fonction financière ministériel (RFFIM) relatifs à la comptabilité générale et à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne ; la cartographie des risques et le plan d'action ministériel ; les feuilles de route annuelles ; les plans de contrôle de supervision ;
- l'urbanisation du système d'information ;
- les notes d'orientation du contrôle interne comptable diffusées par la DGFIP ;
- les référentiels particuliers applicables aux secteurs d'activité et aux processus audités ;
- les observations d'audit (OA) transmises par la Cour des comptes lors des travaux de certification des comptes les plus récents ;
- la note d'évaluation du contrôle interne (NEC) de la Cour des comptes la plus récente ;
- le dernier rapport du CBCM ;
- les restitutions des comptables en matière de contrôle de la dépense et d'opérations d'inventaire ;

⁵ Annexé à l'arrêté modifié du 21 mai 2004 portant adoption des règles relatives à la comptabilité générale de l'État, cf. site CNOCP : <http://www.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-des-normes-comptables-letat>

⁶http://www.action-publique.gouv.fr/files/cadre_reference_epn.pdf

- les résultats des évaluations par échelle de maturité de la gestion des risques ;
- les documents budgétaires (RAP, PAP) les plus récents ;
- les conclusions des enquêtes et audits précédents (ministériels, interministériels, de la Cour des comptes,...) en relation avec les points audités ;
- à partir des sites internet/intranet accessibles, les documents généraux présentant les caractéristiques des structures auditées (missions, organisation, moyens).

2.2.4 L'analyse préalable des risques

Analyse préalable des risques	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.4	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

A partir des résultats de l'étape précédente, les auditeurs entament une analyse visant à identifier et documenter les risques inhérents qui ont trait au(x) processus comptable(s) ou au(x) domaine(s) audité(s).

Cette analyse doit aboutir à la formalisation d'une matrice d'analyse des risques pesant sur la dimension comptable des activités de l'entité.

La matrice doit permettre :

- de sélectionner les cycles et sous-cycles comptables qui intéressent en priorité l'équipe d'audit dans ses investigations ;
- de présélectionner et pré-évaluer les risques comptables majeurs correspondant ;
- de pré-identifier les activités pouvant être mises en œuvre par l'entité pour maîtriser ses risques.

Cette identification des risques spécifiques permet d'établir le périmètre d'intervention de l'équipe d'audit.

Cette première approche des risques n'est toutefois pas définitive. Elle sera amendée et complétée au cours de l'audit. Sa finalisation permettra d'estimer, en fin de mission, le risque résiduel pesant sur la qualité comptable des données produites par l'entité.

La matrice d'analyse des risques finalisée et synthétisée permettra ainsi d'étayer l'opinion que les auditeurs émettent sur la qualité des dispositifs de maîtrise des risques et au final sur la qualité des données comptables.

L'équipe d'audit devra prendre en compte, dès l'identification des risques spécifiques, les problématiques liées aux systèmes d'information.

Méthode

Il s'agit ainsi :

- d'identifier les activités ayant des implications comptables ;
- de découper les activités en tâches élémentaires ;
- d'identifier la finalité comptable de chacune des tâches ;

- en face de chaque tâche, de déterminer a priori les risques encourus en termes de comptabilité ;
- d'identifier les dispositifs de contrôle interne censés faire échec à ces risques ;
- d'estimer l'existence ou l'absence de ces dispositifs dans l'entité auditée, en l'état actuel des connaissances sur ce dernier ;
- de coter les risques inhérents⁷ (important, moyen, faible) en évaluant l'impact et la probabilité d'occurrence de la réalisation du risque.

Cette analyse des risques s'appuie sur la satisfaction des critères de qualité comptable (chaque risque identifié est mis en correspondance avec le ou les critères de qualité comptable qu'il met en cause).

Actualisée au cours de l'audit, la matrice des risques doit constituer le support principal, la ligne directrice, de la mission d'audit, qu'elle sert à orienter tout au long de son déroulement et dont elle synthétise les résultats :

- l'identification et la cotation du risque inhérent ;
- une analyse théorique des mesures de contrôle interne susceptibles de le maîtriser (« nature des mesures de contrôle interne attendues ») ;
- la description des mesures de contrôle interne définies par l'entité auditée (« réponses d'audit ») ;
- la réalisation de tests destinés à évaluer l'effectivité et l'efficacité des mesures de contrôle interne ;
- l'évaluation du niveau de risque de contrôle interne, c'est-à-dire le risque que le dispositif déployé par l'auditée ne permettra pas de maîtriser (« niveau de risque ») ;
- en combinant le risque inhérent et le risque de contrôle interne, la détermination du niveau de risque résiduel⁸ en fonction duquel les auditeurs définiront l'importance des tests détaillés ;
- la réalisation de tests détaillés afin de conclure sur la qualité des comptes et le degré de maîtrise des opérations du processus comptable audité.

La cotation du risque inhérent résulte pour une large part du jugement professionnel de l'auditeur. Elle doit se fonder le plus possible sur des éléments objectifs récoltés lors de la phase initiale de l'audit dédiée à la prise de connaissance de l'activité.

⁷ Le risque inhérent correspond au risque potentiel qui peut théoriquement survenir si aucun contrôle n'est mis en place pour l'empêcher ou le détecter. Ces risques sont identifiés au regard des objectifs attendus de la tâche.

⁸ Le risque résiduel correspond au risque subsistant après application du contrôle interne et sur lequel les auditeurs doivent conclure.



Points d'attention

- Ce premier travail d'analyse théorique est réalisé avant tout déplacement sur place. Il a principalement pour vocation de pousser les auditeurs à réfléchir sans a priori sur les processus comptables pouvant être audités.
- Le travail de cotation préalable des risques n'est pas anodin puisque c'est sur lui que repose en grande partie la stratégie d'audit.

2.2.5 La rédaction du document de cadrage (ou cahier des charges)

Rédaction du document de cadrage (ou cahier des charges)	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.5	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

L'analyse de l'environnement du domaine audité et l'analyse préalable des risques aboutissent à la rédaction d'un document de cadrage (ou cahier des charges).

Le document de cadrage a pour but de présenter les enjeux de l'audit et la façon dont l'équipe d'audit a circonscrit son intervention. Il est rédigé par l'équipe d'audit à partir de la lettre de mission et de l'identification préalable des risques.

Il peut être transmis aux autorités hiérarchiques compétentes.

Il peut être transmis à l'entité audité afin que celui-ci comprenne la logique de l'audit et puisse s'organiser en conséquence.

Outils et documents support

Le document de cadrage s'attachera à :

- présenter de manière précise l'objet de la mission, la logique des investigations et les orientations incluses dans la lettre de mission ;
- présenter le champ de l'audit en faisant référence aux missions et activités de l'entité audité, au périmètre comptable concerné, aux risques identifiés par l'équipe d'audit (issus du tableau des risques), aux référentiels utilisés, aux entités au sein desquelles l'équipe interviendra et enfin aux relations existant entre ces différentes entités ;
- décrire le déroulement théorique de la mission en précisant les modalités pratiques à préparer par l'audit ;
- fixer le calendrier de la mission ;
- décrire la composition de l'équipe.



Points d'attention

- Recenser et sélectionner les sites ou services rentrant dans le champ de l'audit.
- S'assurer que les audités seront disponibles sur la période de l'audit sur place.

- Soumettre, le cas échéant, le document de cadrage aux autorités hiérarchiques compétentes.
- Transmettre éventuellement le document de cadrage à l'entité auditée avant la réunion d'ouverture (de manière à lui laisser l'opportunité de réagir le cas échéant dès la réunion d'ouverture sur l'analyse préalable des risques).

2.2.6 La réunion d'ouverture

Réunion d'ouverture	
Phase : Préparation	
Fiche n°2.2.6	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Au cours ou à l'issue de la phase de préparation, une réunion d'ouverture de l'audit doit être organisée avec les audités (dont le responsable de l'entité, dans la mesure du possible).

Cette réunion associe les auditeurs choisis pour réaliser la mission quel que soit leur ministère d'appartenance.

La réunion d'ouverture a pour objet de présenter à l'audité les enjeux de l'audit, son cadre général et les modalités pratiques de son déroulement (notamment son calendrier). Elle est également l'occasion d'un premier échange direct sur les problématiques comptables spécifiques rencontrées par l'entité.

Elle permet aux auditeurs :

- d'identifier les acteurs concernés, les enjeux et les éléments de contexte spécifiques,
- d'organiser les premiers entretiens à conduire au titre de la phase d'évaluation,
- de solliciter les premiers éléments documentaires.

La réunion d'ouverture est aussi l'occasion pour l'audité de réagir sur le contenu du document de cadrage s'il lui a été transmis en préalable, par exemple en donnant une appréciation sur les éléments financiers ayant servi à coter le risque brut.

Elle donne lieu, le cas échéant, à un compte rendu diffusé aux participants.

Elle ouvre la phase d'évaluation (ou phase « terrain ») de l'audit.



Points d'attention

- Ne pas négliger l'aspect pédagogique de la réunion, de manière à éviter tout malentendu avec les audités.

2.3 La phase d'évaluation ou phase « terrain »

Cette phase se déroule au sein de l'entité auditée et a pour but de vérifier la réalité des risques comptables identifiés lors de l'analyse préalable des risques (réalisée lors de la phase d'étude).

Pour des audits de processus notamment, plusieurs sites peuvent être audités, l'évaluation des risques comptables se faisant ensuite par consolidation des travaux.

Plusieurs possibilités existent pour cette consolidation, pouvant être rendue difficile notamment en cas de résultats hétérogènes :

- les travaux d'audits, tests notamment, font apparaître une erreur chiffrée ; une rectification comptable pourra alors être si besoin enregistrée ;
- les risques font apparaître des défaillances variables entre les différents sites lors de la mesure de l'effectivité et l'efficacité des dispositifs du CI, avec des risques de contrôle interne également variables ; la situation va nécessiter de la part de l'auditeur une analyse qui doit reposer sur le principe de prudence : si un des sites fait supporter sur le processus un risque fort, la cotation d'ensemble du risque doit rester élevée. Mais ceci pourrait être minoré (jugement de l'auditeur) s'il s'agit de tâches de portée mineure dans le processus.

La phase terrain consiste à prendre connaissance des conditions de mise en œuvre des processus audités, (questionnaires de prise de connaissance, QPC), à circonscrire précisément les dispositifs de contrôle interne existants et à en évaluer l'effectivité par une série de questionnaires⁹ et tests associés¹⁰.

Elle se termine par des tests réalisés sur les états comptables et financiers (tests de données comptables) dont la nature ou la portée peuvent dépendre des résultats des tests de contrôle interne¹¹.

Partant des travaux de la phase de préparation menés selon une approche théorique et documentaire, l'équipe d'audit se rend au sein de l'entité auditée pour :

- poursuivre sa mission selon une approche factuelle ;
- confronter les deux approches, théorique et factuelle.

Il s'agit pour les auditeurs, dans le périmètre qu'ils ont défini dans le document de cadrage, de reprendre chacune des tâches réalisées, de décrire les procédures mises en œuvre afin de détecter la réalité des zones de risques.

Cette phase s'achève par la réalisation de tests d'audit.

Après avoir analysé la couverture des risques inhérents par les dispositifs de contrôle interne mis en place par les entités auditées, ils doivent s'assurer de leur correct fonctionnement, évaluer les risques non couverts (par détermination d'un risque dit de contrôle interne) et tester, in fine, la fiabilité du processus de production de données comptables (par détermination du risque dit « résiduel »).

⁹ Cf. questionnaires de contrôle interne (QCI).

¹⁰ Cf. tests de contrôle interne, principalement documentaires : présence et exactitude de l'organigramme fonctionnel, effectivité de la diffusion de consignes, traçabilité des revues des habilitations informatiques...

¹¹ Cf. tests dits « de permanence » sur échantillon réduit, ou « détaillés » sur un plus large échantillon s'il apparaît au niveau des QCI ou des tests de permanence que les mesures de contrôle interne attendues sont inappliquées.

La phase d'évaluation de la mission d'audit se déroule ainsi, en étapes qui ne sont pas nécessairement successives :

Phase terrain	
Nom de la fiche	N° de fiche
Compréhension de l'activité	2.3.1
Préparation des tests	2.3.2
Evaluation du contrôle interne	2.3.3
Evaluation de la qualité des données comptables ou transmises au comptable	2.3.4

2.3.1 La compréhension de l'activité

La compréhension de l'activité	
Phase : Terrain	
Fiche n°2.3.1	
Version : 1	Juin 2013

Les auditeurs se consacrent tout d'abord à une étape de prise de connaissance approfondie du domaine audité dans sa réalité concrète, orientée vers la compréhension d'ensemble des activités et de leur traduction en données comptables.

Cette étape est essentielle à la qualité de la mission, car elle permet par la suite aux auditeurs de réaliser des évaluations et de formuler des recommandations les plus pertinentes possibles, connectées aux enjeux et contraintes opérationnels.

Objectifs

Il s'agit pour les auditeurs d'analyser la mise en œuvre des processus au sein de l'entité, d'identifier les dispositifs de contrôle interne réellement mis en place et d'adapter aux réalités rencontrées l'analyse des risques initialisée dans la phase de préparation.

L'étape de compréhension de l'activité consiste alors en l'analyse des opérations réalisées par l'entité auditée. Cela se traduit par l'analyse concrète des processus, procédures et tâches ayant une influence sur la qualité comptable.

La pertinence des tests et des jugements qui en seront tirés ultérieurement dépend de la précision et de la rigueur de l'étape de compréhension de l'activité.

Cette analyse doit conduire à une actualisation de la matrice d'analyse des risques, qui peut consister en un affinement de l'évaluation du risque inhérent ou en un filtrage des dispositifs clefs de contrôle interne comptable identifiés.

Méthode

Cette étape est menée en :

- conduisant des entretiens avec les responsables opérationnels de l'entité et les agents d'exécution de chacune des tâches ou opérations identifiées ;
- exploitant, le cas échéant, des questionnaires de prise de connaissance (QPC) ;
- collectant et analysant l'ensemble des procédures de l'entité, la documentation relative au contrôle interne, les notes ou instructions d'organisation des différentes cellules constituant l'entité ;
- établissant des diagrammes descriptifs des procédures et processus mis en œuvre (description graphique de processus, diagramme de circulation des flux) de manière à décrire la réalité telle qu'elle est constatée par les auditeurs ;

- établissant le cas échéant, une cartographie des systèmes informatiques utilisés dans le cadre des processus comptables.

Tous les entretiens font l'objet d'un compte-rendu rédigé sur un papier de travail référencé qui peut être complété par des schémas.

Ces comptes rendus peuvent être soumis à la validation des entités auditées qui s'engagent ainsi sur le constat initial porté sur la structuration de son contrôle interne.

L'analyse parallèle des papiers de travail, des diagrammes de flux et des référentiels de contrôle interne doit permettre d'adapter et d'actualiser le tableau des risques, conçu en phase de préparation, à la situation effective au sein de l'entité auditée : ajustement du descriptif des procédures, affinement de l'évaluation du risque inhérent et description des dispositifs clefs de contrôle interne comptable identifiés.

Les documents de travail produits doivent avoir les qualités suivantes :

- rester synthétiques et factuels (et non décrire exhaustivement les procédures à mettre ou mises en œuvre) ;
- décrire le fonctionnement effectif (et non le fonctionnement théorique ou envisagé) ;
- être issus d'une approche pluridisciplinaire des activités (comptabilité, systèmes d'information, opérations, gestion...), et d'une approche assurant les relations (ou interfaces) entre les différents processus ;
- respecter un cadre de documentation homogène.

Outils

Au cours de cette phase, l'équipe d'audit doit identifier et analyser les dispositifs de contrôle interne. Dans ce but, elle vérifie que les données comptables critiques sont toutes fiabilisées par au moins un dispositif de contrôle interne.

Pour identifier les mesures de contrôle interne adéquates, ils peuvent s'appuyer sur un questionnaire de contrôle interne (QCI) qui recense les questions permettant de circonscrire dans le détail les dispositifs de contrôle interne. Ces questionnaires sont également utiles pour conduire des entretiens avec les responsables opérationnels et les agents chargés des tâches d'exécution.



Points d'attention

- Les questionnaires ne doivent pas aboutir à donner un caractère directif aux entretiens ou à figer le déroulement de ces échanges.
- L'ensemble des comptes rendus d'entretien, ainsi que les documents associés fournis par l'audit, doivent être référencés et archivés.

2.3.2 La préparation des tests

La préparation des tests	
Phase : Terrain	
Fiche n°2.3.2	
Version : 1	Juin 2013

Les conclusions des travaux réalisés lors de l'étape précédente conduisent à la mise à jour de la matrice des risques et à une première analyse qui peut conduire à la rédaction d'un rapport d'orientation destiné à préparer la phase de tests.

La rédaction de ce document est facultative.

Objectifs

L'analyse des auditeurs, éventuellement formalisée dans un rapport d'orientation, a pour but de faire converger l'analyse documentaire et théorique menée en début de mission lors de la phase de préparation, et l'analyse factuelle de la phase « terrain » de l'étape de compréhension de l'activité.

Cette comparaison apporte une vision claire des processus à risques, des dispositifs de contrôle interne actuels et des lacunes existantes. Elle permet de préciser les zones à risques qui seront analysées en détail dans les phases de tests.

Méthode

Les documents établis par la mission à ce stade demeurent internes à l'équipe d'audit. Ils ne sont pas adressés à l'audité.

Ils permettent d'établir une synthèse des forces et faiblesses de l'entité que les phases de tests permettront d'évaluer de façon objective.

A ce stade, les constats sur les problématiques majeures du contrôle interne comptable et sur la qualité comptable sont bien identifiés par les auditeurs.

Outils et documents support

Lorsqu'un rapport d'orientation est établi, il peut comporter :

- une description de l'entité, de son activité, des données comptables qu'elle produit, de l'environnement de contrôle et du dispositif de contrôle interne comptable ;
- présentation des problématiques comptables des processus audités et des orientations des tests de détail à conduire.

En parallèle des travaux de rédaction des documents d'analyse, l'équipe d'audit définit :

- le programme des étapes d'évaluation du contrôle interne et de contrôle des états financiers ;
- le choix des tests et outils qui seront mis en œuvre dans les phases de tests.

Le cas échéant, il est procédé à un ajustement des ressources consacrées à l'audit (auditeur, budget, calendrier).



Points d'attention

- Lorsqu'il est établi, le rapport d'orientation permet au superviseur de suivre le déroulement des travaux, de vérifier que les travaux prévus ont été réalisés et leur traçabilité assurée.
- Le cas échéant, il permet à un auditeur, nouvellement associé à la mission, de prendre connaissance du sujet.

2.3.3 L'évaluation du contrôle interne (tests de contrôle interne)

L'évaluation du contrôle interne (tests de contrôle interne)	
Phase : Terrain	
Fiche n°2.3.3	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Cette étape consiste, après un éventuel approfondissement de l'identification précise des activités de contrôle, à :

- confirmer la compréhension des dispositifs de contrôle interne de l'entité ;
- vérifier que tous les risques identifiés sont bien couverts par un ou plusieurs dispositifs de contrôle interne pertinents ;
- s'assurer que les dispositifs de contrôle interne annoncés existent et qu'ils fonctionnent ;
- réaliser une première évaluation de l'efficacité du contrôle interne et du risque résiduel attendu ;
- tester la permanence de ces activités ainsi que leur efficacité.

Les résultats constatés permettent d'orienter les tests qui seront réalisés sur les données comptables.

Cette étape permet également d'évaluer les risques non couverts par le contrôle interne.

Méthode

Une fois que la description des dispositifs de contrôle interne est stabilisée, les auditeurs testent leur fonctionnement. Ils peuvent le faire en réalisant deux principaux types de tests :

- des tests de permanence : il s'agit de vérifier qu'une activité de contrôle est bien en place ;
- des tests de cheminement : il s'agit de suivre une information et vérifier qu'elle passe bien par tous les points de contrôle qu'elle est censée subir.

Les auditeurs ne se limitent pas au seul constat. Ils doivent identifier l'origine des déficiences. La recherche des causes peut conduire à l'analyse exhaustive d'un domaine ou d'un processus.

Tout test fait l'objet d'un papier de travail retraçant l'objectif du contrôle, les résultats obtenus, la description du travail réalisé, les points relevés, les causes détectées et les recommandations apportées.

L'ensemble des travaux menés par les auditeurs les conduit à coter le contrôle interne dédié à chaque tâche.

Cette évaluation fonde une nouvelle mise à jour de la matrice des risques initiale et sera utilisée pour décider de l'amplitude des tests de données comptables à mener dans le cadre du contrôle des états ou informations comptables.



Points d'attention

- L'ensemble des papiers de travail lié aux tests, ainsi que les documents associés, doit être référencé et archivé.
- Ces tests, qui visent à s'assurer de l'effectivité des mesures de contrôle interne identifiées dans le référentiel de contrôle interne, sont des documents internes à la mission d'audit et peuvent exceptionnellement donner lieu à un échange avec les audités.

2.3.4 L'évaluation de la qualité des données comptables ou transmises au comptable

Evaluation de la qualité des données comptables ou transmises au comptable	
Phase : Terrain	
Fiche n°2.3.4	
Version : 1	Jun 2013

Objectifs

Une fois que les dispositifs de contrôle interne ont été évalués, les auditeurs doivent s'assurer que les données produites par leur ministère et transmises au comptable public sont fiables.

Ils vont ainsi tester la fiabilité du processus de production de données comptables, en partant des données comptables et en évaluant les impacts de la plus ou moins grande maîtrise des critères de qualité comptable.

In fine, les tests de données comptables permettent d'apprécier objectivement la portée de l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

Méthode

Pour réaliser ces tests, plusieurs outils peuvent être utilisés :

- l'observation d'un phénomène ayant une traduction comptable (un contrôle de caisse, un inventaire de stocks ou d'immobilisations corporelles, un décompte d'effectifs,...) ;
- le rapprochement (rapprochement de données inscrites dans les comptes avec des données extra-comptables comme, par exemple, des pièces de marché ou des comptes rendus d'inventaire) ;
- la confirmation par un tiers (informations détenues par le comptable public, France Domaine, des clients, des fournisseurs) ;
- le sondage (détermination d'un échantillon de pièces justificatives à vérifier).

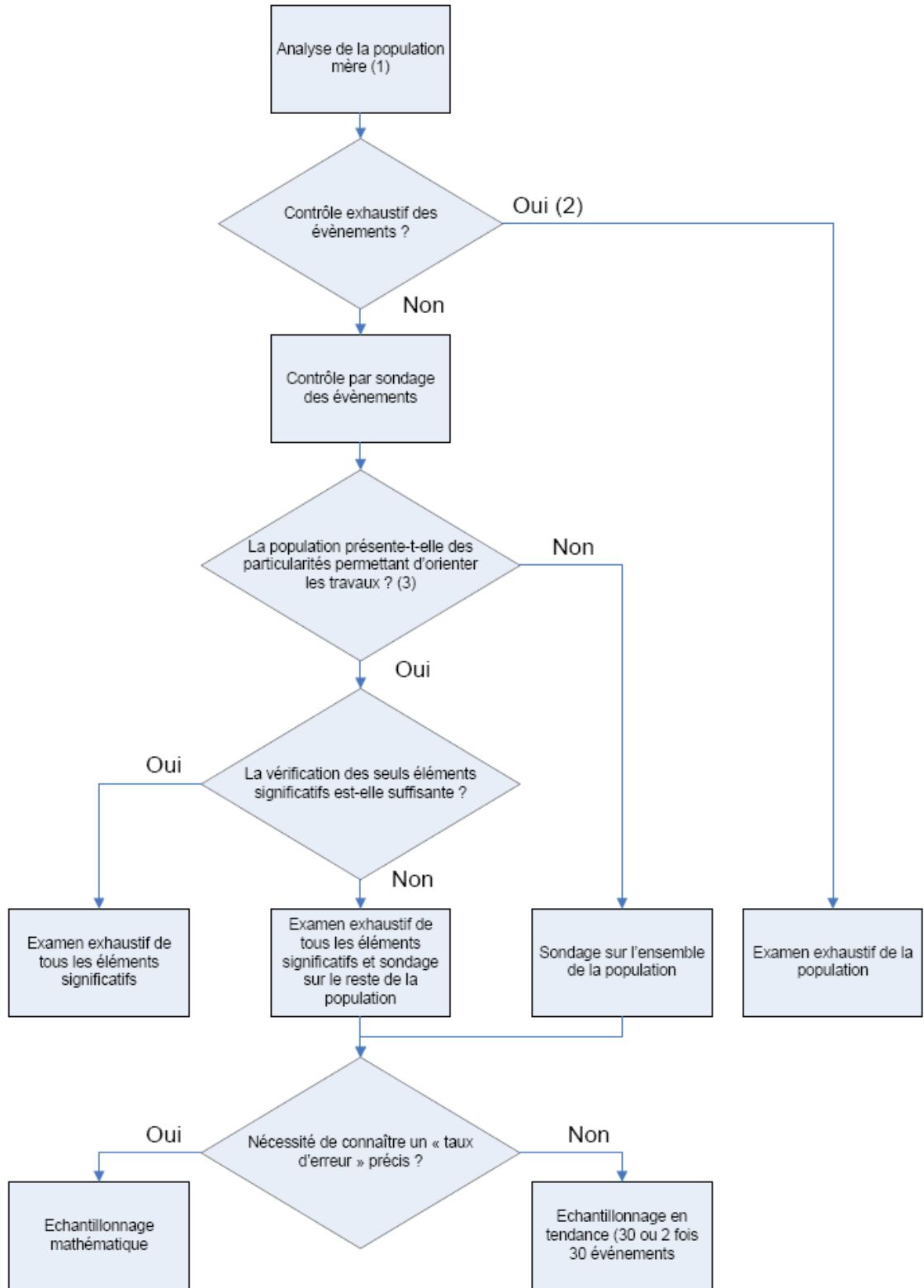
Le choix de l'utilisation d'un échantillonnage statistique ou non, doit systématiquement être posé :

- L'échantillonnage statistique permet à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, dont la taille ne permet pas une analyse exhaustive, d'extrapoler à l'ensemble de la population les observations effectuées sur l'échantillon ;
- L'échantillonnage non statistique permet à partir d'un (ou plusieurs) échantillon(s) prélevé(s) aléatoirement (ou non) dans une population de référence, dont la taille ne permet pas une analyse exhaustive, de dégager un enseignement concernant la population observée.

Avantages et limites des tests

Avantages	Limites
<p>Etudier les caractéristiques d'une population dont la taille ne permet pas une analyse exhaustive.</p> <p>Extrapoler (en cas d'utilisation d'un échantillonnage statistique) à l'ensemble de la population les observations effectuées sur l'échantillon, avec une précision spécifiée.</p> <p>Permettre éventuellement de dégager un enseignement (en cas d'utilisation d'un échantillonnage non statistique) des principales caractéristiques de la population observée.</p>	<p>L'utilisation d'échantillons non statistiques ne permet de dégager que des tendances lors de l'examen des populations observées.</p> <p>L'utilisation d'échantillons statistiques peut poser dans certains cas des difficultés d'extrapolation au niveau national (ex : incidences des effets de tailles entre les directions ou incidences des politiques locales sur les populations examinées).</p> <p>Le temps consacré à l'analyse des individus de l'échantillon peut être un frein à l'utilisation des échantillonnages statistiques.</p> <p>L'utilisation des échantillons suppose une analyse préalable rigoureuse des populations étudiées (ex : périmètre exact ; existence ou non de sous-populations au sein de la population mère...).</p> <p>L'utilisation des échantillons suppose une bonne qualité des données du système d'information.</p>

CHOIX D'UNE METHODE D'ECHANTILLONNAGE



(1) : La population mère est ciblée en fonction des objectifs de l'audit. Exemples : nécessité d'examiner les sous populations (afin d'en écarter tout ou partie) ainsi que les périodes de référence.

(2) : Concerne surtout des audits comptables et financiers (analyse de comptes par exemple) ou des anomalies importantes (ex : cas de fraudes) dans la mesure où les travaux peuvent être menés par le service d'audit dans le cadre d'un rapport enjeu/ investissements acceptable.

(3) Exemples : la population suit la règle de distribution des 20/80 ; la population suit la loi des nombres premiers ; des événements au sein de la population (en raison de leur particularité ou parce qu'ils présentent des anomalies apparentes) méritent d'être examinés plus attentivement (ou méritent d'être écartés).



Points d'attention

- L'ensemble des papiers de travail lié aux tests, ainsi que les documents associés, doit être référencé et archivé.
- La méthode d'échantillonnage retenue doit être précisée pour chacun des tests réalisés de manière notamment à pouvoir reproduire le test si nécessaire.

2.4 La phase de restitution

La phase de restitution de l'audit aboutit à la diffusion d'un rapport. Elle comporte les quatre étapes principales suivantes :

Phase de restitution	
Nom de la fiche	N° de fiche
Réunion de clôture	2.4.1
Rédaction du rapport provisoire	2.4.2
Contradictoire écrit	2.4.3
Elaboration du rapport définitif	2.4.4
Transmission du rapport définitif	2.4.5

2.4.1 La réunion de clôture

Réunion de clôture	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.1	
Version : 1	Juin 2013

L'audit intègre une réunion de clôture.

Objectifs

La réunion de clôture permet à l'équipe d'audit une première formalisation de la synthèse de ses travaux. Elle constitue aussi la première communication formalisée et systématique de ses travaux aux audités. Il est souhaitable que le chef de l'entité auditée participe à cette réunion.

Elle est l'occasion pour les audités d'avoir une vision globale des travaux de l'audit et une prise en compte des constats et des recommandations.

Elle leur permet de :

- faire valoir d'éventuels points qui auraient été partiellement ou pas pris en compte par les auditeurs
- exprimer des éléments d'analyse ou leur point de vue éventuellement différent de celui des auditeurs ;
- prendre connaissance des points forts identifiés
- prendre connaissance des points motivant des recommandations et de se prononcer sur pertinence de ces dernières et sur leur applicabilité.

Méthode

La réunion de clôture intervient dans la dernière semaine de la phase d'évaluation, alors que l'ensemble des constats et recommandations a été arrêté au sein de l'équipe et validé par le superviseur de la mission.

Elle peut être précédée, à l'issue de la phase d'investigations sur place, d'une réunion de restitution « à chaud ». A l'occasion de celle-ci, les auditeurs peuvent faire une présentation de leurs premières observations, en rappelant, cependant, leur caractère provisoire et l'absence de mise en perspective des constats à ce stade.

Pour préparer la réunion de clôture, les auditeurs établissent la liste des constats et des recommandations à partir des constats relevés dans les papiers de travail.

La réunion de clôture doit permettre de présenter aux audités et de faire valider tous les constats et les projets de recommandations établis par les auditeurs.

Ensuite, selon les méthodologies propres à chaque ministère :

- soit, la réunion de clôture donne lieu à compte rendu, soumis à validation, ce qui permet aux audités de réagir par écrit au titre de la phase contradictoire ; dans ce modèle, le rapport provisoire est adressé aux directions ou services des administrations centrales propriétaires des processus métiers concernés ;
- soit les audités sont destinataires directement du rapport provisoire qui sert ainsi de support à la phase contradictoire.

Outils et documents support

Pour chacun des processus audités, les auditeurs présentent aux audités, sous la forme d'un tableau de synthèse, les risques identifiés, les principaux constats et, pour chacun d'eux, les recommandations envisagées.



Points d'attention

- Le travail de synthèse lié à la préparation de la réunion de clôture est fondamental puisqu'il aidera ensuite à la rédaction du rapport provisoire.
- L'échelle de maturité de la gestion des risques de la DGFIP peut être utilisée pour illustrer l'évaluation du contrôle interne¹².



12

[Echelle de maturité de la gestion des risques](#)



[Mode opératoire de l'échelle de maturité de la gestion des risques](#)

2.4.2 La rédaction du rapport provisoire

Rédaction du rapport provisoire	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.2	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Le travail de l'équipe d'audit est retracé et synthétisé dans un rapport provisoire.

Le rapport provisoire est adressé aux responsables désignés pour mettre en œuvre les recommandations.

Le rapport provisoire est rédigé par les auditeurs. Il présente les constats effectués et propose des recommandations.

Il est signé par chacun des membres de l'équipe d'audit et le cas échéant par le superviseur de la mission.

Méthode

La rédaction du rapport provisoire et de ses éventuelles annexes consiste en une reprise du rapport d'orientation et des documents de travail rédigés tout au long de la mission.

La rédaction est suivie formellement par le superviseur.

Les auditeurs ne se limitent pas au seul constat de déficiences de contrôle interne, mais formulent des recommandations visant à corriger ces déficiences.

Pour ce faire, les auditeurs doivent identifier les causes des déficiences prouvées (par des tests, des questionnaires ou des entretiens). L'analyse causale a ainsi pour but d'assurer que les recommandations formulées visent, non pas tant à supprimer le symptôme identifié lors de l'audit, qu'à en traiter les sources qui peuvent générer d'autres déficiences de même nature ou de nature différente.

Les recommandations doivent être une réponse, directe et logique, aux risques identifiés ainsi qu'aux faiblesses et dysfonctionnements constatés.

Les éléments techniques qui nécessitent des développements particuliers peuvent être renvoyés en annexe.

Le corps du rapport est volontairement limité en volume. Il fait apparaître les points les plus importants. Il est introduit par une synthèse.

Outils et documents support

Les constats et les recommandations peuvent être formalisés à partir de FRAP (fiche de révélation et d'analyse de problème).



Points d'attention

- La qualité du rapport provisoire dépend de celle du rapport d'orientation (s'il est établi).
- Les points positifs identifiés durant l'audit sont mentionnés en tant que tels.
- Tous les responsables de mise en œuvre de recommandations sont destinataires de tout ou partie du rapport provisoire, qu'ils appartiennent ou non à l'entité auditée.
- Une recommandation est formulée avec un verbe à l'infinitif qui indique l'action ou les actions à mener.
- La recommandation s'adresse à un service ; elle ne désigne pas une personne nommément.
- La recommandation est précise et doit pouvoir être mise en œuvre le plus facilement possible par l'audité (bannir les pétitions de principe ou les déclarations d'intention).
- Chaque recommandation doit être fondée sur l'analyse du dysfonctionnement détecté.
- La date de la mise en œuvre attendue de l'action doit être clairement définie.
- La formulation des recommandations doit permettre aisément le suivi de leur mise en œuvre.
- Les recommandations jugées prioritaires sont identifiées et donneront lieu à un suivi particulier.

2.4.3 Le contradictoire écrit

Contradictoire écrit	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.3	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Le contradictoire écrit a pour but d'identifier clairement ce sur quoi l'audité s'engage en matière de mise en œuvre des recommandations émises par les auditeurs.

Le contradictoire écrit permet à l'audité de répondre, le cas échéant, au compte rendu de la réunion de clôture et au rapport provisoire.

Méthode

Lors de l'envoi du compte rendu de la réunion de clôture ou du rapport provisoire, l'audité est invité à se prononcer, dans un délai qui ne peut être réduit à moins de 15 jours, sur chacun des constats et des recommandations.

Deux cas de figure sont alors possibles :

- soit, il s'agit d'un audit concernant plus particulièrement une entité ou structure : celui-ci/celle-ci est invité(e) à présenter un plan d'action assorti d'échéances de réalisation ;
- soit, il s'agit d'un audit de processus ayant donné lieu à un déroulement des travaux sur plusieurs sites (notamment dans plusieurs services déconcentrés) : le plan d'action sera demandé aux directions ou services des administrations centrales « propriétaires » des processus métiers concernés.

Pour chacune des recommandations du rapport provisoire, l'audité doit indiquer son acceptation, totale ou partielle, ou bien son refus.

S'il accepte tout ou partie d'une recommandation, l'audité doit aussi valider ou préciser l'échéance de mise en œuvre et les modalités de sa mise en œuvre.

Si une recommandation est refusée, notamment pour des raisons avancées de coût de mise en œuvre, les auditeurs et le superviseur doivent en informer le responsable du service d'audit. S'il apparaît que l'audité par ce refus, a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer trop élevé, la question doit être portée auprès du supérieur hiérarchique de l'audité. Si le problème n'a pas été résolu, il doit être soumis au Comité d'audit interne.

L'audité est libre, par ailleurs, de faire tous les commentaires qu'il souhaite sur les constats et recommandations.

La date de réponse attendue est précisée dans la lettre d'envoi du rapport provisoire.



Point d'attention

- Fixer dans la lettre d'envoi, le délai maximal du contradictoire de manière à ne pas retarder la diffusion du rapport définitif.

2.4.4 L'élaboration du rapport définitif

Elaboration du rapport définitif	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.4	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

A l'issue de la phase contradictoire et de la réunion de clôture (ou restitution) les auditeurs doivent transformer le rapport provisoire en rapport définitif, qui seul sera communicable

Méthode

Le rapport définitif se construit à partir :

- de la validation, implicite ou explicite, par l'audité, des observations formulées par les auditeurs ;
- de la réaction de l'audité aux recommandations (faisabilité, calendrier...), ceci devant aboutir à la production du plan d'action par les audités ou le « propriétaire » du processus.

Le superviseur, lors de la préparation du rapport définitif, s'assure notamment de la bonne exploitation par les auditeurs de ces éléments de réponse transmis par l'audité et, le cas échéant, de la pertinence et la qualité des nouvelles observations des auditeurs en réponse.

Le rapport définitif intègre donc, le cas échéant, les modifications pouvant être retenues dans le cadre de la phase contradictoire et le plan d'action produit par les audités ou le « propriétaire » du processus.

Point d'attention

- En cas de désaccord ne pouvant être résolu en phase contradictoire, le rapport définitif indique la position des audités en regard de celle des auditeurs.
- En cas d'absence de réponse écrite des audités dans le cadre de la phase contradictoire, il appartient au superviseur d'alerter le responsable du service d'audit interne afin, qu'avec sa hiérarchie, une décision soit prise quant aux suites à donner aux travaux d'audit.

2.4.5 La transmission du rapport définitif

Transmission du rapport définitif	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.5	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Le rapport définitif constitue le document ultime de la mission d'audit qui tient compte de la réponse de l'audité et des autres destinataires des recommandations (« propriétaires de processus ») aux constats et recommandations émis par l'équipe d'audit.

Cette dernière peut, exprimer son opinion sur le plan d'action proposé par l'audité et les autres destinataires des recommandations (« propriétaires de processus »).

Le plan d'action, intégré au rapport définitif, est proposé par l'audité et les autres destinataires des recommandations (« propriétaires de processus ») qui doivent mettre en œuvre les actions issues des recommandations des auditeurs devenues définitives et acceptées comme telles à l'issue de la phase contradictoire.

Le rapport définitif est transmis aux destinataires appropriés.

Le tableau ci-dessous (extrait du tableau relatif à la typologie des audits budgétaires et comptables) présente **les possibilités** en matière de transmission des rapports définitifs :

Audit comptable	
Nature de la mission	<i>Assurance Conformité / régularité Efficacité / effectivité du dispositif de contrôle interne</i>
Destinataires du rapport définitif d'audit (à titre principal)	Service audité CMAI (dont CBCM) Directions de tutelle si audit d'un établissement RFFIM CCCE (pour les missions relevant de l'article 218 du GBCP) Cour des comptes (si protocole)
Autres destinataires du rapport définitif d'audit (variable selon les ministères)	Comité ministériel des risques Autres tutelles

Méthode

Les résultats des échanges contradictoires sont intégrés dans le rapport définitif. Le plan d'action fourni par l'audité ou le « propriétaire » du processus y est joint.



Points d'attention

- Le rapport et/ou le dossier d'audit doivent assurer la traçabilité de la procédure contradictoire.
- En dehors de la transmission initiale, les résultats de la mission ne peuvent être diffusés qu'après accord des autorités compétentes¹³.

¹³ En application de la norme 2440 du CRAIE – Transmission et diffusion des résultats
Le responsable de l'audit interne doit transmettre les résultats aux destinataires appropriés.
Les résultats de la mission ne sont diffusés à d'autres destinataires qu'avec l'accord des autorités compétentes.

2.4.6 Le suivi des recommandations

Suivi des recommandations	
Phase : Restitution	
Fiche n°2.4.6	
Version : 1	Juin 2013

Objectifs

Un audit interne comptable n'a d'utilité que s'il apporte de la valeur ajoutée en matière de qualité comptable ; des mesures correctives doivent donc être prises par l'audité en réponse aux points de fragilité relevés par les auditeurs.

Il convient donc de s'assurer que les recommandations acceptées sont mises en œuvre et portent effectivement leurs fruits ou, à défaut, que la direction est consciente des risques subsistant et a, le cas échéant, engagé d'autres actions visant à les maîtriser effectivement.

Le suivi des recommandations permet d'apprécier le niveau de contrôle interne atteint et sert à l'établissement du plan annuel d'audit et à l'actualisation de la cartographie ministérielle des risques.

Méthode

Lors de l'envoi du rapport provisoire, il est systématiquement demandé au destinataire de présenter un plan d'action, visant à mettre en œuvre les recommandations des auditeurs. Ce plan d'action peut être intégré au plan d'action comptable du ministère. C'est l'exécution de ce plan d'action qui sera examiné par le service d'audit interne.

Le suivi de l'application des recommandations est réalisé par le service d'audit interne et peut s'effectuer de deux manières, non exclusives l'une de l'autre :

- par une demande écrite, auprès de l'entité auditée ou des responsables de l'action, d'informations relatives à la mise en œuvre des recommandations formulées ;
- par un suivi sur place, effectué à l'occasion de missions d'audit spécifiques, intervenant ultérieurement dans l'entité auditée.



Points d'attention

- Il peut être utile de constituer une base de données répertoriant l'ensemble des constats et des recommandations émises lors des différents audits ;
- S'il est décidé de réaliser un suivi d'audit sur place, les auditeurs doivent limiter leurs diligences au seul examen des actions issues des recommandations formulées lors de l'audit initial.

Annexe : Risques et planification des audits selon différents référentiels

Introduction	61
La norme ISO pour le management du risque	61
Le référentiel COSO	62
Les principes généraux de gestion des risques selon l'Autorité des marchés financiers (AMF)	65
La prise en compte de l'analyse des risques selon l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)	67

Introduction

Au moment de la première diffusion de ce vademecum, le Cadre de référence de l'audit interne de l'État (CRAIE) est doté de ses dispositions obligatoires : code de déontologie, normes de qualification, normes de fonctionnement et glossaire des normes.

Ces normes sont similaires à celles de l'IIA, même si elles intègrent les spécificités liées à l'exercice de l'audit interne dans les administrations de l'État.

La prise en compte des risques, dans les normes de fonctionnement du CRAIE, est au cœur de l'élaboration du plan d'audit que le responsable de l'audit interne doit préparer en arrêtant des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. Ce plan doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an, en prenant en compte les points de vue de l'autorité hiérarchique, des services et du comité d'audit interne.

Plus largement, la notion de management des risques renvoie à un processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations qui auraient un impact sur la réalisation des objectifs de l'organisation. Comme le processus de gouvernance et les opérations de contrôle, le management des risques est évalué spécifiquement à travers des missions d'assurance qui fournissent une évaluation indépendante et objective sur la base d'éléments probants.

Les définitions de la notion de gestion du risque sont nombreuses, combinant notamment les notions de probabilité, d'impact, de vulnérabilité, de menace.

Afin de structurer efficacement un dispositif de gestion du risque et de dégager des éléments de programmation pour l'audit interne, plusieurs approches sont possibles, qui sont au fond globalement convergentes.

La norme ISO pour le management du risque

L'ISO Guide 73 fournit les définitions de termes relatifs au management du risque afin de développer une terminologie commune et homogène et une approche cohérente de la description de ce type d'activités. Cette norme, qui a été revue en 2009, est alignée sur l'ISO 31000:2009.

Selon cette norme, le risque est *l'effet de l'incertitude sur l'atteinte des objectifs* :

- un *effet* est un écart, positif et/ou négatif, par rapport à une attente ;

- les *objectifs* peuvent avoir différents aspects (par exemple financiers, de santé et de sécurité, ou environnementaux) et peuvent concerner différents niveaux (stratégique, niveau d'un projet, d'un produit, d'un processus ou d'une entité tout entière) ;
- un *risque* est souvent caractérisé en référence à des événements et des conséquences potentiels ou à une combinaison des deux ; il est souvent exprimé en termes de combinaison des conséquences d'un événement (incluant des changements de circonstances) et de sa vraisemblance ;
- *l'incertitude* est l'état, même partiel, de défaut d'information concernant la compréhension ou la connaissance d'un événement, de ses conséquences ou de sa vraisemblance.

Si dans ce guide il n'est pas précisé qu'il convient d'établir une cartographie des risques en tant que telle, est toutefois donnée une définition du processus de management du risque, qui est l'application systématique de politiques, procédures et pratiques de management aux activités de communication, de concertation, d'établissement du contexte, ainsi qu'aux activités d'identification, d'analyse, d'évaluation, de traitement, de surveillance et de revue des risques.

Le référentiel COSO¹⁴

Le COSO 2 est moins centré sur le contrôle interne et davantage sur la couverture des risques de l'entreprise que le COSO 1. En effet, il identifie le niveau de prise de risque acceptable compte tenu de l'activité et des objectifs de l'entité.

Il est demandé à l'entreprise de construire un portefeuille de risques en définissant les risques en termes de gravité, de probabilité et en listant les actions correctives prévues.

Pour cela, le référentiel COSO propose une vision en trois dimensions (cube COSO) du management des risques, permettant de mieux appréhender la gestion des risques.

Le cube se découpe, pour chaque processus, en 3 *catégories d'objectifs* concernant :

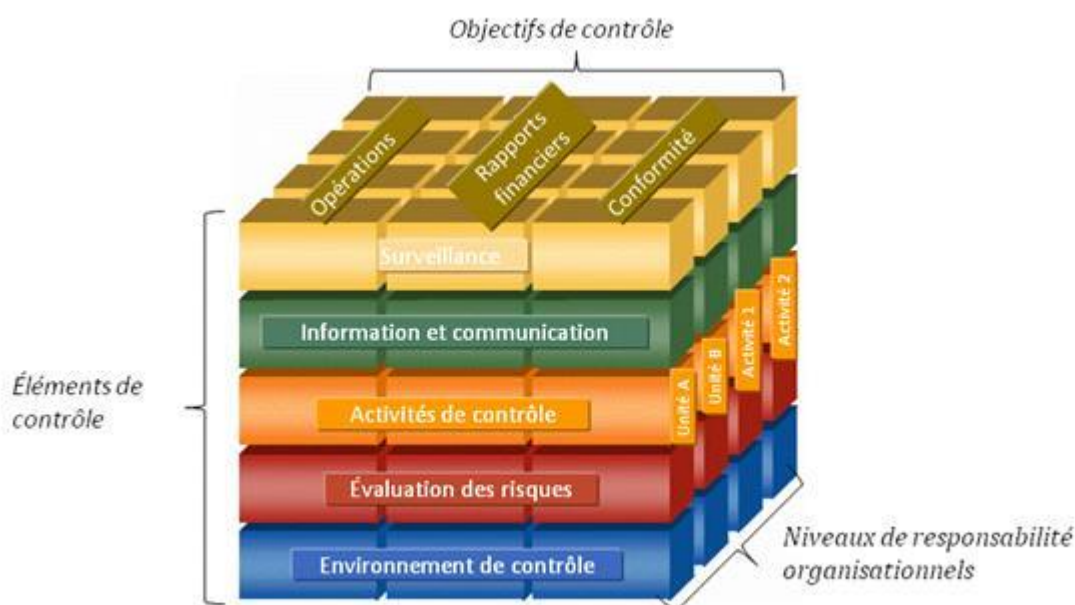
- la conformité aux lois et aux référentiels ;
- les opérations (efficacité et efficience) ;
- le *reporting* (fiabilité des informations).

¹⁴ COSO : référentiel de contrôle interne défini par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, commission américaine à but non lucratif qui regroupe les associations et instituts dans le domaine de la comptabilité et de l'audit interne afin de sponsoriser les travaux du comité (COSO).

Il se divise ensuite en 5 composantes du processus de contrôle interne :

- l'environnement interne de contrôle : culture de l'organisation dans l'appréhension des risques (éthique, sensibilisation des collaborateurs, délégation des pouvoirs...);
- l'évaluation des risques : évaluation de chaque risque en fonction de sa probabilité d'apparition et de son impact, en fonction de son seuil de tolérance/acceptabilité. À partir de cette analyse, vont être définies les solutions permettant de faire face aux risques ;
- les activités de contrôle : déploiement de politiques et procédures de traitement des risques. Contrôles des mesures mises en œuvre ;
- l'information et la communication : identification et collecte des informations utiles. Communication (dans les temps) aux collaborateurs concernés et à la Direction. Communication de la part de la Direction à l'ensemble de l'organisation ;
- le pilotage : évaluation permanente et/ou ponctuelle des activités de contrôle interne. Mise à jour des procédures en fonction des besoins.

Cube COSO



Les principes généraux de gestion des risques selon l'Autorité des marchés financiers (AMF)¹⁵

La gestion des risques est l'affaire de tous les acteurs de la société. Elle vise à être globale et doit couvrir l'ensemble des activités, processus et actifs de la société.

La gestion des risques est un dispositif dynamique de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

La gestion des risques comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques de chaque société qui permet aux dirigeants de maintenir les risques à un niveau acceptable pour la société.

Le risque représente la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de la société ou sa réputation.

Si l'AMF n'utilise pas non plus le terme de « cartographie », elle précise que le dispositif de gestion des risques prévoit :

1) Un cadre organisationnel comprenant :

- une organisation qui définit les rôles et responsabilités des acteurs, établit les procédures et les normes claires et cohérentes du dispositif ;
- une politique de gestion des risques qui formalise les objectifs du dispositif en cohérence avec la culture de la société, le langage commun utilisé, la démarche d'identification, d'analyse et de traitement des risques, et le cas échéant, les limites que la société détermine (tolérance pour le risque) ;
- un système d'information qui permet la diffusion en interne d'informations relatives aux risques.

2) Un processus de gestion des risques comprenant trois étapes :

- l'identification des risques : étape permettant de recenser et de centraliser les principaux risques qui menacent l'atteinte des objectifs. Un risque représente une menace ou une opportunité manquée. Il se caractérise par un événement, ayant une ou plusieurs sources et susceptible d'avoir une ou plusieurs conséquences. L'identification des risques s'inscrit dans une démarche continue ;
- l'analyse des risques : étape consistant à examiner les conséquences potentielles des principaux risques (conséquences qui peuvent être notamment financières, humaines, juridiques, ou de réputation) et à apprécier leur possible occurrence. Cette démarche est continue ;
- le traitement du risque : étape permettant de choisir le(s) plan(s) d'action le(s) plus adapté(s) à la société. Pour maintenir les risques dans les limites

¹⁵ AMF / Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne / Cadre de référence

acceptables, plusieurs mesures peuvent être envisagées : la réduction, le transfert, la suppression ou l'acceptation d'un risque. Le choix de traitement s'effectue, notamment, en arbitrant entre les opportunités à saisir et le coût des mesures de traitement du risque, prenant en compte leurs effets possibles sur l'occurrence et/ou les conséquences du risque.

3) Un pilotage en continu du dispositif de gestion des risques :

Le dispositif de gestion des risques fait l'objet d'une surveillance et d'une revue régulières, son suivi permet l'amélioration continue du dispositif.

L'objectif est d'identifier et d'analyser les principaux risques et de tirer des enseignements des risques survenus.

La prise en compte de l'analyse des risques selon l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)

Fondé en 1941, l'Institute of Internal Auditors (IIA) est, au plan mondial, l'organisation de référence pour la profession d'auditeur interne. Elle est représentée en France par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI), qui œuvre à la professionnalisation de ces deux activités.

Les éléments présentés ici sont issus de la documentation publique de l'IFACI, déclinée des normes IIA.

Selon l'IFACI, **le risque** est la possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

La cartographie des risques est le positionnement des risques majeurs selon différents axes tels que l'impact potentiel, la probabilité de survenance ou le niveau actuel de maîtrise des risques. Son objectif est de permettre d'orienter le plan d'audit interne et d'aider le management à prendre en compte la dimension risque dans son pilotage interne.

L'IFACI relie donc plus explicitement la notion de risque à la nécessaire tenue d'une cartographie.

En fonction de la culture et de l'environnement de l'organisation, deux approches peuvent être adoptées pour élaborer la cartographie des risques : l'approche *bottom up*, qui part des risques opérationnels puis envisage les risques majeurs, ou l'approche *top down*, qui part des risques majeurs identifiés par les différentes parties prenantes.

Dispositions du Référentiel professionnel de l'audit interne (RPAI) et Modalités pratiques d'application (MPA) :

Conformément à la Norme 2010, le responsable de l'audit interne établit un plan fondé sur une analyse de l'ensemble des risques de son organisation.

Pour ce faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation. Il tient notamment compte de l'appétence pour le risque¹⁶ définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation.

Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après consultation de la Direction Générale et du Comité d'audit.

La planification des missions s'appuie sur cette évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an.

L'audit interne identifie et fonde le plan d'audit sur les domaines pour lesquels il existe :

¹⁶ Niveau de risque qu'une organisation est prête à accepter.

- un risque inhérent élevé ;
- un risque résiduel élevé ;
- un écart significatif entre risque inhérent et risque résiduel ;
- des activités de contrôle clés sur lesquelles l'organisation s'appuie pour maîtriser ses risques.

Par ailleurs, il convient de définir les priorités de façon à affecter les ressources en fonction du caractère significatif des risques. Les points à prendre en considération pour l'établissement des ordres de priorité sont notamment :

- la date et les résultats des précédentes missions ;
 - une évaluation à jour des risques et de l'efficacité des dispositifs de management des risques et de contrôle ;
 - les demandes émanant des instances dirigeantes ;
 - les problématiques actuelles relatives au gouvernement d'entreprise ;
 - les changements importants survenus dans l'activité, les tâches opérationnelles, les programmes, les systèmes et les contrôles.
-

Toute question concernant le présent document est à adresser à :

M. Luc CHARRIÉ, Secrétaire général du CHAI

Tél. : 01 53 18 13 52 - luc.charrie@finances.gouv.fr

Ou à :

M. Hervé PEREZ, Chargé de mission au SG/CHAI

01 53 18 73 58 - herve.perez@finances.gouv.fr