

INTOSAI



## *Principes fondamentaux de l'audit de conformité*

COMMISSION DES NORMES PROFESSIONNELLES DE L'INTOSAI

---

**SECRETARIAT DE LA COMMISSION DES NORMES PROFESSIONNELLES**

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGUE • DANEMARK  
TÉL. +45 33928400 • FAX +45 33110415 • COURRIEL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



Secrétariat général de l'INTOSAI – RECHNUNGSHOF  
(Institution supérieure de contrôle de l'Autriche)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
1033 VIENNE  
AUTRICHE

Tél. +43 (1) 71171 • Fax +43 (1) 7180969

COURRIEL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
SITE WEB: <http://www.intosai.org>

INTRODUCTION .....	1
OBJET ET AUTORITÉ DES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ .....	1
CADRE DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ .....	3
Objectif des audits de conformité .....	3
Caractéristiques des audits de conformité .....	4
Différents contextes des audits de conformité .....	5
Audits de conformité associés à un audit d'états financiers .....	5
Audits de conformité dissociés de tout autre type d'audit .....	6
Audits de conformité associés à un audit de la performance .....	6
ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ .....	6
Les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les critères .....	6
Le sujet considéré .....	7
Les trois intervenants au cours d'un audit de conformité .....	8
Assurance en matière d'audit de conformité .....	8
PRINCIPES DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ .....	9
Principes généraux .....	9
Jugement professionnel et esprit critique .....	9
Contrôle qualité .....	10
Gestion et compétences de l'équipe d'audit .....	10
Risque d'audit .....	10
Caractère significatif .....	11
Documentation .....	11
Communication .....	12
Principes relatifs au processus d'audit .....	12
Planification et conception d'un audit de conformité .....	12
Éléments probants .....	14
Évaluation des éléments probants et formulation de conclusions .....	15
Établissement du rapport .....	15
Suivi .....	17

## INTRODUCTION

1. Les normes professionnelles et les lignes directrices sont essentielles pour assurer la crédibilité et la qualité du contrôle des finances publiques, ainsi que le professionnalisme en la matière. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), visent à encourager la réalisation d'un contrôle indépendant et efficace et à aider les membres de l'INTOSAI à élaborer leur propre approche professionnelle conformément à leur mandat, ainsi qu'aux lois et règlements nationaux.
2. La norme *ISSAI 100 – Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* décrit dans les grandes lignes les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques et définit l'autorité des ISSAI. L'*ISSAI 400 – Principes fondamentaux de l'audit de conformité* repose sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 tout en les développant pour les adapter au contexte spécifique de l'audit de conformité. L'ISSAI 400 est à lire et à comprendre conjointement avec l'ISSAI 100, qui s'applique aussi à l'audit de conformité.
3. L'ISSAI 400 constitue donc le fondement des normes sur les audits de conformité, conformément aux ISSAI. Le présent document fournit des informations détaillées sur les éléments suivants:
  - l'objet et l'autorité des ISSAI sur l'audit de conformité,
  - le cadre de l'audit de conformité et les différentes façons de réaliser des audits,
  - les éléments constitutifs de l'audit de conformité,
  - les principes de l'audit de conformité.

## OBJET ET AUTORITÉ DES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

4. Les ISSAI sur l'audit de conformité<sup>1</sup> visent à fournir un ensemble complet de principes, de normes et de lignes directrices sur les audits de conformité relatifs à un sujet considéré, de nature tant qualitative que quantitative, dont l'étendue est très variable et qui peut faire l'objet de toute une série d'approches d'audit et donner lieu à différents types de rapports.
5. L'ISSAI 400 fournit aux ISC les fondements pour l'adoption ou l'élaboration de normes et de lignes directrices sur l'audit de conformité. Les principes définis dans l'ISSAI 400 peuvent être utilisés de trois manières:
  - comme base pour l'élaboration de normes;
  - comme base pour l'adoption de normes nationales cohérentes;
  - comme base pour l'adoption des lignes directrices sur les audits de conformité en tant que normes faisant autorité.

---

<sup>1</sup> L'ISSAI 400, ainsi que les ISSAI 4000 à 4999.

6. Dans leurs rapports d'audit – qu'il s'agisse d'un «rapport de l'auditeur» ou d'un autre type de rapport -, les ISC doivent faire référence aux principes fondamentaux de l'audit de conformité uniquement si les normes qu'ils ont élaborées ou adoptées respectent intégralement tous les principes pertinents de l'ISSAI 400. Les principes ne prévalent en aucun cas sur les lois et règlements nationaux ou sur les mandats.
7. Étant donné que les lignes directrices sur les audits de conformité (ISSAI 4000 à 4999) ont été élaborées pour présenter les meilleures pratiques, les ISC sont invitées à les adopter intégralement et à en faire leurs normes qui font autorité. L'INTOSAI reconnaît que, dans certains environnements, cette adoption peut s'avérer impossible en raison de l'absence de structures administratives de base ou parce que les lois ou les règlements ne définissent pas les principes pour la réalisation d'audits conformément aux lignes directrices sur les audits de conformité. Le cas échéant, les ISC peuvent élaborer des normes fondées sur les principes fondamentaux de l'audit de conformité ou adopter des normes nationales cohérentes par rapport à ces derniers.
8. Lorsque les normes d'audit d'une ISC sont fondées sur les principes fondamentaux de contrôle de l'INTOSAI ou cohérentes avec ces derniers, l'ISC peut l'indiquer au moyen de la déclaration ci-après.

*... Nous avons réalisé notre audit conformément aux [normes], qui sont fondées sur les [ou cohérentes avec les] principes fondamentaux de contrôle (ISSAI 100 à 999) des normes internationales établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques.*

9. Dans certaines juridictions, les ISC peuvent choisir d'adopter les lignes directrices sur les audits de conformité en tant que normes qui font autorité pour leurs travaux. Elles peuvent alors y faire référence en formulant la déclaration ci-après:

*... Nous avons réalisé notre audit [nos audits] [de conformité] conformément aux normes internationales [sur les audits de conformité] établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques.*

L'ISC peut inclure cette déclaration dans le rapport d'audit ou la communiquer d'une façon plus générale qui permette de couvrir une série bien définie de missions.

En fonction de leur mandat, les ISC peuvent mener des audits qui combinent des aspects relevant des audits financiers, des audits de conformité et/ou des audits de la performance. En l'occurrence, il faut respecter les normes pertinentes pour chaque type d'audit. Le texte ci-dessus peut être associé aux déclarations similaires présentées dans les ISSAI 200 et 300, qui comportent les lignes directrices concernant, respectivement, les audits financiers et les audits de la performance.

10. L'ISSAI 100 – «Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques» fournit d'autres informations sur l'autorité conférée aux principes fondamentaux de l'INTOSAI.
11. Lorsque les lignes directrices générales pour l'audit (ISSAI 1000 à 4999) sont utilisées comme normes faisant autorité pour un audit de conformité associé à un audit d'états financiers, les auditeurs du secteur public doivent respecter l'autorité des lignes directrices sur les audits de conformité (ISSAI 4000 à 4999) et de celles sur les audits financiers (ISSAI 1000 à 2999)<sup>2</sup>.

## CADRE DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

### *Objectif des audits de conformité*

12. L'audit de conformité consiste à évaluer de façon indépendante si un sujet considéré donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables<sup>3</sup> 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.
13. Dans le secteur public, l'audit de conformité vise donc à permettre aux ISC d'évaluer si les activités des entités du secteur public sont conformes aux textes législatifs et réglementaires qui régissent ces dernières. Les ISC doivent donc communiquer des informations qui indiquent dans quelle mesure l'entité auditée respecte les critères définis. Cette communication peut prendre plusieurs formes, allant d'une opinion brève et normalisée à différents types de conclusions, présentées dans des rapports «courts» ou «longs». L'audit de conformité peut porter sur la *régularité* (respect de critères formels comme les lois, les règlements et les accords en vigueur) ou sur la *bonne administration* (respect des principes généraux qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires). Alors que la régularité est l'élément principal de l'audit de conformité, la bonne administration peut également s'avérer pertinente si l'audit s'inscrit dans le contexte du secteur public, où il existe certaines attentes à l'égard de la gestion financière et de la conduite des fonctionnaires. En fonction du mandat de l'ISC, l'étendue de l'audit peut donc inclure des aspects relatifs à la bonne administration<sup>4</sup>.
14. L'audit de conformité peut également amener les ISC dotées de pouvoirs juridictionnels à prononcer des jugements et à infliger des sanctions aux personnes responsables de la gestion des fonds publics. Plusieurs ISC sont chargées de rapporter aux autorités judiciaires les faits passibles de poursuites pénales. Dans ce contexte, l'objectif de l'audit de conformité peut être élargi et l'auditeur doit prendre dûment en considération les obligations spécifiques qui s'y rapportent lors de la conception de la stratégie et de la planification de l'audit, ainsi que pendant tout le processus d'audit.

<sup>2</sup> Actuellement les ISSAI 1000 à 1810.

<sup>3</sup> Voir paragraphes 28 et 29 sur la notion de textes législatifs et réglementaires.

<sup>4</sup> Voir paragraphe 32.

## *Caractéristiques des audits de conformité*

15. Les audits de conformité peuvent couvrir une large gamme de sujets, être réalisés pour fournir une assurance raisonnable ou limitée, utiliser plusieurs types de critères, mettre en œuvre différentes procédures destinées à recueillir des éléments probants et donner lieu à divers types de rapports. Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation, des missions d'appréciation directe ou les deux à la fois. Le rapport d'audit peut être «long» ou «court» et les conclusions peuvent être formulées de plusieurs façons: soit une déclaration écrite unique présentant clairement une opinion sur la conformité, soit une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques.
16. Les audits de conformité font souvent partie intégrante du mandat de l'ISC en matière d'audit des entités du secteur public, car la législation et les autres textes législatifs et réglementaires sont les principaux moyens dont disposent les pouvoirs législatifs pour contrôler les recettes et les dépenses, ainsi que la gestion des droits des citoyens à un procès équitable dans leurs relations avec le secteur public. Les entités du secteur public sont chargées de gérer sagement les fonds publics. Il incombe aux organismes du secteur public et à leurs fonctionnaires de faire preuve de **transparence** dans leurs actions, de **rendre compte** aux citoyens de l'utilisation des fonds qui leur sont confiés et d'assurer **une bonne gouvernance** de ceux-ci.
17. Les audits de conformité favorisent la **transparence** par l'établissement de rapports fiables indiquant si la gestion des fonds, l'exercice des fonctions d'administration et le respect des droits des citoyens à un procès équitable ont été conformes aux textes législatifs et réglementaires applicables. Les audits de conformité favorisent l'**obligation de rendre compte**, car ils permettent de faire état des écarts par rapport aux textes législatifs et réglementaires, ainsi que des violations de ces derniers, afin que des mesures correctrices puissent être prises et que les personnes responsables puissent être tenues de rendre compte de leurs actes. Les audits de conformité favorisent la **bonne gouvernance**, car ils permettent de mettre en évidence les faiblesses et les écarts par rapport aux lois et aux règlements, ainsi que d'évaluer la bonne administration lorsque les lois et les règlements sont insuffisants ou inappropriés. La fraude et la corruption sont, de par leur nature même, des éléments qui font obstacle à la transparence, à l'obligation de rendre compte et à la bonne gestion. Les audits de conformité favorisent donc la bonne gouvernance dans le secteur public par la prise en considération du risque de fraude lié à la conformité.
18. En fonction de la structure organisationnelle du secteur public et du mandat de l'ISC, les audits de conformité peuvent couvrir tous les niveaux de l'État: central, régional et local. Il est également possible de soumettre des entités privées à des audits de conformité. Ces derniers seront alors centrés, dans le cas des recettes, sur les contribuables et, dans le cas des dépenses, sur les personnes participant à la gestion de biens ou de services publics, par exemple dans le cadre d'accords de partenariat ou en tant que bénéficiaires d'aides ou de subventions publiques.

19. Dans certains pays, l'ISC est une instance juridictionnelle composée de juges et exerce une autorité sur les comptables de l'État et les autres fonctionnaires qui sont tenus de lui rendre compte. Cette fonction juridictionnelle oblige l'ISC à s'assurer que toute personne qui se voit confier la gestion de fonds publics soit tenue de rendre compte en ce qui concerne ces derniers et qu'elle relève du ressort de l'ISC à cet effet. Il existe une forte complémentarité entre cette autorité juridictionnelle et les caractéristiques de l'audit de conformité. C'est pourquoi les auditeurs d'une ISC qui exerce une fonction juridictionnelle, souvent appelée «cour des comptes», ont parfois des obligations supplémentaires.

### *Différents contextes des audits de conformité*

20. Les audits de conformité peuvent faire partie d'un audit combiné qui peut également comporter d'autres aspects. Bien que d'autres possibilités existent, l'audit de conformité est généralement:

- associé à un audit d'états financiers (voir l'ISSAI 4200 pour des orientations supplémentaires en la matière), ou
- dissocié des audits d'états financiers (voir l'ISSAI 4100), ou
- associé à un audit de la performance.

### Audits de conformité associés à un audit d'états financiers

21. Dans le cadre du processus démocratique public, le pouvoir législatif établit les priorités pour les recettes et les dépenses du secteur public, ainsi que pour leur calcul et leur affectation. Les principes sur lesquels reposent les organes législatifs, ainsi que les décisions qu'ils prennent, constituent la source des textes législatifs et réglementaires qui régissent les flux de trésorerie dans le secteur public. La conformité à ces textes s'inscrit dans un contexte plus large lorsqu'elle est associée à l'audit des états financiers dans le cadre de l'exécution budgétaire.

22. L'audit de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables constitue souvent un volet essentiel du mandat d'une ISC, lorsqu'il est associé à un audit d'états financiers dans le cadre de l'établissement de rapports sur l'exécution de budgets publics.

23. Les lois et les règlements sont importants à la fois pour l'audit de conformité et pour celui des états financiers. Les lois et les règlements applicables dans chaque domaine seront déterminés en fonction de l'objectif d'audit. 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. Il est centré sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité à ces critères. L'audit des états financiers d'une entité concernée vise à déterminer s'ils ont été établis conformément à un référentiel d'information financière acceptable, ainsi qu'à collecter des éléments probants suffisants et appropriés concernant les lois et les règlements qui ont une incidence directe et significative sur les états financiers<sup>5</sup>. Alors que seuls les lois et les règlements qui ont une incidence directe et

---

<sup>5</sup> Voir l'ISSAI 1250.

significative sont pertinents dans le cas de l'audit d'états financiers, l'ensemble des lois et des règlements applicables au sujet considéré peuvent être pertinents pour l'audit de conformité.

24. L'**ISSAI 4200** fournit des orientations pour les audits de conformité associés à un audit d'états financiers. Ces lignes directrices doivent être lues conjointement avec celles sur l'audit financier (ISSAI 1000 à 2999).

#### Audits de conformité dissociés de tout autre type d'audit

25. Les auditeurs peuvent également planifier et réaliser des audits de conformité dissociés des audits d'états financiers et des audits de la performance, puis en faire état dans un rapport. L'**ISSAI 4100** fournit des orientations à cet égard. Les auditeurs peuvent également réaliser séparément des audits de conformité d'une manière régulière ou ponctuelle; il doit en l'occurrence s'agir d'audits distincts, clairement définis et portant sur un sujet considéré spécifique.

#### Audits de conformité associés à un audit de la performance

26. Lorsque l'audit de conformité fait partie d'un audit de la performance, la conformité est considérée comme l'un des aspects de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités. La non-conformité peut constituer la cause, une explication ou la conséquence de l'état des activités qui font l'objet de l'audit de la performance. Lors d'audits combinés de ce type, les auditeurs doivent exercer leur jugement professionnel pour décider si la priorité première de l'audit est la performance ou la conformité et s'il y a lieu d'appliquer les ISSAI sur l'audit de la performance, celles sur l'audit de conformité, ou les deux.

## ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

27. Les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques sont décrits dans l'ISSAI 100. Cette section présente d'autres aspects des éléments pertinents pour l'audit de conformité, que l'auditeur doit recenser avant de commencer l'audit.

#### *Les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les critères*

28. Les textes législatifs et réglementaires sont le principal élément des audits de conformité, étant donné que leur structure et leur contenu fournissent les critères d'audit et indiquent donc comment l'audit doit se dérouler dans le cadre d'un dispositif constitutionnel spécifique.
29. Les textes législatifs et réglementaires peuvent inclure les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les grands principes qui régissent la bonne gestion financière du secteur public, ainsi que la conduite des fonctionnaires. La plupart des textes législatifs et réglementaires trouvent leur origine dans les principes et les décisions de base du pouvoir législatif national, mais ils peuvent être édictés à un niveau inférieur dans la structure organisationnelle du secteur public.

30. Les textes législatifs et réglementaires étant très divers, leurs dispositions sont parfois contradictoires et susceptibles de faire l'objet d'interprétations différentes. Par ailleurs, les textes législatifs et réglementaires établis en vertu d'une délégation du pouvoir réglementaire sont parfois incohérents par rapport aux exigences ou aux limites prévues par les lois d'habilitation. En outre, il peut y avoir des vides législatifs. Dès lors, pour évaluer la conformité aux textes législatifs et réglementaires dans le secteur public, il faut connaître suffisamment la structure et le contenu de ces derniers. C'est notamment important lorsqu'il s'agit de déterminer les critères d'audit, dès lors que les sources de ces critères peuvent elles-mêmes figurer parmi les éléments à prendre en considération lors de l'audit, à la fois en ce qui concerne la détermination de l'étendue de l'audit et l'établissement des constatations d'audit.
31. 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.
32. Les audits de conformité comprennent généralement l'évaluation de la conformité à des critères formels, comme la législation de base, les règlements publiés en vertu d'une législation cadre, ainsi que les autres lois, règlements et conventions applicables, y compris les lois budgétaires (*régularité*). En l'absence de critères formels ou s'il existe des lacunes évidentes dans la législation concernant leur application, les audits peuvent également consister à examiner la conformité aux grands principes qui régissent la bonne gestion financière et la conduite des fonctionnaires (*bonne administration*). Il faut disposer de critères appropriés à la fois lors des audits centrés sur la régularité et lors de ceux axés sur la bonne administration. Pour un audit de conformité relatif à la bonne administration, les critères appropriés seront soit des principes généralement acceptés, soit des meilleures pratiques au niveau national ou international. Dans certains cas, les critères peuvent être non codifiés, implicites ou fondés sur des principes supérieurs de droit.

### *Le sujet considéré*

33. Le sujet considéré d'un audit de conformité est défini dans l'étendue de l'audit. Il peut s'agir d'activités, de transactions financières ou d'informations. Lorsque l'audit est une mission d'attestation sur la conformité, il est plus pertinent de recenser les informations afférentes au sujet considéré, qui peuvent prendre la forme d'une déclaration de conformité établie en vertu d'un référentiel d'information financière déterminé et normalisé.
34. Le sujet considéré dépend du mandat de l'ISC, des textes législatifs et réglementaires applicables et de l'étendue de l'audit. Le sujet considéré peut varier fortement en fonction du contenu et de l'étendue de l'audit de conformité. Le sujet considéré d'un audit peut être général ou spécifique. Certains types de sujet considérés sont d'ordre quantitatif et leurs éléments sont souvent facilement mesurés (par exemple les paiements effectués alors que certaines conditions ne sont pas réunies), tandis que d'autres sujets sont de nature qualitative et plus subjective (par exemple la conduite ou le respect des obligations procédurales).

### *Les trois intervenants au cours d'un audit de conformité*

35. Les audits de conformité sont fondés sur une relation entre trois parties, dans laquelle **l'auditeur** vise à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, afin de formuler une conclusion destinée à accroître le degré de confiance **des utilisateurs présumés**, autres que **la partie responsable**, concernant l'évaluation du sujet considéré ou la mesure de ses différents éléments par rapport à des critères.
36. Dans les audits de conformité, la responsabilité de *l'auditeur* est de déterminer les éléments de l'audit, d'évaluer si un sujet considéré donné est conforme aux critères définis et d'établir un rapport sur l'audit de conformité.
37. *La partie responsable* est le pouvoir exécutif et/ou la hiérarchie de fonctionnaires qui en dépend, ainsi que les entités responsables de la gestion de fonds publics et de l'exercice de l'autorité sous le contrôle du pouvoir législatif. Lors des audits de conformité, la partie responsable est celle qui est chargée du sujet considéré dans le cadre de l'audit.
38. *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. S'agissant des audits de conformité, les utilisateurs comprennent généralement le pouvoir législatif en tant que représentant des citoyens, qui sont les utilisateurs finals des rapports d'audit sur la conformité. Le pouvoir législatif prend des décisions et fixe des priorités concernant le calcul et les objectifs des dépenses et des recettes du secteur public. Lors des audits de conformité, l'utilisateur principal est souvent l'entité qui a publié les textes législatifs et réglementaires qui servent de critères d'audit.
39. La relation entre les trois parties doit être considérée dans le contexte de chaque audit et peut être différente selon qu'il s'agit d'une mission d'appréciation directe ou d'une mission d'attestation. La définition des trois parties peut également varier en fonction des entités du secteur public concernées.

### *Assurance en matière d'audit de conformité*

40. Un auditeur met en œuvre des procédures afin de réduire ou de gérer le risque de fournir des conclusions incorrectes. Parallèlement, il reconnaît qu'en raison des limites inhérentes à tous les audits, un audit ne peut jamais fournir une assurance absolue quant à la situation concernant le sujet considéré. Cela doit être communiqué de façon transparente. Dans la plupart des cas, un audit de conformité ne couvrira pas tous les éléments relatifs au sujet considéré, mais s'effectuera sur la base d'un échantillonnage de nature qualitative ou quantitative.
41. Les audits de conformité réalisés moyennant l'obtention d'une assurance permettent d'accroître la confiance des utilisateurs présumés dans les informations fournies par l'auditeur ou par une autre partie.  
Lors des audits de conformité, il existe **deux niveaux d'assurance**: d'une part, *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; d'autre part, *l'assurance limitée*, par laquelle l'auditeur indique qu'il n'a eu connaissance d'aucun élément qui le

conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères. Dans le cas des audits de conformité, l'auditeur peut viser à obtenir une assurance raisonnable ou une assurance limitée, que ce soit dans le cadre de missions d'appréciation directe ou de missions d'attestation.

## PRINCIPES DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

42. Un audit de conformité est un processus systématique qui consiste à collecter et à évaluer objectivement des éléments probants afin d'examiner si un sujet considéré donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables qui servent de critères. Les principes ci-après sont fondamentaux pour la conduite d'un audit de conformité. L'audit est un processus itératif et cumulatif. Cependant, pour des raisons de présentation, cette section illustre séparément les principes dont l'auditeur doit tenir compte avant de commencer l'audit et à plus d'une reprise pendant ce dernier (principes généraux), et les principes relatifs aux étapes du processus d'audit proprement dit.

### *Principes généraux*

#### Jugement professionnel et esprit critique

43. **Les auditeurs doivent programmer et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en exerçant leur jugement professionnel pendant tout le processus d'audit.**

Dans l'énoncé d'exigences concernant les décisions de l'auditeur sur les actions à mener, l'utilisation des termes «esprit critique» et «jugement professionnel» est appropriée. Ces termes désignent l'attitude de l'auditeur, qui doit entre autres faire preuve d'un esprit interrogatif.

L'auditeur doit exercer son jugement professionnel à toutes les étapes du processus d'audit. Par «jugement professionnel», il faut entendre l'application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées, dans le contexte fourni par les normes d'audit, pour que des décisions fondées soient prises concernant les actions adéquates à mener dans le cadre de l'audit.

La notion d'esprit critique est fondamentale pour tous les audits. L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit tout en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant qu'en raison de certaines circonstances le sujet considéré peut s'écarter des critères. Faire preuve d'esprit critique signifie, pour l'auditeur, se poser des questions, afin d'évaluer de manière critique si les éléments probants collectés pendant l'audit sont suffisants et appropriés.

Au cours de tout le processus d'audit de conformité, l'auditeur exerce son jugement professionnel et son esprit critique pour évaluer les éléments de l'audit, le sujet considéré, les critères appropriés, l'étendue de l'audit, le risque, le caractère significatif et les procédures d'audit à mettre en œuvre pour faire face aux risques définis. L'auditeur applique également ces deux notions lors de l'évaluation des éléments probants et des cas de non-conformité, lors de l'établissement du rapport, ainsi que lors de la détermination de la forme, du contenu et de la fréquence des communications pendant l'audit. Pour pouvoir continuer d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors des audits de conformité, l'auditeur doit notamment être en mesure d'analyser la structure et le contenu des textes

législatifs et réglementaires qui constituent le fondement pour repérer les critères appropriés ou les vides législatifs, au cas où les lois et les règlements feraient entièrement ou partiellement défaut. L'auditeur doit également être en mesure d'appliquer les notions de l'audit professionnel lorsqu'une approche est mise en œuvre pour un sujet considéré connu ou non connu. L'auditeur doit être capable d'apprécier différents types d'éléments probants en fonction de leur provenance et de leur pertinence au regard de l'étendue de l'audit et du sujet considéré, ainsi que d'évaluer si les éléments probants obtenus pendant l'audit sont suffisants et appropriés.

### Contrôle qualité

#### **44. Les auditeurs sont responsables de la qualité d'ensemble de l'audit.**

L'auditeur est responsable de la réalisation de l'audit et doit mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité pendant tout le processus d'audit. Ces procédures doivent viser à assurer que l'audit est conforme aux normes applicables et que la conclusion, l'opinion ou le rapport d'audit sont appropriés en la circonstance.

### Gestion et compétences de l'équipe d'audit

#### **45. Les auditeurs doivent avoir accès aux compétences nécessaires.**

Les membres de l'équipe d'audit doivent posséder collectivement les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'audit. Ils doivent donc disposer d'une connaissance et d'une expérience pratique du type d'audit entrepris, être au fait des normes et des textes législatifs et réglementaires applicables, connaître les opérations de l'entité auditée, ainsi que posséder la capacité et l'expérience pour exercer un jugement professionnel. Pour tous les audits, il convient de recruter du personnel doté des qualifications appropriées, d'offrir au personnel des possibilités d'évolution et des formations, d'élaborer des manuels et d'autres orientations et instructions écrites concernant la conduite des audits, ainsi que d'affecter suffisamment de ressources à ces derniers. Les auditeurs doivent conserver leurs compétences professionnelles grâce à un perfectionnement professionnel permanent.

Dans certains domaines, les audits requièrent des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées dont l'ISC ne dispose pas en interne. L'ISC peut avoir recours à des experts externes à différentes fins, par exemple pour apporter les connaissances nécessaires ou pour réaliser des tâches spécifiques. Les auditeurs doivent évaluer si les experts disposent des compétences, des aptitudes et de l'objectivité nécessaires et déterminer si leurs travaux sont appropriés aux fins de l'audit.

### Risque d'audit

#### **46. Les auditeurs doivent tenir compte du risque d'audit pendant tout le processus d'audit.**

Les audits doivent être menés de façon à gérer ou à réduire le risque d'audit à un niveau acceptable. Le risque d'audit est le risque que le rapport d'audit, ou plus spécifiquement la conclusion ou l'opinion de l'auditeur, soit inapproprié en la circonstance. La prise en considération du risque d'audit est pertinente à la fois dans les missions d'attestation et dans les missions d'appréciation directe. L'auditeur doit tenir compte de trois différentes composantes du risque d'audit – à savoir le risque inhérent, le risque de non-contrôle et le

risque de non-détection – au regard du sujet considéré et du type de rapport. Cela signifie que l'auditeur doit examiner si le sujet considéré est de nature quantitative ou qualitative et si le rapport d'audit doit comporter une opinion ou une conclusion. Pour déterminer l'importance relative de ces trois composantes du risque d'audit, l'auditeur doit prendre en considération la nature du sujet considéré et savoir si l'audit doit fournir une assurance raisonnable ou limitée et s'il constitue une mission d'appréciation directe ou une mission d'attestation.

### Caractère significatif

#### **47. Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'audit.**

La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. Un problème peut être considéré comme significatif si sa connaissance serait susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés. Ce jugement peut concerner un élément ou un groupe d'éléments pris dans son ensemble. 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 survient.

Comme indiqué ci-dessus, le caractère significatif revêt, dans les audits de conformité, des aspects quantitatifs et qualitatifs, bien que les aspects qualitatifs jouent un rôle plus important dans le secteur public. Il faut tenir compte du caractère significatif lors de la planification, de l'évaluation des éléments probants collectés et de l'établissement du rapport. La détermination du caractère significatif consiste, en grande partie, à examiner s'il est raisonnable de penser que les cas (potentiels ou avérés) de conformité ou de non-conformité mis au jour pourraient influencer les décisions des utilisateurs présumés. Les facteurs à prendre en considération dans le cadre de cette évaluation fondée sur le 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, à celui déterminé de manière générale, peuvent également être considérées comme significatives. L'évaluation du caractère significatif est liée à l'étendue de l'audit et exige que l'auditeur exerce pleinement son jugement professionnel.

### Documentation

#### **48. Les auditeurs doivent constituer une documentation d'audit suffisante.**

La documentation doit être établie au moment opportun et doit permettre de comprendre clairement les critères utilisés, l'étendue de l'audit, les jugements exercés, les éléments probants collectés et les conclusions formulées. La documentation doit être suffisamment détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucune connaissance préalable de l'audit, de comprendre la relation entre: le sujet considéré, les critères, l'étendue de l'audit, l'évaluation des risques, la stratégie et le plan d'audit, ainsi que la nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures mises en œuvre; les éléments probants obtenus pour étayer la conclusion ou l'opinion de l'auditeur; le raisonnement sous-jacent à tous les problèmes significatifs qui ont requis l'exercice d'un jugement professionnel; les conclusions

connexes. L'auditeur doit constituer une documentation d'audit pertinente avant la publication du rapport et la conserver pendant une période de temps suffisante.

### Communication

#### **49. Les auditeurs doivent maintenir une communication efficace pendant tout le processus d'audit.**

La communication a lieu à toutes les étapes de l'audit: avant que l'audit commence, pendant la planification initiale, au cours du déroulement de l'audit proprement dit, ainsi que lors de la phase d'établissement du rapport. Toutes les difficultés majeures rencontrées au cours de l'audit, ainsi que les cas importants de non-conformité doivent être communiqués aux personnes occupant le niveau hiérarchique approprié ou aux personnes responsables de la gouvernance. L'auditeur doit également communiquer les critères d'audit à la partie responsable.

### *Principes relatifs au processus d'audit*

#### Planification et conception d'un audit de conformité

##### Étendue de l'audit

#### **50. Les auditeurs doivent déterminer l'étendue de l'audit.**

Lorsque ni la législation applicable ni le mandat de l'ISC ne fixent l'étendue de l'audit, il incombe à l'auditeur de la déterminer. L'étendue de l'audit consiste en 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.

##### Sujet considéré et critères

#### **51. Les auditeurs doivent définir le sujet considéré et les critères appropriés.**

La définition du sujet considéré et des critères est l'une des premières étapes d'un audit de conformité. Le sujet considéré et les critères peuvent être inscrits dans la loi, figurer dans le mandat de l'ISC ou être déterminés par l'auditeur. Lors des missions d'attestation, il peut également s'avérer pertinent pour l'auditeur de relever les informations afférentes au sujet considéré présentées par la partie responsable en ce qui concerne la conformité de ce dernier par rapport à certains critères.

Le sujet considéré peut être de plusieurs ordres et présenter des caractéristiques variables. 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 pouvoir être déterminé et il faut pouvoir l'apprécier en fonction de critères adéquats. Il doit être de nature à permettre que des éléments probants suffisants et appropriés puissent être recueillis pour étayer le rapport, la conclusion ou l'opinion d'audit.

L'auditeur doit définir des critères adéquats qui lui permettent d'étayer l'évaluation des éléments probants et d'établir des constatations et des conclusions d'audit. Les critères doivent être communiqués aux utilisateurs présumés, à des tiers le cas échéant, ainsi qu'à la partie responsable.

### Connaissance de l'entité

#### **52. 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. L'auditeur utilisera ces connaissances pour déterminer le caractère significatif et évaluer le risque de non-conformité.

### Connaissance des contrôles internes et de l'environnement de contrôle

#### **53. Les auditeurs doivent connaître l'environnement de contrôle et les contrôles internes correspondants et vérifier s'ils sont susceptibles d'assurer la conformité.**

Pour comprendre l'entité auditée et/ou le sujet considéré pertinent pour l'étendue de l'audit, l'auditeur doit connaître l'environnement de contrôle. L'environnement de contrôle repose sur la culture d'honnêteté et le comportement éthique, qui fondent le système de contrôles internes pour assurer la conformité aux textes législatifs et réglementaires. Lors des audits de conformité, il est particulièrement important que l'environnement de contrôle soit centré sur la mise en conformité.

Pour comprendre l'entité auditée ou le sujet considéré, l'auditeur doit également connaître le système de contrôles internes. Le type particulier de contrôles sur lesquels l'auditeur centrera son attention dépendra du sujet considéré, ainsi que de la nature et de l'étendue spécifiques de l'audit. Étant donné que le sujet considéré peut être d'ordre qualitatif ou quantitatif, l'auditeur axera ses travaux sur les contrôles internes de type quantitatif ou qualitatif, ou sur une combinaison des deux, en fonction de l'étendue de l'audit. Lorsqu'il apprécie les contrôles internes, l'auditeur évalue le risque qu'ils ne permettent pas de prévenir ou de détecter les cas significatifs de non-conformité. L'auditeur doit vérifier si les contrôles internes sont en adéquation avec l'environnement de contrôle afin d'assurer la conformité, dans tous les aspects significatifs, aux textes législatifs et réglementaires.

### Évaluation des risques

#### **54. Les auditeurs doivent réaliser une évaluation des risques pour déterminer quels sont les risques de non-conformité.**

En tenant compte des critères d'audit, de l'étendue de l'audit et des caractéristiques de l'entité auditée, l'auditeur doit réaliser une évaluation des risques pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre. Ce faisant, l'auditeur doit prendre en considération le risque que le sujet considéré ne soit pas conforme aux critères. La non-conformité peut résulter de fraudes, d'une erreur, de la nature même du sujet considéré et/ou des circonstances de l'audit. Le recensement des risques de non-conformité et l'appréciation de leur incidence potentielle sur les procédures d'audit doivent être pris en considération tout au long du processus d'audit. Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit apprécier tous les cas de non-conformité avérés, afin de déterminer s'ils sont significatifs.

Risque de fraude**55. Les auditeurs doivent tenir compte du risque de fraude.**

Si l'auditeur est confronté à des cas de non-conformité susceptibles d'être révélateurs de fraudes, il doit faire preuve de la diligence et de la prudence professionnelles voulues de manière à ne pas entraver de futures investigations ou poursuites judiciaires possibles.

S'agissant des audits de conformité, la fraude concerne essentiellement l'abus d'autorité publique, mais également la communication d'informations mensongères sur des questions de conformité. Les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires peuvent consister en l'utilisation délibérément abusive de l'autorité publique en vue d'en tirer un avantage indu. L'exercice de l'autorité publique comporte la prise de décisions, l'absence de décisions, les travaux préparatoires, les conseils, le traitement d'informations et d'autres actes dans le service public. Les avantages indus sont des avantages de nature économique ou non économique obtenus grâce à un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes responsables de la gouvernance, par un ou plusieurs membres du personnel, ou encore par un ou des tiers.

Bien que la détection de la fraude ne constitue pas l'objectif premier d'un audit de conformité, les auditeurs doivent intégrer les facteurs de risque de fraude dans leur évaluation des risques et être attentifs, lors de leurs travaux, aux signes révélateurs de fraude.

Stratégie et plan d'audit**56. Les auditeurs doivent élaborer une stratégie et un plan d'audit.**

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. La stratégie d'audit vise à réagir de façon efficace au risque de non-conformité. Elle doit mentionner les réflexions de l'auditeur sur les réponses à apporter pour faire face aux risques spécifiques qu'il aura consignés dans un plan d'audit. La stratégie et le plan d'audit doivent faire l'objet d'un document écrit. La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais un processus continu et itératif.

Éléments probants**57. Les auditeurs doivent collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour couvrir l'étendue de l'audit.**

L'auditeur doit collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer la conclusion ou l'opinion. Le **caractère suffisant** est la mesure de la quantité d'éléments probants, tandis que le **caractère approprié** concerne leur qualité, à savoir leur pertinence, leur validité et leur fiabilité. La quantité d'éléments probants nécessaires dépend du risque d'audit (la quantité requise sera d'autant plus grande que le risque d'audit sera élevé) et de la qualité de ces éléments probants (la quantité requise sera d'autant moindre que la qualité sera meilleure). Les caractères suffisant et approprié sont donc interdépendants. Toutefois, la simple obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances spécifiques du contexte dans lequel ils ont été recueillis. L'auditeur doit tenir compte à la fois de la pertinence et de la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants. Il doit respecter la confidentialité de l'ensemble des éléments probants et des informations reçues.

Les procédures d'audit doivent être appropriées aux circonstances de l'audit et adaptées à l'objectif consistant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. La nature et les sources des éléments probants nécessaires sont déterminées par les critères, le sujet considéré et l'étendue de l'audit. Étant donné que le sujet considéré peut être de nature qualitative ou quantitative, l'auditeur centrera son attention sur les éléments probants d'ordre quantitatif ou qualitatif, ou sur une combinaison des deux, en fonction de l'étendue de l'audit. Les audits de conformité comportent donc une série de procédures pour collecter des éléments probants de nature à la fois quantitative et qualitative.

L'auditeur qui contrôle la conformité devra souvent combiner et comparer des éléments probants qui proviennent de sources différentes pour respecter les obligations en ce qui concerne les caractères suffisant et approprié.

### Évaluation des éléments probants et formulation de conclusions

#### **58. Les auditeurs doivent évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été collectés et formuler des conclusions pertinentes.**

Après avoir terminé l'audit proprement dit, l'auditeur revoit les éléments probants afin d'aboutir à une conclusion ou de formuler une opinion. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. 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. Ce processus doit aussi tenir compte du caractère significatif. Après avoir évalué si les éléments probants sont suffisants et appropriés en fonction du niveau d'assurance recherché, l'auditeur doit examiner comment il peut formuler une conclusion optimale à la lumière des éléments probants.

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'audit.

Après avoir terminé l'audit, l'auditeur revoit la documentation d'audit afin de déterminer si le sujet considéré a été contrôlé de façon suffisante et appropriée. L'auditeur doit également déterminer si, à la lumière des éléments probants collectés, l'évaluation des risques et la définition initiale du caractère significatif étaient appropriées ou si elles doivent être revues.

### Établissement du rapport

#### **59. Les auditeurs doivent établir un rapport fondé sur les principes d'intégralité, d'objectivité, de respect des délais et de procédure contradictoire.**

En vertu du principe d'intégralité, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents avant de publier un rapport. Suivant le principe d'objectivité, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique, afin de s'assurer que tous les rapports contiennent des données factuelles exactes et présentent les constatations ou les conclusions de manière pertinente et équilibrée. Le principe du respect des délais implique

l'élaboration du rapport en temps opportun. Le principe d'une procédure contradictoire impose la vérification de l'exactitude des faits avec l'entité auditée et, le cas échéant, l'intégration des réponses des fonctionnaires responsables dans le rapport. Les rapports relatifs aux audits de conformité doivent respecter l'ensemble de ces principes, tant sur le fond que sur la forme.

Les formes que peut prendre la communication d'informations sont précisées soit par la loi, soit dans le mandat de l'ISC. Cependant, le rapport d'audit comprend habituellement une conclusion fondée sur les travaux d'audit réalisés. Le rapport peut également comporter, le cas échéant, des recommandations constructives et pratiques en vue d'améliorations. Dans le cas des missions d'attestation, le rapport est généralement intitulé «rapport de l'auditeur».

La communication peut prendre plusieurs formes, d'une opinion brève et normalisée à différents types de conclusions, présentées dans des rapports «courts» ou «longs». Quelle qu'en soit la forme, le rapport doit être complet, précis, objectif, convaincant et, dans la mesure où le sujet considéré le permet, clair et concis. Toute limitation de l'étendue de l'audit doit être expliquée. Le rapport doit faire clairement ressortir la pertinence des critères utilisés et le niveau d'assurance fourni.

La conclusion peut prendre la forme d'une opinion claire sur la conformité, énoncée par écrit, qui s'ajoute souvent à celle concernant les états financiers. La conclusion peut également se présenter comme une réponse plus élaborée à des questions d'audit spécifiques. Alors que les missions d'attestation donnent habituellement lieu à une opinion, les missions d'appréciation directe aboutissent plus souvent à une réponse à des questions d'audit spécifiques. Lorsqu'il formule une opinion, l'auditeur doit indiquer si elle est non modifiée ou si elle a été modifiée en fonction de l'évaluation des caractères significatif et généralisé. La formulation d'une opinion requiert normalement une stratégie et une approche d'audit plus élaborées.

Un rapport relatif à un audit de conformité doit comporter les éléments ci-après (qui peuvent être présentés dans un ordre différent):

- 1 un intitulé;
- 2 le destinataire;
- 3 l'étendue de l'audit, y compris la période couverte;
- 4 la mention ou la description du sujet considéré;
- 5 les critères définis;
- 6 le recensement des normes d'audit appliquées lors des travaux d'audit;
- 7 une synthèse des travaux réalisés;
- 8 les constatations;
- 9 une conclusion/opinion;
- 10 les réponses de l'entité auditée (le cas échéant);
- 11 des recommandations (le cas échéant);
- 12 la date du rapport;
- 13 une signature.

## Suivi

### **60. Les auditeurs doivent suivre les cas de non-conformité, le cas échéant.**

Un processus de suivi facilite la mise en œuvre efficace des actions correctrices et permet le retour d'informations utiles vers l'entité auditée, vers les utilisateurs du rapport d'audit et vers l'auditeur (pour la planification d'audits futurs). La nécessité de suivre les cas de non-conformité relevés précédemment dépendra de la nature de ces cas, de celle du sujet considéré et des circonstances particulières de l'audit. Dans certaines ISC, y compris celles qui exercent une fonction juridictionnelle, le suivi peut comporter l'adoption de décisions judiciaires ou l'établissement de rapports juridiquement contraignants. S'agissant des audits récurrents, les procédures de suivi peuvent faire partie intégrante de l'évaluation des risques de l'année suivante.