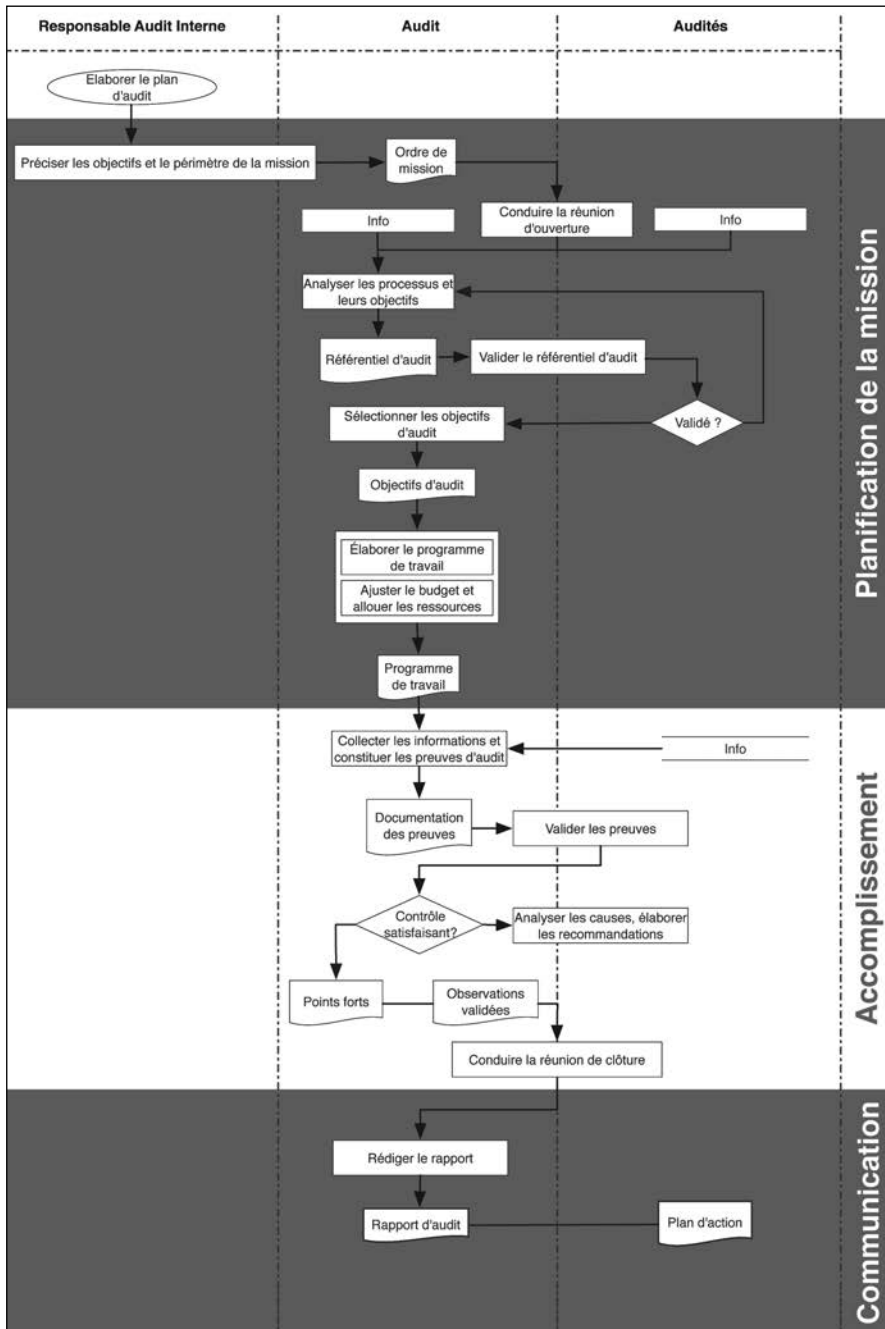


DÉROULEMENT DE L'AUDIT

Les missions d'audit des DSP se déroulent selon une méthodologie classique, conformes aux Normes professionnelles internationales. Elles ont néanmoins la particularité d'avoir un volet interne (chez le délégant) et un volet externe (chez le délégataire). Ces missions se distinguent des autres contrôles réalisés par la collectivité. Plus transversales et fondées sur une approche par les risques, les vérifications de l'audit interne complètent les contrôles de 1er et 2ème niveaux en s'intéressant notamment à :

- l'efficacité du pilotage de la relation avec le délégataire ;
- la prise en compte de l'évolution du contexte ;
- l'adéquation des outils de suivi et leur utilisation effective ;
- la définition des rôles et responsabilités des acteurs ;
- la qualité du contrôle interne chez le délégant ;
- la maîtrise des moments clés (avenants, fin du contrat).

Cette partie rappelle la démarche globale de déroulement d'une mission en l'illustrant dans le cadre de l'audit d'une DSP.

Processus de réalisation d'une mission d'audit interne¹

Les parties 3 à 5 présentent des risques et des tests à prendre en considération dans les exemples de missions proposées par l'unité de recherche.

¹ Extrait de l'ouvrage *Les outils de l'audit interne*, IFACI, Eyrolles, 2012.

2.1 – DÉROULEMENT GÉNÉRAL DE LA MISSION D'AUDIT CHEZ LE DÉLÉGANTE

Les retours d'expérience des membres de l'unité de recherche ont permis d'illustrer les étapes clés de la planification d'une mission d'audit ainsi que la phase d'accomplissement.

La phase de communication (l'élaboration des conclusions et les recommandations) n'est pas développée. Pour maîtriser cette étape cruciale pour la valeur ajoutée de la mission, le lecteur pourra se référer à d'autres ouvrages tels que le manuel de l'audit interne¹.

2.1.1 – La planification de la mission

Cette phase permet d'organiser les travaux d'audit à partir d'une compréhension des enjeux et de la criticité des risques du champ audité. Elle commence par la prise de connaissance du domaine audité qui permet aux auditeurs d'élaborer un programme de travail efficace.

2.1.1.1 – Identifier les objectifs et les enjeux

Il s'agit de rencontrer les personnes clés (exécutif, équipes de direction concernées par l'activité audité) pour cerner les enjeux de la DSP. Ces échanges peuvent porter sur :

- les objectifs stratégiques de la collectivité pour les activités déléguées et les risques associés (les risques identifiés dans le présent guide peuvent alimenter la discussion) ;
- les activités gérées par la DSP et leurs enjeux pour la collectivité : sensibilité politique, nombre d'utilisateurs, nombre de prestations délivrées, etc. ;
- les enjeux financiers (montant de la redevance, des recettes, poids respectifs dans les finances de la collectivité, etc.) et les enjeux patrimoniaux.

À l'issue de ces échanges, l'auditeur sera à même de décrire les objectifs de la DSP et les processus qui la sous-tendent. Cette prise de connaissance devra être étayée par une analyse documentaire et des entretiens avec les équipes opérationnelles.

2.1.1.2 – Prendre connaissance des dispositifs existants

Il s'agit de collecter et d'analyser la documentation existante. Par exemple :

- le contrat et ses annexes, les éventuels avenants et leurs annexes, le rapport annuel du délégataire, le compte annuel du résultat d'exploitation, l'état des recettes, la synthèse du rapport annuel remis aux élus, les factures, les titres de recette ;
- les procédures internes mises en place pour le suivi des DSP : les instances de pilotage au sein de la collectivité et avec le prestataire, les outils de pilotage, les tableaux de bord utilisés, le protocole des enquêtes de satisfaction ;
- l'organigramme des services concernés par la DSP ;

¹ Le manuel de l'audit interne, IIA – IFACI, EYROLLES, à paraître.

- les fiches de poste, le profil des agents en charge du contrôle de la DSP ;
- les données financières enregistrées dans le logiciel comptable ;
- la cartographie des risques.

Des entretiens exploratoires peuvent être menés auprès des équipes en charge du suivi des DSP sur des questions d'ordre général :

- Comment la collecte, la conservation et l'analyse des documents nécessaires au contrôle du délégataire sont organisées ? Demander en particulier des précisions sur :
 - le compte annuel de résultat d'exploitation,
 - l'état des recettes collectées auprès des usagers par le délégataire,
 - le détail des recettes à percevoir par la collectivité (calcul du montant à partir de la formule présente dans le contrat).
- Quel est le format de ces documents ? Sont-ils exploitables en l'état ?
- Quel type de dispositifs d'alerte de la direction générale des services et des élus a été prévu (par exemple lors d'une baisse significative des recettes) ?

Ces entretiens peuvent également porter sur des points plus précis :

- Le risque d'impayés importants et durables :
 - Quelles sont les méthodes de facturation ? Sont-elles efficaces ?
 - Comment est calculé le volume des impayés ?
 - Existe-t-il un suivi des impayés, une analyse de ses causes ?
 - Des réunions sont-elles organisées avec le délégataire pour étudier les solutions à mettre en œuvre en cas d'impayés importants ?
 - Existe-t-il une procédure écrite au sein de la collectivité organisant la reprise à son compte de la facturation en cas de forts impayés ?
- Le risque que certains financeurs institutionnels refusent d'accorder les subventions promises :
 - les financeurs institutionnels ont-ils formalisé les conditions de versement des subventions du service délégué ?
 - les courriers échangés avec les financeurs institutionnels sont-ils correctement conservés par la collectivité ?
 - les conditions fixées par les financeurs (par exemple, des échéances pour l'amélioration des performances du service) sont-elles suivies ?



La cartographie des risques

L'élaboration et l'actualisation d'une cartographie des risques de la DSP est un dispositif de contrôle interne clé. Les risques présentés dans le présent guide peuvent utilement alimenter une cartographie des risques.

2.1.1.3 - Elaborer le programme de travail

Les contrôles à réaliser doivent être déterminés et planifiés en fonction des risques identifiés. L'utilisation d'une matrice des risques et des contrôles peut permettre de gagner en efficacité. Il s'agit de présenter pour les processus concernés par la DSP, les risques associés, les dispositifs de contrôle interne et les tests d'audit.

Processus	Risques	Dispositifs de contrôle interne	Tests
Le processus de recouvrement des recettes auprès des usagers	Impayés chroniques	Une méthode de facturation est-elle formalisée ? Est-elle appliquée ? La facturation est-elle précise et facilement compréhensible par l'utilisateur ?	Observation Analyse documentaire
		Les règles de gestion des impayés sont-elles formalisées (par exemple, la gestion des impayés est-elle à la charge du délégataire ? Ces règles sont-elles respectées ?	Test de cheminement sur un échantillon d'impayés
		Existe-t-il une analyse des causes des impayés ?	La qualité des enquêtes de satisfaction (représentativité de l'échantillon, pertinence des questions, traçabilité des réponses, exploitation des résultats).

2.1.2 - Exemples de test pour la phase d'accomplissement

Le niveau de maîtrise des risques est évalué à partir de constats d'audit résultant de tests. La présentation suivante s'appuie sur la formation « Maîtriser les outils et les techniques de l'audit » de l'IFACI :

- **Les procédures analytiques**

Elles consistent à exploiter les données comptables de la collectivité, de détecter des anomalies et d'apprécier la criticité des risques.

- **Les tests de cheminement**

Le test de cheminement est une procédure d'audit dans laquelle l'auditeur suit une opération (par exemple la résolution d'une interruption du service) de son origine jusqu'à son dénouement. Ce test permet notamment de vérifier l'application des dispositions contractuelles et des procédures internes.

- **Les pistes d'audit**

La piste d'audit a pour objectif de s'assurer qu'il est possible de reconstituer des transactions, par exemple de contrôler la fiabilité des montants communiqués par le délégataire.

Les étapes à suivre sont les suivantes :

- choisir le montant à contrôler (ex. nombre d'usagers, montant des recettes, montant d'un poste de dépenses, montant des impayés) ;
- décomposer les éléments à contrôler : période couverte, montants consolidés, moyens de comptabilisation utilisés et preuves pouvant être apportées (ex. factures pour le montant d'un poste de dépenses), intervenants, applications informatiques utilisées ;
- sélectionner un échantillon de transactions à contrôler ;
- retrouver les preuves des transactions sélectionnées.

- **Les analyses causales¹**

Elles permettent de mieux étayer les recommandations, de s'appuyer sur des entretiens et nécessiter des tests complémentaires.

- **Les études comparatives**

Les études comparatives sont aussi une source d'information utile pour étayer les constats d'audit et proposer des changements dans les pratiques de la collectivité. Menées sur la base de questionnaire, elles peuvent être conduites par entretiens téléphoniques ou des enquêtes en ligne.

¹ Pour aller plus loin, se référer à la MPA 2320-2 « Analyse causale » du Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (IFACI, 2014).

2.2 - L'AUDIT CHEZ LE DÉLÉGATAIRE

L'audit chez le délégataire participe de l'objectif d'une maîtrise de l'intégralité de la DSP. Il complète l'évaluation des dispositifs de contrôle des risques et de la conformité mis en œuvre chez le délégant. L'audit des délégataires consiste à évaluer, sur pièces et sur place chez le délégataire, l'ensemble des facteurs qui concourent à la conformité réglementaire, à la sécurité, à la qualité et à la pérennité de la prestation, telle qu'elle est définie dans le contrat. Il porte principalement sur la vérification de la conformité de la prestation au regard des clauses contractuelles tant du point de vue des produits ou services livrés, de la fiabilité des *reportings* adressés au délégant que des moyens mis en œuvre par le délégataire.

Il suppose comme préalable l'existence d'un cadre contractuel qui prévoit une clause d'audit dûment inscrite.



Les précautions à prendre lors d'un audit chez le délégataire :

- contacter les services en charge du contrôle permanent de la DSP ;
- mettre l'accent sur les travaux préparatoires pour optimiser la phase d'accomplissement de la mission chez le délégataire ;
- communiquer sur les étapes de la mission ;
- clarifier, en interne, les modalités de restitution des conclusions de l'audit au délégataire ;
- assurer le suivi de la mise en œuvre des recommandations chez le délégant et chez le délégataire.

