

GUIDE

Guide pratique sur l'audit des revenus pétroliers et gaziers et des garanties financières pour l'assainissement des sites



FONDATION CANADIENNE
POUR L'AUDIT ET
LA RESPONSABILISATION



À propos de la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation

La Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation se consacre à la recherche et à l'éducation. Notre mission consiste à renforcer l'audit de performance, la surveillance et la reddition de comptes dans le secteur public, tant au Canada qu'à l'étranger. Nous contribuons au développement des capacités des bureaux d'audit législatif, des organes de surveillance, des ministères et des sociétés d'État en élaborant et en mettant en œuvre ce qui suit :

- des ateliers de formation et des possibilités d'apprentissage;
- des méthodes, des guides et des trousseaux à outils;
- des recherches appliquées et avancées;
- des rencontres pour la diffusion de l'information et des initiatives de développement communautaire.

Rendez-vous sur www.caaf-fcar.ca pour en savoir plus sur nos produits et services.

Guide pratique sur l'audit des revenus pétroliers et gaziers et des garanties financières pour l'assainissement des sites

© 2016 CCAF-FCVI Inc. (désormais la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation)

Tous droits réservés. Aucune reproduction d'un extrait quelconque de ce document, ou d'un de ses documents complémentaires, par quelque procédé que ce soit, tant électronique que mécanique, en particulier par photocopie, microfilm, bande magnétique, disque ou autre, ne sera permise sans le consentement écrit de l'éditeur.

Publié par :

Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation
1505 avenue Laperrière, suite 100
Ottawa (Ontario) CANADA
K1Z 7T1

Tél : 613-241-6713

www.caaf-fcar.ca

ISBN 978-1-926507-12-5

Cette publication est aussi disponible en anglais sous le titre :

Practice Guide to Auditing Oil and Gas Revenues and Financial Assurances for Site Remediation

Remerciements

La mission de la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation est d'encourager et consolider l'audit de performance, la surveillance et la reddition de comptes dans le secteur public, au Canada et à l'étranger, grâce à la recherche, à l'éducation et au partage des connaissances.

Ce nouveau Guide pratique est le quatrième d'une série de guides prévus dans le cadre de notre programme de développement des capacités en audit de performance. Il a vu le jour grâce au financement apporté les membres et les partenaires de la Fondation.

Le processus consultatif mené pour ce projet a été le plus large possible et comprenait des consultations, tant individuelles que collectives, avec de nombreux dirigeants et professionnels, par l'intermédiaire de divers réseaux, dont le Conseil canadien des vérificateurs législatifs (CCVL) et le Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives (WGEI) de l'INTOSAI.

Au nom de notre conseil d'administration, nous tenons à remercier pour leur soutien, leur leadership éclairé et leur contribution active les membres de l'équipe-cadre de projet ayant accompagné la conception et le développement de ce Guide pratique¹ :

- **Christian Asselin**, dirigeant principal de la vérification, Ressources naturelles Canada
- **Kim Cho**, directrice, Bureau de la vérificatrice générale de l'Ontario
- **Megan Cimaglia**, gestionnaire, Bureau de la vérificatrice générale de la Colombie-Britannique
- **Richard Domingue**, directeur principal, Bureau du vérificateur général du Canada
- **Michel Gould**, directeur, vérification interne, Ressources naturelles Canada
- **Janique Lambert**, directrice, Vérificateur général du Québec
- **Bill McGuinty**, vice-président, opérations, Globex Mining Enterprises Inc.
- **Paul Nyquist**, directeur, audit de performance, Bureau de la vérificatrice générale de la Colombie-Britannique

Nous souhaitons également remercier les nombreux autres professionnels de l'audit, au Canada et à l'étranger, qui, par leurs commentaires et suggestions, ont contribué à ce projet :

- **Lisa Van Arsdale, Casey Brown, Glenn Fischer et Mark Gaffigan**, Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique
- **Trygve Høgseth Christiansen et Ole Husebø Schøyen**, Bureau du vérificateur général de la Norvège
- **Équipe de la Direction des services conseils**, Vérificateur général du Québec
- **Équipe de travail sur les industries extractives**, Bureau du vérificateur général de l'Irak
- **Jacob Essilfie**, vérificateur général adjoint, Bureau du vérificateur général du Ghana
- **Judy Ferguson**, vérificatrice générale de la Saskatchewan

¹ Les titres et organisations des individus mentionnés dans cette liste sont ceux qui étaient en vigueur au moment de la publication originale de ce document. La Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation était alors connue sous l'appellation CCAF-FCVI Inc.

- **Ingvald Heldal**, coordonateur, Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives de l'INTOSAI, et conseiller, Bureau du vérificateur général de la Norvège
- **Daniel Mukuria**, auditeur principal, Bureau du vérificateur général du Kenya
- **Edward Ssali**, auditeur principal, Bureau du vérificateur général de l'Ouganda

Ce Guide pratique n'aurait pu être réalisé sans :

- le leadership de **John Reed**, président-directeur général de la CCAF-FCVI et président de l'équipe-cadre du projet
- la contribution de **Pierre Fréchette**², chercheur, CCAF-FCVI et auteur principal du Guide pratique
- le soutien des membres suivants du personnel de la CCAF-FCVI : **Julien Raynaud**, agent de projet, et **Lynne Casiple**, informaticienne et webmestre.

Enfin, nous souhaitons étendre nos remerciements à toutes les personnes qui ont mis leurs compétences au service de la création de tout le contenu du site Web relatif au Guide pratique : **Nicole Plamondon** (traduction), **Laurel Hyatt** (révision) et **Paul Edwards** (conception graphique).

Nous espérons que ce Guide pratique sera une référence utile pour les professionnels de l'audit, tant au Canada qu'à l'étranger.



James A. Sylph, président du conseil d'administration de la CCAF-FCVI



John Reed, président-directeur général de la CCAF-FCVI

² Vous pouvez transmettre vos commentaires, suggestions et idées à Monsieur Pierre Fréchette, à la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation (pfrechette@caaf-fcar.ca).

Table des matières

Remerciements	3
But du Guide pratique	6
Partie 1 Concepts et contexte	7
Revenus pétroliers et gaziers	8
Redevances.....	9
Autres sources de revenus	10
Cadre de revenus : Établissement et perception des redevances et autres droits	11
Garanties financières pour l'assainissement des sites	14
Gestion des passifs liés à l'assainissement des sites	14
Cycle de vie des projets pétroliers et gaziers	17
Phases des projet pétroliers et gaziers.....	17
Revenus générés aux différentes phases d'un projet pétrolier ou gazier	18
Responsabilités gouvernementales dans le secteur pétrolier ou gazier	20
Importance d'auditer les revenus et les garanties financières	22
Atténuation des risques de fraude et de corruption	23
Audits publiés sur les revenus pétroliers et gaziers et sur les garanties financières pour l'assainissement des sites.....	25
Partie 2 Méthodes d'audit	29
Introduction à l'audit du secteur pétrolier et gazier	30
Vue d'ensemble des principales étapes d'un audit	30
Établir l'objet de l'audit	33
Auditer les revenus pétroliers et gaziers	36
Phase de planification	36
Phase d'examen.....	55
Auditer les garanties financières pour l'assainissement des sites	61
Phase de planification	61
Phase d'examen.....	77
Phase de préparation du rapport	83
Mise en contexte	84
Élaboration des recommandations	89
Bibliographie	90
Lignes directrices et bonnes pratiques	90
Audits de performance cités dans ce Guide	91
Autres références sur les revenus et les garanties financières	92
Glossaire	95

But du Guide pratique

Ce Guide pratique vise à fournir aux auditeurs du secteur public des conseils actuels qui les aideront à planifier et mener des **audits de performance**³ sur les revenus pétroliers et gaziers et sur les **garanties financières** pour l'assainissement des sites, ainsi qu'à préparer des rapports à cet égard.

Il existe peu d'ouvrages pratiques sur la manière d'auditer les deux thèmes susmentionnés. Notre Guide vise à combler ce vide : il contient des conseils sur chaque phase du processus d'audit de performance, ainsi que des exemples de questions à examiner, d'objectifs d'audit et de critères.

Étendue du Guide pratique

Ce Guide se concentre sur deux thèmes : 1) l'audit des revenus pétroliers et gaziers, et 2) l'audit des garanties financières pour l'**assainissement** des sites d'extraction. En ce qui concerne les revenus, il traite exclusivement de ceux tirés des activités en amont de l'industrie pétrolière et gazière, ce qui comprend les activités menées aux phases d'exploration et de production. Il se concentre sur les activités d'extraction menées par le secteur privé sur des terres publiques.

Ce Guide ne traite pas de ce qui suit :

- les revenus provenant des activités en aval, qui comprennent le raffinage, la distribution et la commercialisation des produits du pétrole et du gaz naturel;
- les revenus tirés des impôts généraux, comme l'impôt sur le revenu et les taxes de vente;
- les opérations des sociétés énergétiques publiques;
- la manière dont les gouvernements dépensent les revenus provenant des **redevances**.

Utilisation du Guide pratique

Ce Guide est un outil souple qui a été élaboré de manière à pouvoir être utilisé en harmonie avec les processus et procédures de chaque bureau d'audit, et conformément aux normes en vigueur en matière d'audit et de certification. Il vient donc compléter les méthodes d'audit actuelles.

Il n'est pas obligatoire de lire toutes les sections de ce Guide dans l'ordre. En effet, ce Guide a été conçu de manière à fournir un accès facile à chaque thème et permet au lecteur de sauter rapidement d'une section à une autre. Les auditeurs peuvent ainsi consulter seulement les sections qui répondent le mieux à leurs besoins.

[Retour à la table des matières](#)

³ Les termes définis dans le [glossaire](#) à la fin de ce document sont en caractère gras la première fois qu'ils apparaissent dans le texte.

Guide pratique sur l'audit des revenus pétroliers et gaziers et des garanties financières pour l'assainissement des sites

Partie 1 Concepts et contexte

Revenus pétroliers et gaziers

Les pays qui possèdent de vastes réserves pétrolières et gazières et qui en surveillent efficacement la mise en valeur peuvent tirer de nombreux avantages de leur extraction. En effet, les industries extractives peuvent non seulement créer de nombreux emplois et contribuer significativement à la croissance économique, mais aussi constituer d'importantes sources de revenus pour les gouvernements. Ces revenus, sous forme de redevances et de droits (de concessions et autres) versés par des compagnies privées, peuvent être dépensés pour soutenir des programmes gouvernementaux ou pour réduire la dette publique, ou ils peuvent être conservés pour les futures générations.

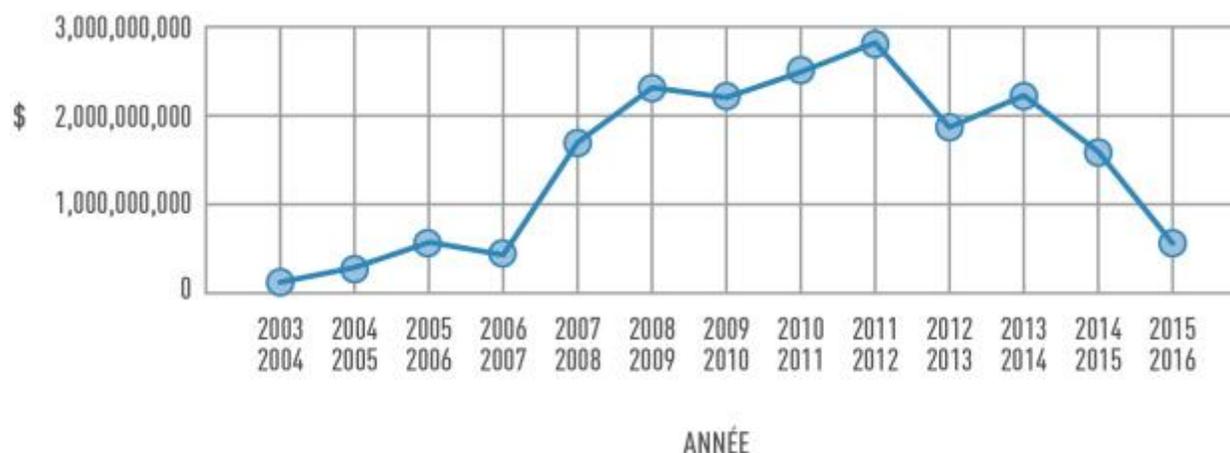
Selon les réserves de ressources naturelles, le développement industriel et la conjoncture économique, les revenus pétroliers et gaziers peuvent représenter une vaste proportion de l'économie nationale ou régionale, comme à Terre-Neuve-et-Labrador, où les redevances sur le pétrole extracôtier de 1,7 milliard de dollars⁴ représentaient environ 27 % des revenus provinciaux pour l'exercice 2014-2015. Cette proportion peut être encore plus élevée dans des pays riches en ressources naturelles, comme la Russie (50 %), le Nigéria (70 %) ou l'Arabie saoudite (90 %).

Cependant, les revenus publics tirés de l'extraction pétrolière et gazière peuvent fortement varier d'une année à l'autre, en fonction de la situation économique mondiale, de la demande en énergie, du prix des ressources, des taux de change, du développement de l'industrie dans chaque région et d'autres facteurs. La **figure 1** illustre cette variation pour Terre-Neuve-et-Labrador, où les redevances perçues sur le pétrole extracôtier étaient de seulement 65 millions de dollars en 2002-2003, quand l'industrie était encore jeune, puis ont été multipliées par 43 pour atteindre 2,8 milliards en 2011-2012 lorsque la production a augmenté, pour finalement tomber à environ 550 millions de dollars en 2015-2016 en raison de l'effondrement des prix mondiaux du pétrole. Par rapport au pic de 39% enregistré en 2012-2013, les redevances sur le pétrole extracôtier devraient représenter moins de 10 % du budget provincial en 2016-2017, ce qui contraindra le gouvernement à réduire ses dépenses et à chercher de nouvelles sources de revenus afin de compenser cette perte de redevances.

Ce genre de cycle d'expansion et de ralentissement est fréquent dans l'histoire du secteur pétrolier et gazier et se reproduira à l'avenir, étant donné que la production et la demande fluctuent et que les marchés s'adaptent aux nouvelles circonstances. Les gouvernements doivent donc tenir compte de cette variation et de ces incertitudes lorsqu'ils prennent des décisions sur la meilleure façon de tirer des revenus des réserves nationales ou régionales de pétrole et de gaz. Les redevances et les autres principaux types de revenus pétroliers et gaziers sont décrits plus bas.

⁴ Dans ce guide, tous les montants sont en dollars canadiens, à moins d'avis contraire.

Figure 1 – Hausse et chute des revenus tirés du pétrole extracôtier par le gouvernement de Terre-Neuve-et-Labrador, de 2003 à 2015



Source : Figure modifiée à partir de CBC News, 13 avril 2016, *Royalty Bust Brings Pain to Newfoundland and Labrador* (L'effondrement des redevances fait mal à Terre-Neuve-et-Labrador – en anglais seulement), selon des chiffres des Comptes publics de Terre-Neuve-et-Labrador. (Figure reproduite avec la permission de CBC).

Redevances

Les redevances sont le prix que le propriétaire d'une ressource naturelle fait payer à une compagnie ou à un consortium privé pour le droit d'exploiter cette ressource.

Terminologie

Dans la pratique, l'utilisation des termes « taxes » et « redevances » peut parfois prêter à confusion. Selon la terminologie et les règles adoptées dans chaque pays ou région, les « taxes à la production » peuvent être appliquées à la place des redevances. À des fins de clarté et de simplicité, ce Guide emploie le terme « redevances » pour désigner tous les revenus pétroliers et gaziers qu'un gouvernement perçoit en compensation de l'extraction de ressources naturelles publiques. Le terme « taxes » désigne les revenus généraux découlant de toute activité, y compris l'impôt sur le revenu et les taxes de vente.

Le droit des gouvernements de percevoir des redevances auprès des compagnies pétrolières et gazières vient du fait qu'ils sont propriétaires des ressources naturelles. En versant des redevances, les compagnies pétrolières et gazières fournissent aux gouvernements une compensation pour l'extraction des ressources naturelles publiques.

Dans la majeure partie du monde, les gouvernements sont propriétaires des ressources, dont ils gèrent la mise en valeur au nom de leurs citoyens. Ainsi, au Canada, les provinces sont propriétaires des ressources naturelles situées sur les terres publiques (à l'exception du pétrole et du gaz extracôtiers, qui sont de responsabilité fédérale, sauf dans les cas de la Nouvelle-Écosse et de Terre-Neuve et Labrador, où la responsabilité est partagée entre le

fédéral et le provincial) font l'objet d'ententes spéciales entre le gouvernement fédéral et les provinces. Il peut aussi exister des ententes de partage des revenus conclues dans le cadre d'un accord de revendications territoriales avec des Premières Nations). Les gouvernements provinciaux ont donc le droit de percevoir des redevances auprès des compagnies pétrolières et gazières. Ils peuvent clarifier ce droit dans des lois, des règlements et des contrats.

Les gouvernements utilisent généralement l'un des deux régimes suivant : 1) un régime de concession, dans lequel des taux réglementés de redevances s'appliquent à tous les producteurs de manière égale; ou 2) un régime d'**accord sur le partage de la production** avec les producteurs, dans lequel les règles et les taux peuvent varier d'un contrat à l'autre. Dans un accord sur le partage de la production, un gouvernement perçoit une part convenue des bénéfices tirés de la production pétrolière et gazière – certains contrats stipulent que des redevances doivent aussi être payées. Si ce Guide porte davantage sur l'audit du régime de concession, beaucoup de ses sections peuvent être utiles pour planifier les audits de performance des accords sur le partage de la production (les accords sur le partage de la production peuvent aussi être l'objet d'audits de conformité).

Les redevances s'appliquent dès que la production commence sur un nouveau site. Il existe différents types de redevances, dont les principales sont les suivantes :

- **Les redevances sur le volume (ou spécifiques)** : Le prix est réglementé par unité de production. Ce type de redevances requiert des **contrôles** afin de suivre la production et de veiller à ce qu'il n'y ait pas d'extraction illicite (non déclarée).
- **Les redevances sur la valeur (*ad valorem*)** : Ces redevances reposent sur la valeur des produits de base extraits. Comme la valeur est calculée en multipliant le volume par le prix (établi par le marché), la difficulté d'établir le prix (qui varie au jour le jour) s'ajoute à celle d'établir le volume.
- **Les redevances sur les bénéfices** : Ces redevances reposent sur les bénéfices de la compagnie. Certes, à de nombreux égards, elles sont similaires à l'impôt sur le revenu, mais il s'agit d'une taxe supplémentaire appliquée à l'extraction des ressources naturelles publiques. À l'instar de l'impôt sur le revenu, ce type de redevances requiert que les ministères disposent de fortes capacités financières, techniques et administratives pour réglementer et percevoir les redevances tout en réduisant au minimum le risque d'évitement fiscal (un exemple de stratégie d'évitement fiscal dans le secteur des ressources naturelles est la **manipulation des prix de transfert**). La difficulté est non négligeable, car de nombreuses compagnies pétrolières et gazières sont des acteurs du marché mondial dont les activités sont régies par plusieurs gouvernements.

Les compagnies pétrolières et gazières paient des redevances en plus de l'impôt ordinaire sur le revenu. Cependant, les redevances payées sont déductibles de l'impôt sur le revenu dans de nombreux pays et régions.

Autres sources de revenus

Outre les redevances, les gouvernements peuvent percevoir d'autres revenus à différentes phases du [cycle de vie d'un projet pétrolier ou gazier](#).

Droits de concession

Pendant la phase d'exploration d'un projet pétrolier ou gazier, les gouvernements demandent habituellement aux promoteurs de payer un taux fixe pour la concession de chaque unité de terrain sur laquelle ils comptent mener des activités d'exploration. Les gouvernements peuvent aussi mettre aux enchères les droits d'exploration pour certains territoires. Dans les deux cas, les promoteurs de projet payent pour obtenir le droit exclusif de mener des activités d'exploration sur une parcelle de terre (ou de mer) pendant une période définie. Selon la situation géographique et la superficie des parcelles, le type et la valeur marchande des ressources naturelles, et les circonstances économiques générales, les droits de concession et les enchères peuvent générer d'importants revenus pour les gouvernements.

Droits de licence et de permis

Pendant les phases successives d'un projet pétrolier ou gazier, les promoteurs peuvent être tenus par règlement d'obtenir un certain nombre de licences ou de permis afin de mener des activités précises d'exploration, de production ou de **désaffectation** (p. ex. une licence de forage de puits). Le paiement de droits peut être demandé pour obtenir ces licences et permis. Cependant, en règle générale, ces droits sont peu élevés et constituent rarement une source de revenus substantielle pour les gouvernements.

Boni

Les boni sont des paiements uniques versés à la signature d'un contrat, au lancement d'activités sur le site d'un projet, ou à l'atteinte de certains buts prévus dans un règlement ou un contrat. Comme il s'agit d'un versement unique, la perception des boni ne nécessite pas d'aussi grandes capacités administratives que celle des redevances. De même, les boni ne génèrent pas autant de revenus que les redevances. Leur paiement est souvent négocié au cas par cas, en tenant compte des caractéristiques de chaque projet.

Amendes et pénalités

Les concessions et les licences octroient certains droits au promoteur de projet, mais lui confèrent aussi des obligations. Ainsi, les concessionnaires peuvent être tenus d'effectuer une quantité minimum de travaux chaque année sur une parcelle ou d'embaucher un nombre minimum de travailleurs. Des pénalités (ou « compensations pécuniaires ») peuvent être imposées lorsque ces obligations ne sont pas respectées et les concessions peuvent être résiliées sous certaines conditions. Ces pénalités génèrent rarement d'importants revenus pour les gouvernements, mais leur montant doit être suffisamment élevé pour dissuader efficacement tout comportement indésirable.

Cadre de revenus : Établissement et perception des redevances et autres droits

Comme les réserves pétrolières et gazières sont des ressources publiques, les gouvernements ont le droit de percevoir des redevances et d'autres droits pour leur exploration et leur extraction. Pour les gouvernements, la difficulté consiste à concevoir un **cadre de revenus** (une combinaison spécifique de sources de revenus et leurs règles connexes) qui maximise les avantages pour la société tout en encourageant la poursuite des investissements de capitaux privés, qui sont nécessaires pour obtenir des retombées économiques à long terme. Dans certains cas, les gouvernements peuvent fixer des taux de redevance inférieurs à ceux d'autres territoires afin d'attirer les investissements et de stimuler la diversification économique à l'extérieur des centres urbains. Au final, le taux des redevances et le montant des droits dépendent des objectifs socio-économiques propres à un gouvernement.

Lorsqu'ils élaborent leur cadre de revenus pour l'extraction pétrolière et gazière, les gouvernements doivent définir leurs objectifs financiers (p. ex. la stabilité des revenus, la maximisation des revenus, l'efficacité économique et administrative) et prendre un certain nombre de décisions essentielles sur les sources de revenus à adopter et la manière d'utiliser chacune d'elles. Différents cadres de revenus permettent d'atteindre différents buts et conviennent à différentes circonstances. Ainsi, un régime de redevances uniquement fondées sur les volumes générera des revenus prévisibles dès le début de la production sur un nouveau site, mais ne permettra pas à un gouvernement de tirer pleinement parti d'une forte hausse des prix sur le marché de l'énergie. À l'inverse, un régime de redevances fondées sur les bénéfices peut permettre à un gouvernement de tirer parti d'une envolée des prix, mais ne générera pas de revenus avant que la compagnie déclare des bénéfices, et ces revenus diminueront lorsque le prix des ressources sera très bas. Les gouvernements doivent soigneusement réfléchir au régime (les redevances fondées sur les volumes et celles fondées sur les bénéfices ne sont que deux des possibilités) qui sera le plus susceptible de les aider à atteindre leurs objectifs financiers.

De temps à autre, les gouvernements doivent aussi examiner et mettre à jour leur régime de redevances et leurs autres droits afin que les taux et les montants applicables à l'extraction des ressources restent toujours :

- compétitifs par rapport à ceux d'autres territoires;
- alignés sur leurs objectifs financiers;
- raisonnables, compte tenu des facteurs pouvant influencer la rentabilité, y compris l'évolution des technologies d'extraction et des exigences environnementales;
- adaptés aux circonstances qui prévalent dans le secteur de l'énergie.

En outre, les gouvernements doivent adopter des lois et des règlements afin de poser un cadre juridique qui répartit clairement les rôles et responsabilités entre gouvernement et organisations du secteur privé. Il faut aussi établir des contrôles et une capacité administrative afin de s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des déclarations de redevances et de gérer la perception des redevances et des autres droits. Il incombe souvent aux ministères chargés de la gestion des ressources naturelles de percevoir les redevances liées à l'extraction pétrolière et gazière, bien que, dans certains cas, cette responsabilité soit partagée avec une agence du revenu.

Le processus de perception requiert souvent que les compagnies pétrolières et gazières versent des paiements mensuels ou trimestriels à un gouvernement sur base d'une estimation de la production, des ventes ou des bénéfices. Une **déclaration de redevances** annuelle est effectuée à la fin de chaque exercice financier. Après traitement et examen de cette déclaration, la compagnie verse un paiement final en cas de solde dû ou reçoit un remboursement en cas de trop-payé. Les redevances sont généralement versées en argent, mais elles peuvent aussi être payées en nature. Ainsi, une compagnie pétrolière peut donner des barils de pétrole à un gouvernement, qui vend ce pétrole pour son compte ou l'utilise pour ses activités.

Certes, ce processus de perception paraît simple au premier abord, mais il peut s'avérer assez complexe dans la pratique, pour les raisons suivantes :

- Les exploitants de chaque site de production sont tenus de payer des redevances. Dans la pratique, un site peut avoir de nombreux exploitants, possédant chacun un nombre différent de parts dans le projet.

Les redevances doivent donc être payées au pro rata des parts.

- Les redevances sont souvent calculées après déduction des dépenses admissibles. Les règles sur l'admissibilité des dépenses peuvent être assez complexes et, dans de nombreux territoires, les dépenses engagées pour un projet peuvent être utilisées pour abaisser le montant des redevances dues pour un autre projet.
- Les redevances dues sont évaluées d'après les renseignements fournis par les compagnies privées. Pour être sûrs de recevoir les bons montants, les gouvernements doivent vérifier ces renseignements et auditer les données relatives à la production et aux dépenses.

Enfin, il incombe aux gouvernements de veiller à ce que toutes les compagnies pétrolières et gazières versent leurs redevances en temps voulu et de recouvrer les pénalités et intérêts tel que prescrit par les règlements en vigueur.

[Retour à la table des matières](#)

Garanties financières pour l'assainissement des sites

La mise en valeur et l'exploitation d'un gisement pétrolier ou gazier peuvent s'étendre sur plusieurs décennies. Pendant cette période, les activités d'exploration et d'extraction peuvent considérablement modifier l'écosystème local. La couverture végétale est souvent détruite, le tracé du réseau hydrographique peut changer, la diversité des espèces peut être réduite et les sols et les eaux peuvent être contaminés.

De nos jours, à la fin d'un projet pétrolier et gazier, les promoteurs sont généralement tenus par règlement de remettre les sites d'exploitation dans leur état naturel ou dans un état qui satisfait à des normes établies. Cependant, pendant longtemps, avant que ces règlements existent, de nombreux sites ont été abandonnés à la fin de leur exploitation et n'ont pas été réhabilités. Dans de nombreux cas, les gouvernements ont hérité la responsabilité de nettoyer ces sites et le coût de ce nettoyage. De plus, ils restent parfois responsables de l'entretien, de la surveillance et de la gestion de certains sites pour de nombreuses années.

Les coûts d'assainissement et d'entretien des sites désaffectés (puits de pétrole et de gaz et installations connexes) peuvent être très élevés. Ainsi, d'après des estimations faites en 2012, en Saskatchewan, les futurs **passifs environnementaux** globaux (coûts de nettoyage) pour les 87 000 puits de pétrole et de gaz et les 5 300 installations de la province pourraient atteindre 3,6 milliards de dollars. Si les détenteurs de permis n'assainissent pas leurs puits et leurs installations, le coût du nettoyage pourrait retomber sur les contribuables de la province.

En outre, ces passifs pourraient augmenter avec le temps en raison de normes environnementales plus strictes. Dans pareil cas, les terres déjà assainies selon les normes en vigueur à une certaine époque pourraient nécessiter des travaux d'assainissement supplémentaires si elles ne satisfont pas aux nouvelles normes. La question consistant à savoir qui est responsable de ces nouveaux passifs pourrait être difficile à résoudre. Au final, les gouvernements pourraient devoir assumer la responsabilité partielle ou totale de ces coûts.

Gestion des passifs liés à l'assainissement des sites

Pour éviter que la responsabilité de l'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz ne retombe sur les gouvernements, et pour réduire la charge financière pour les contribuables, beaucoup de gouvernements ont pris des mesures afin de contraindre les concessionnaires à s'acquitter de leurs obligations de désaffectation et d'assainissement de leurs sites.

Certains gouvernements ont créé des fonds d'assainissement auxquels les compagnies pétrolières et gazières doivent régulièrement contribuer. Ces fonds servent à assainir les sites hérités du passé ainsi que les sites nouvellement abandonnés (p. ex. après la faillite d'une compagnie).

D'autres gouvernements exigent que les compagnies privées donnent des garanties financières suffisantes (p. ex. titres et obligations, lettre de crédit, certificats de dépôt, ou argent) afin d'établir qu'elles disposeront de moyens suffisants pour assainir leur site à la fin de son exploitation. Ces garanties financières ne sont restituées que lorsque le gouvernement est convaincu que le site a été assaini comme prévu. Ainsi, depuis 2004, en Colombie-Britannique, chaque exploitant de puits est tenu de déposer une garantie financière en vertu du

Petroleum and Natural Gas General Regulation (Règlement général sur le pétrole et le gaz naturel). Un processus général de garantie financière est décrit à la **figure 2**.

Figure 2 – Principales étapes du processus de garantie financière pendant la durée de vie d'un site d'extraction pétrolière et gazière



La principale différence entre un fonds d'assainissement et une garantie financière est que l'on peut utiliser le fonds pour nettoyer n'importe quel site pétrolier ou gazier désaffecté, alors que la garantie financière fournie par une compagnie ne peut servir qu'à nettoyer un site dont celle-ci a la concession si elle ne peut pas s'acquitter de ses responsabilités d'assainissement. Autre différence, la garantie financière est restituée à la compagnie une fois que celle-ci a rempli ses obligations d'assainissement, tandis que les contributions au fonds ne sont pas remboursables.

Les garanties financières ne constituent pas une source de revenus, mais elles atténuent le risque qu'un gouvernement hérite des passifs liés aux sites abandonnés par des compagnies privées. En exigeant des garanties financières, les gouvernements peuvent protéger les contribuables contre de nouveaux passifs liés à l'assainissement des sites.

L'efficacité des fonds d'assainissement et des programmes de garantie financière dépend d'un certain nombre de facteurs de conception et de mise en œuvre. Les fonds ou les programmes doivent reposer sur une évaluation adéquate des **risques** et sur une estimation fiable des coûts d'assainissement. Ils doivent aussi être parfaitement adaptés à chaque type d'activité d'extraction (p. ex. les puits de pétrole et de gaz classiques, les puits de fracturation hydraulique, les sables bitumineux et les puits extracôtiers).

Il faut aussi prévoir suffisamment de moyens pour faire ce qui suit :

- percevoir les garanties financières;
- évaluer l'adéquation et l'exhaustivité des plans d'assainissement présentés par les compagnies privées;
- suivre les progrès des travaux d'assainissement;
- attester que les sites assainis satisfont à l'ensemble des exigences et des normes applicables;
- ajuster régulièrement les estimations des futurs coûts de réhabilitation d'un site.

[Retour à la table des matières](#)

Cycle de vie des projets pétroliers et gaziers

L'industrie pétrolière et gazière est un secteur majeur de l'économie, au Canada et dans de nombreux autres pays. En général, les projets pétroliers et gaziers nécessitent beaucoup d'investissements, durent longtemps et peuvent être très lucratifs. Les revenus qu'ils génèrent sont importants, tant pour les compagnies privées que pour les gouvernements. Cependant, tous les projets pétroliers et gaziers n'aboutissent pas et, quand ils le font, ce n'est qu'après de nombreuses années de planification, d'exploration et de mise en valeur.

Phases des projet pétroliers et gaziers

Le cycle de vie type d'un projet pétrolier ou gazier compte cinq phases :

1. l'exploration;
2. l'évaluation;
3. la mise en valeur;
4. la production;
5. la désaffectation.

La **figure 3** présente une vue d'ensemble de ce cycle de vie.

Figure 3 – Cycle de vie d'un projet pétrolier et gazier (point de vue de l'industrie)



Revenus générés aux différentes phases d'un projet pétrolier ou gazier

Du point de vue des revenus publics, il existe d'importantes différences entre les phases de pré-production (exploration, évaluation et mise en valeur), de production et de désaffectation.

Les phases de pré-production

Les revenus des phases de pré-production proviennent des droits de concession et de licence payés par les compagnies pétrolières et gazières pour mener des activités d'exploration et de mise en valeur dans des zones précises, sur terre ou en mer. Ces revenus varient d'un territoire à l'autre, en fonction de la méthode d'octroi des licences (processus d'enchères ou de demande de licence), de la réserve potentielle de la ressource naturelle de chaque région et des circonstances économiques générales.

Les revenus peuvent aussi provenir des pénalités (ou « compensations pécuniaires ») imposées aux concessionnaires ne respectant pas la réglementation qui les oblige à effectuer un nombre minimum de travaux d'exploration chaque année sur les parcelles qui leur ont été attribuées. Le montant des pénalités est relativement faible pour chaque hectare ou acre de terre, mais peut vite augmenter si la concession s'étend sur une vaste superficie.

La phase de production

C'est pendant cette phase que les concessionnaires peuvent enfin faire des bénéfices sur leur investissement. C'est aussi pendant cette phase que les gouvernements peuvent recevoir des sommes d'argent substantielles sous forme de redevances. Les recettes et les dépenses des concessionnaires pendant le cycle de vie d'un projet pétrolier ou gazier type sont présentées à la **figure 4**.

La période de production dure généralement 10 à 30 ans, du premier pétrole (ou gaz) extrait à l'abandon du puits, mais peut s'étendre jusqu'à 50 ans pour les plus grands gisements. Pendant cette période, la production peut varier en fonction des réserves disponibles, du nombre de puits actifs, des prix du marché et d'autres facteurs.

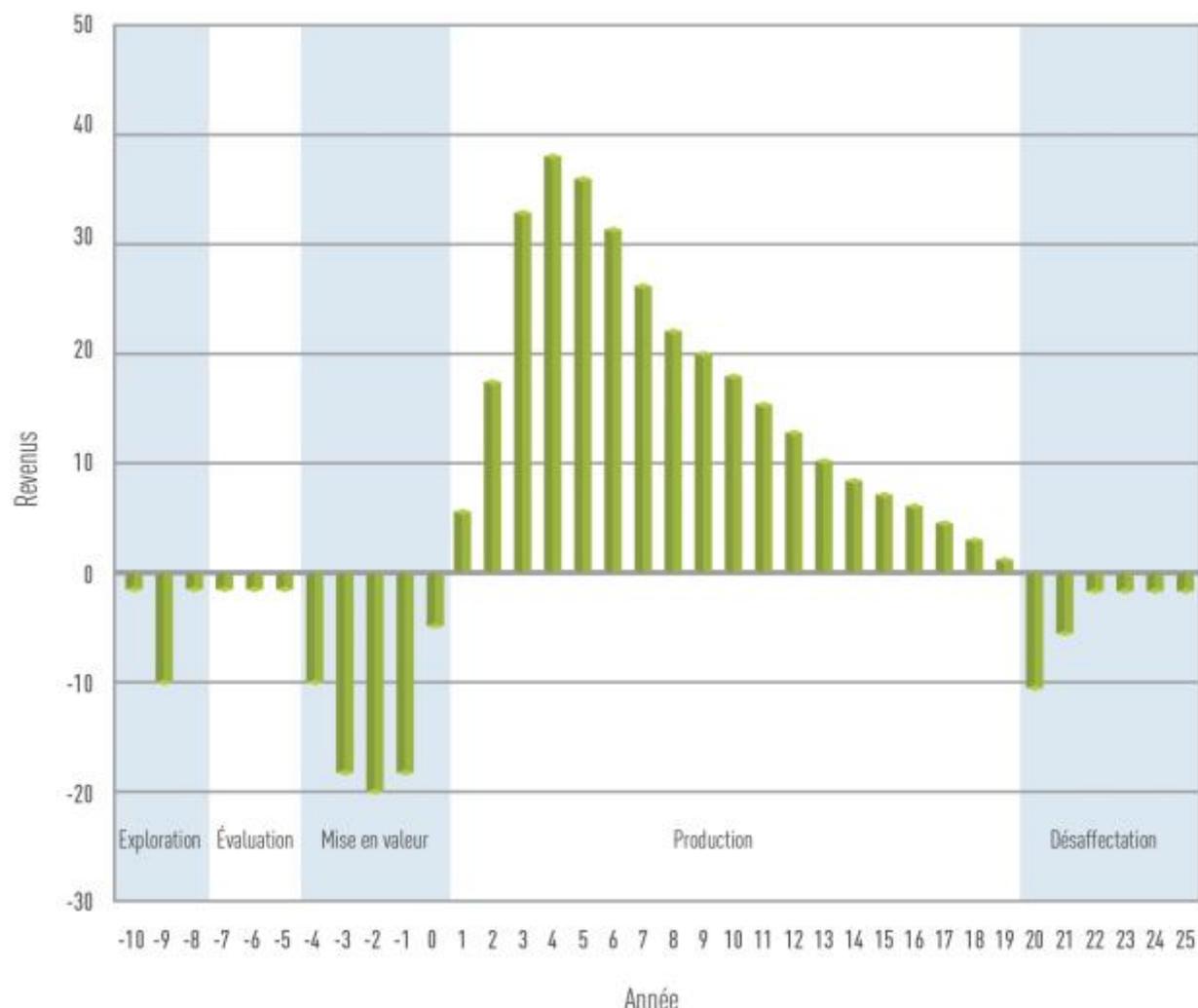
La phase de désaffectation

Quand le gisement de gaz ou de pétrole n'est plus productif ou rentable, il faut le désaffecter. La fermeture d'un site nécessite de combler les puits, de démanteler l'ensemble des structures et des équipements, et de remettre le site dans son état naturel ou dans un état conforme à des normes réglementaires. Une décontamination des sols peut être requise et, dans certaines circonstances, une surveillance continue et un entretien du site peuvent être nécessaires pendant de nombreuses années, voire à perpétuité.

La désaffectation des puits de pétrole et de gaz représente une grosse dépense pour les concessionnaires. Elle constitue aussi un risque significatif pour les gouvernements. En effet, si une compagnie ne remplit pas ses obligations relatives à l'assainissement d'un site, le gouvernement pourrait hériter la responsabilité des nouveaux passifs non provisionnés liés au site abandonné. Cela s'est déjà produit et il existe aujourd'hui des milliers de puits abandonnés dans l'ensemble des régions productrices de pétrole au Canada, aux États-Unis et dans de nombreux autres pays. Pour éviter que pareille situation ne se reproduise, beaucoup de gouvernements ont adopté des lois et des règlements afin de créer des mécanismes, comme les garanties financières et les fonds d'assainissement,

visant à réduire au minimum le risque que les contribuables deviennent responsables de l'assainissement d'autres sites abandonnés.

Figure 4 – Recettes et dépenses des concessionnaires pendant le cycle de vie d'un projet pétrolier et gazier (point de vue de l'industrie)



Source : figure modifiée à partir de F. Aliyeva (2011). [Introduction to oil & gas industry](#) (Introduction au secteur pétrolier et gazier, en anglais seulement).

La phase de désaffectation n'est donc pas une phase générant des revenus pour les gouvernements, mais plutôt une phase de gestion des passifs. À ce titre, elle diffère des phases d'exploration et de production. C'est pourquoi la partie de ce Guide consacrée aux méthodes d'audit s'articule autour de deux grands thèmes. Le premier thème concerne les [revenus](#) tirés des phases d'exploration et de production, tandis que le second porte sur les systèmes et les processus que les gouvernements ont mis en place pour gérer les [passifs](#) liés à l'assainissement des sites d'extraction pétrolière et gazière.

[Retour à la table des matières](#)

Responsabilités gouvernementales dans le secteur pétrolier ou gazier

Pour prendre de bonnes décisions sur l'étendue d'un audit de performance du secteur pétrolier et gazier, les auditeurs doivent clairement comprendre la diversité et l'étendue des responsabilités gouvernementales concernant la surveillance du secteur.

Ces responsabilités peuvent être classées en cinq catégories :

1. Évaluer les options pour la mise en valeur d'un gisement : Cette responsabilité comprend les processus qui aident les gouvernements à prendre des décisions stratégiques à propos du développement ou non d'un secteur particulier (p. ex. autoriser l'extraction de gaz naturel par fracturation hydraulique ou la construction de nouveaux pipelines), notamment les évaluations de l'impact environnemental, les évaluations de l'impact socio-économique, les évaluations environnementales stratégiques et les évaluations des effets cumulatifs. Cette responsabilité peut aussi comprendre, le cas échéant, l'examen des revendications territoriales autochtones et de leur impact sur les projets de mise en valeur.

2. Veiller à la mise en valeur responsable des ressources naturelles : Cette responsabilité comprend l'instauration de lois et de règlements établissant des exigences claires auxquelles les compagnies pétrolières et gazières doivent satisfaire afin de limiter l'impact de l'extraction pétrolière et gazière sur l'environnement et les communautés locales. Ainsi, des règlements peuvent interdire certaines pratiques d'extraction, établir des normes d'assainissement des sites ou fixer des limites d'émission de contaminants dans l'air, les sols et l'eau.

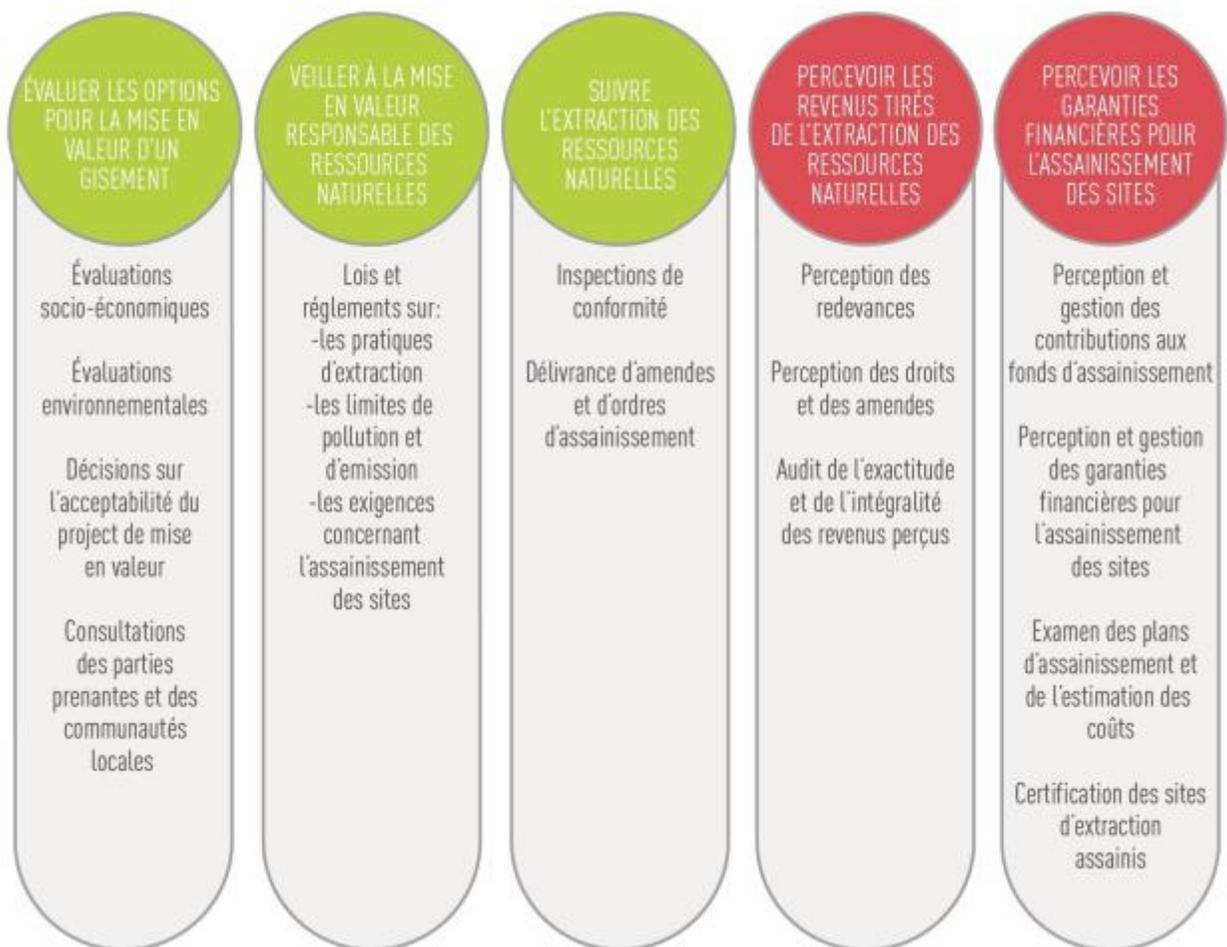
3. Suivre l'extraction des ressources naturelles : Cette responsabilité concerne les activités de **surveillance** menées par les ministères et les organismes publics afin de veiller à ce que les compagnies pétrolières et gazières respectent l'ensemble des lois et règlements applicables. Elle comprend entre autres tâches la réalisation d'inspections de conformité, la délivrance, si nécessaire, d'amendes et d'ordres d'assainissement et la certification que les sites d'extraction désaffectés ont été dûment assainis.

4. Percevoir les revenus tirés de l'extraction des ressources naturelles : Cette responsabilité comprend l'établissement des taux financiers et la perception de l'ensemble des droits (notamment de concession), boni, pénalités et redevances pour l'extraction du pétrole et du gaz, ainsi que la réalisation d'audits pour s'assurer que tous les paiements dus ont été intégralement reçus.

5. Percevoir les garanties financières pour l'assainissement des sites et suivre les passifs financiers : Cette responsabilité comprend la perception des garanties financières auprès des concessionnaires, l'évaluation de l'adéquation et de l'exhaustivité des plans d'assainissement présentés par les compagnies privées, la surveillance des progrès des travaux d'assainissement, la certification que les sites assainis satisfont à toutes les normes et exigences applicables et l'ajustement régulier de l'estimation des futurs coûts de réhabilitation.

Ces responsabilités sont résumées à la **figure 5**. Les thèmes indiqués aux deux dernières colonnes de la figure sont traités en détail dans ce Guide.

Figure 5 – Responsabilités gouvernementales dans le secteur pétrolier et gazier



[Retour à la table des matières](#)

Importance d'auditer les revenus et les garanties financières

Les revenus que les gouvernements tirent des ressources naturelles sont importants et servent à financer des infrastructures publiques, des services et des programmes sociaux de grande valeur. Lorsque les gouvernements ne reçoivent pas l'intégralité des revenus qui leur reviennent, leur capacité à financer les programmes existants, à rembourser leurs dettes et à créer de nouvelles initiatives peut être amoindrie. Les auditeurs financiers et les auditeurs de performance peuvent jouer un rôle essentiel pour veiller à ce que les gouvernements reçoivent l'intégralité des revenus auxquels ils ont droit sur les ressources naturelles.

De nombreuses situations peuvent empêcher un gouvernement de recevoir tous les revenus de l'extraction pétrolière et gazière qui lui reviennent. En voici quelques exemples :

- Le droit d'exploitation est accordé à des compagnies financièrement instables (risque élevé de passifs non provisionnés pour l'assainissement du site).
- La liste des compagnies pétrolières et gazières n'est pas à jour et est incomplète (risque d'extraction non déclarée).
- Les compagnies sous-estiment leurs volumes de production dans leurs déclarations.
- Les compagnies sous-estiment la valeur de leur production dans leurs déclarations.
- Les demandes de remboursement pour des dépenses admissibles (ce qui réduit le montant à payer) sont surestimées.
- Des exploitants recourent à des stratégies d'évitement fiscal pour réduire les montants dus au gouvernement.
- Des compagnies recourent à la fraude ou à la corruption de responsables.
- Des lois ou des règlements confus ou incompris entraînent des paiements incomplets.
- Les audits des paiements des redevances ne sont pas menés dans les délais fixés par les règlements, rendant impossibles les rajustements de paiements et la perception de revenus additionnels.
- Les taux de redevances ne sont pas à jour et ne reflètent pas l'évolution de la valeur commerciale des ressources extraites ou les changements d'objectifs stratégiques du gouvernement.

Pour recevoir l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers qui leur reviennent, les gouvernements doivent fixer des règles claires pour l'industrie et instaurer des contrôles afin de s'assurer du respect de celles-ci. Ces contrôles sont particulièrement importants dans le secteur des ressources naturelles, car les gouvernements tendent à dépendre énormément des données fournies par l'industrie pour établir les montants à payer pour l'extraction des ressources naturelles publiques. C'est pour cette raison que la partie de ce Guide consacrée aux méthodes d'audit met l'accent sur l'audit des contrôles.

Les contrôles aident aussi à protéger le gouvernement contre les passifs liés à l'assainissement des puits de pétrole et de gaz désaffectés. Ainsi, un gouvernement peut prendre les mesures suivantes pour réduire son exposition à de futurs passifs :

- établir des normes documentées sur la manière d'estimer le coût d'assainissement d'un site;
- disposer de connaissances spécialisées suffisantes pour examiner les estimations de coûts fournies par les

compagnies pétrolières et gazières;

- visiter périodiquement les sites exploités et ajuster l'estimation des coûts d'assainissement en fonction des circonstances (p. ex. situation du site, plans opérationnels, nouvelles technologies et nouvelles obligations réglementaires).

En auditant la gestion des garanties financières pour l'assainissement des sites, les auditeurs de performance peuvent aider les gouvernements à mieux protéger les contribuables contre de futurs passifs environnementaux.

Grâce à leurs audits annuels des revenus et des garanties financières relatifs aux ressources naturelles, les auditeurs financiers jouent eux aussi un rôle important. Les auditeurs de performance peuvent s'appuyer sur les analyses réalisées précédemment par les auditeurs financiers pour développer leur propre connaissance des activités et déterminer les domaines de risque. La collaboration entre les auditeurs de performance et les auditeurs financiers peut générer des audits plus efficaces et mieux ciblés.

Dans nombre de bureaux, les auditeurs menant les audits de performance ont de l'expérience dans l'audit des états financiers et peuvent être les mêmes personnes que celles qui effectuent les audits annuels. Cependant, dans d'autres bureaux, les auditeurs de performance ont des expériences plus diversifiées. Dans ce cas, un bureau peut avoir intérêt à créer un groupe spécialisé dans le secteur du pétrole et du gaz au sein duquel des auditeurs financiers et des auditeurs de performance peuvent régulièrement se rencontrer afin d'échanger leurs connaissances et expériences.

Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives

Ces dernières années, la communauté de l'INTOSAI (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques) a prêté de plus en plus d'attention aux audits des industries extractives. Cet intérêt a conduit à la création d'un Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives, qui a tenu sa première réunion à Kampala (Ouganda) en 2014. Ce groupe de travail vise à fournir une vaste palette d'activités de développement des capacités et de réseautage au sein de la communauté de l'INTOSAI et en dehors. Pour en savoir plus sur le Groupe de travail et ses activités, rendez-vous sur www.wgei.org/.

Atténuation des risques de fraude et de corruption

La **fraude** et la **corruption** dans le secteur pétrolier et gazier peuvent grandement varier en étendue et impliquer des responsables à différents niveaux d'autorité. Certaines fraudes sont mineures, perpétrées par des fonctionnaires influencés par des pots-de-vin ou d'autres avantages, tandis que d'autres sont massives, comme lorsque de hauts responsables de pays riches en ressources naturelles détournent les redevances payées vers leur compte bancaire personnel situé dans un paradis fiscal. Les fraudes peuvent se produire dans les pays où les contrôles sont minimes, mais aussi dans ceux qui ont un environnement réglementaire bien établi. Le risque de fraude et de corruption est toujours présent et il est d'autant plus élevé lorsque la dépendance est forte à l'égard

des données auto-déclarées par l'industrie et que l'application des processus réglementaires existants laisse beaucoup de latitude au jugement et au pouvoir discrétionnaire.

Les auditeurs de performance peuvent contribuer à la lutte mondiale contre la fraude et la corruption dans le secteur des ressources naturelles. Certes, le mandat des institutions d'audit concernant la fraude et la corruption est souvent limité, mais les auditeurs de performance peuvent détecter les cas de fraude et en rendre compte aux autorités compétentes. En outre, les auditeurs de performance peuvent concevoir leur audit des organisations du secteur public de manière à y inclure l'examen des contrôles en place pour prévenir et détecter la fraude et la corruption.

Aux fins de ce Guide, nous reprenons les définitions usuelles de ces termes:

Fraude : Acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

Corruption : Abus du pouvoir public, d'autorité, de confiance et de moyens afin d'en retirer un avantage privé ou politique. Est considéré comme un acte de corruption le fait d'offrir, de donner, de recevoir ou de solliciter, directement ou indirectement, quelque chose de valeur dans le but d'influencer indûment les actions d'une autre partie.

Sur le plan de la fraude et de la corruption, la gestion des ressources naturelles, notamment du pétrole et du gaz, est un secteur à haut risque, et ce essentiellement en raison de trois facteurs :

1. Les très gros revenus que les gouvernements peuvent tirer des ressources naturelles peuvent rendre la fraude très lucrative pour les personnes et les compagnies qui la commettent.
2. Dans de nombreux pays, peu de renseignements sont rendus publics à propos des revenus tirés des ressources naturelles. Les possibilités de surveillance s'en trouvent limitées, de même que la probabilité de déceler les fraudes.
3. Les gouvernements ont souvent le contrôle exclusif de ce secteur et instaurent un environnement réglementaire complexe qui laisse une grande latitude au jugement professionnel pour évaluer la conformité aux règles. Comme les fonctionnaires ont souvent une grande latitude pour appliquer les règlements, les possibilités d'abus sont nombreuses.

En effet, la gestion des ressources naturelles offre de nombreuses possibilités de fraude et de corruption. Ainsi, l'octroi de droits d'exploration et d'exploitation ouvre la porte à des actes comme le versement de pots-de-vin à des responsables pour qu'ils truquent les processus d'attribution des droits d'exploration ou attribuent les droits sans dûment suivre le processus prévu à cette fin. De même, la phase de production, pendant laquelle beaucoup de revenus sont générés, peut entraîner divers abus, comme l'extraction illicite (exploitation sans licence), une

sous-déclaration de la production, l'évasion fiscale, les commissions occultes et le versement de pots-de-vin à des responsables pour qu'ils ferment les yeux sur des cas de non-conformité, pour ne citer que quelques exemples.

Conseils supplémentaires pour lutter contre la fraude et la corruption

L'Organisation des Nations Unies a inscrit la fraude et la corruption parmi les problèmes les plus graves rencontrés par la communauté mondiale aujourd'hui. Ces dernières années, l'importance de la fraude et de la corruption dans le secteur des ressources naturelles a été mise en exergue par le Groupe de travail sur la vérification environnementale de l'INTOSAI, qui a publié un guide sur ce thème en 2013 : [Addressing Fraud and Corruption Issues when Auditing Environmental and Natural Resource Management: Guidance for Supreme Audit Institutions](#) (en anglais seulement).

De manière générale, la fraude et la corruption dans le secteur des ressources naturelles privent chaque année les gouvernements du monde entier d'importants revenus, en particulier dans les pays en développement qui ont des institutions faibles et peu de surveillance. Pour expliquer cette situation, certains avancent que le manque de données publiques fiables sur les revenus versés par les compagnies pétrolières et gazières aux gouvernements rend impossible la surveillance de ces fonds et la protection contre la fraude et la corruption.

Face à cet argument, des groupes internationaux (p. ex. le réseau [Publiez Ce Que Vous Payez](#)) et des initiatives (p. ex. [Initiative pour la transparence dans les industries extractives](#), une norme mondiale visant à promouvoir une gestion ouverte et responsable des ressources naturelles) ont été créés afin d'encourager les gouvernements à se montrer plus transparents sur les paiements qu'ils reçoivent des compagnies extractives. Grâce à ces initiatives, de nombreux gouvernements ont adopté des lois, ou se sont engagés à le faire, qui exigent plus de transparence. Ainsi, en 2014, le Canada a adopté la [Loi sur les mesures de transparence dans le secteur extractif](#).

Audits publiés sur les revenus pétroliers et gaziers et sur les garanties financières pour l'assainissement des sites

Les auditeurs de performance du Canada, des États-Unis, d'Australie et d'autres pays riches en ressources naturelles ont déjà une certaine expérience de l'audit des revenus pétroliers et gaziers ainsi que des garanties financières pour l'assainissement des sites. Une recherche dans notre base de données [Vigie Audit](#) et dans d'autres sites Web a permis de trouver plus d'une douzaine d'audits de performance sur ces thèmes qui ont été publiés depuis 2008. Le **tableau 1** dresse une liste d'audits portant sur les revenus pétroliers et gaziers, tandis que le **tableau 2** donne une liste d'audits sur les garanties financières.

L'objet de ces audits varie considérablement d'un rapport à l'autre. Certains audits portent uniquement sur les redevances (p. ex. [audit des redevances sur le pétrole extracôtier à Terre-Neuve-et-Labrador](#), publié en 2008) ou sur les garanties financières pour l'assainissement des sites (p. ex. [audit de la gestion des risques et de l'assainissement des puits de pétrole et de gaz en Saskatchewan](#), publié en 2012), tandis que d'autres abordent l'un de ces sujets dans le cadre d'un audit plus général sur le développement durable du secteur des ressources naturelles (p. ex. [audit du Québec sur la gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de](#)

[schistes](#), publié en 2011). Ces audits reflètent le vaste éventail de possibilités offertes aux auditeurs de performance pour sélectionner l'objet de leur audit du secteur pétrolier et gazier.

Examiner des audits déjà publiés au début de la phase de planification de son propre audit peut aider l'équipe d'audit à faire ce qui suit :

- dresser la liste des sujets potentiels à examiner;
- repérer des facteurs de risque qui n'ont peut-être pas encore été pris en compte.

Tableau 1 – Audits des revenus pétroliers et gaziers

Bureau d'audit	Année	Titre
Bureau du vérificateur général du Manitoba	2008	Conformité à la législation pétrolière et gazière (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador	2008	Redevances pétrolières (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique	2008	Redevances pétrolières et gazières : le système fédéral de perception des revenus a besoin d'une réévaluation complète (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général d'Australie	2009	Administration de l'impôt sur les bénéfices tirés des ressources pétrolières (en anglais seulement)
Vérificateur général du Québec	2011	Gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste
Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador	2013	Surveillance des redevances sur le pétrole (en anglais seulement)
Ressources naturelles Canada	2014	Audit des recettes et des transferts liés à l'exploitation dans les zones extracôtières
Bureau du vérificateur général d'Estonie	2014	Mesures prises par l'État pour diriger l'utilisation du schiste bitumineux (en anglais seulement)
Cour fédérale des comptes du Brésil	2014	Audit coordonné sur la surveillance des revenus publics tirés de l'exploration et de la production du pétrole et du gaz naturel au Brésil, en Colombie et au Pérou (en anglais seulement)

Bureau d'audit	Année	Titre
Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique	2015	Ressources pétrolières et gazières : les vérifications sur la production et les données sur les redevances du ministère de l'Intérieur se sont améliorées, mais d'autres mesures restent à prendre (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général de l'Alberta	2016	Énergie : systèmes visant à gérer les programmes de réduction des redevances (en anglais seulement)

Source : données provenant de notre base de données [Vigie Audit](#) et d'autres sites Web pour la période comprise entre 2008 et 2016.

Tableau 2 – Audits des garanties financières pour l'assainissement des sites

Bureau d'audit	Année	Titre
Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique	2010	Risques de contamination des sites pétroliers et gaziers : il faut plus de surveillance (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique	2010	Cautions pétrolières et gazières – Exigences en matière de cautionnement et dépenses du Bureau de gestion des terres pour remettre en état les puits abandonnés (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique	2011	Cautions pétrolières et gazières – Le Bureau de gestion des terres a besoin d'une stratégie complète pour mieux gérer les passifs potentiels liés aux puits pétroliers et gaziers (en anglais seulement)
Vérificateur général du Québec	2011	Gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste
Bureau du vérificateur provincial de la Saskatchewan	2012	La gestion des risques et de l'assainissement des puits de pétrole et de gaz (en anglais seulement)
Bureau du vérificateur général du Canada (commissaire à l'environnement et au développement durable)	2012	Les garanties financières pour les risques environnementaux
Bureau du vérificateur général des États-Unis d'Amérique	2015	Ressources de pétrole et de gaz extracôtiers – Des mesures doivent être prises pour mieux protéger

Bureau d'audit	Année	Titre
Unis d'Amérique		l'état fédéral contre les risques de passifs liés à la désaffectation (en anglais seulement)

Source : données provenant de notre base de données [Vigie Audit](#) pour la période comprise entre 2008 et 2016.

[Retour à la table des matières](#)

Guide pratique sur l'audit des revenus pétroliers et gaziers et des garanties financières pour l'assainissement des sites

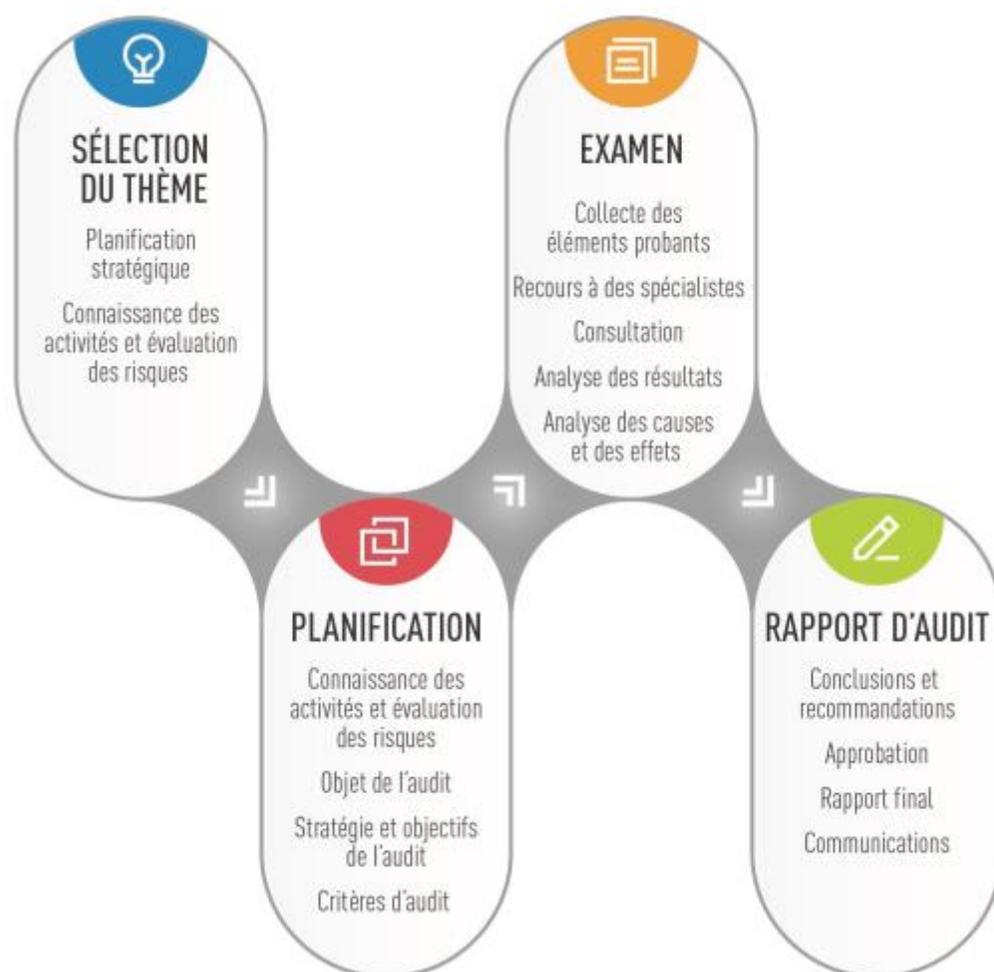
Partie 2 Méthodes d'audit

Introduction à l'audit du secteur pétrolier et gazier

L'audit de performance des industries extractives, notamment du secteur pétrolier et gazier, suit les mêmes normes et le même processus général que tous les audits de performance. Les auditeurs sont tenus de se conformer aux normes et aux processus d'audit applicables à leur domaine d'exercice et au mandat de leur bureau.

La **figure 6** présente une vue d'ensemble du processus d'audit.

Figure 6 – Vue d'ensemble du processus d'audit de performance



Vue d'ensemble des principales étapes d'un audit

Cette introduction propose un bref aperçu des principales étapes d'un audit du secteur pétrolier et gazier. Beaucoup de ces étapes sont décrites plus en détail dans les sections suivantes de ce Guide.

Sélection du thème d'audit

Dans ce Guide, nous considérons que la sélection du thème d'audit fait partie du processus général d'audit de performance. Souvent, cette sélection se fait au cours du processus de planification stratégique du bureau d'audit. La planification stratégique est généralement conduite par de hauts responsables et éclairée par les connaissances

du bureau d'audit sur l'univers d'audit ainsi que par l'analyse de l'**importance**, de l'importance relative, des risques et des problèmes connus. Les autres considérations notables sont le mandat du bureau d'audit, la disponibilité d'auditeurs qualifiés et de moyens ainsi que l'**auditabilité** des thèmes potentiels. Le processus de sélection d'un thème débouche généralement sur une liste d'audits à mener sur une certaine période.

Il existe de nombreuses raisons pour lesquelles les bureaux d'audit devraient inclure des audits du secteur pétrolier et gazier dans leur plan à long terme. Ces raisons vont des préoccupations sur les impacts environnementaux au rôle économique important de ce secteur dans de nombreuses régions. Aux fins de cette partie du Guide, nous partons du principe que la direction a décidé d'auditer le secteur pétrolier et gazier et de procéder à une planification de l'audit.

Établissement de l'objet de l'audit

Comme le montre la **figure 6**, une fois que le thème d'audit a été sélectionné, la phase de planification commence. Cette phase consiste à développer sa connaissance des activités de l'organisation, à évaluer les risques et à effectuer une analyse afin d'établir l'**objet de l'audit** et de poser les bases pour préparer un plan d'audit détaillé comprenant un ou plusieurs objectifs d'audit, des critères, des méthodes de collecte des éléments probants et des techniques d'analyse.

La première étape du processus de planification d'un audit consiste à établir précisément les éléments à auditer dans le secteur pétrolier et gazier (à savoir l'objet de l'audit). Pour ce faire, les auditeurs doivent mener deux activités initiales de recherche et d'analyse :

- Développer leur connaissance des activités en collectant et analysant des renseignements pertinents sur le secteur pétrolier et gazier ainsi que sur les [responsabilités gouvernementales](#) concernant la réglementation, la surveillance et la supervision du secteur.
- Repérer et évaluer les facteurs de risque qui pourraient empêcher le gouvernement de s'acquitter efficacement de ses responsabilités dans ce secteur et d'atteindre ses objectifs.

À ce stade, les auditeurs peuvent aussi consulter les [audits du secteur pétrolier et gazier](#) déjà publiés par leur bureau ou par d'autres bureaux d'audit. Cela peut les aider à dresser la liste des sujets d'audit potentiels et à repérer les facteurs de risque qui n'ont peut-être pas encore été pris en compte.

Il existe de nombreux sujets d'audit potentiels dans le secteur pétrolier et gazier, mais le reste de cette partie du Guide consacrée aux méthodes d'audit se concentre sur les [revenus pétroliers et gaziers](#) et sur les [garanties financières pour l'assainissement des sites](#).

Planification d'audit détaillée

Après avoir décidé d'auditer les revenus pétroliers et gaziers ou les garanties financières pour l'assainissement des sites, les auditeurs peuvent commencer la planification détaillée afin d'affiner l'objet de l'audit et les tests à mener.

La planification détaillée nécessite de choisir les programmes et les contrôles à auditer. Pour ce faire, les auditeurs doivent effectuer les deux tâches suivantes :

- développer leur connaissance des activités, en collectant et analysant des renseignements pertinents sur les différents types de revenus ou de garanties financières que le gouvernement perçoit et gère, ainsi que sur les systèmes et pratiques qu'il utilise à cette fin;
- recenser et évaluer les facteurs de risque qui pourraient empêcher le gouvernement de percevoir l'intégralité des revenus auxquels il a droit ou la totalité des garanties financières dont il a besoin pour s'assurer que les sites désaffectés de production pétrolière et gazière sont dûment assainis.

En disposant des renseignements requis, l'équipe d'audit sera en mesure de choisir les revenus ou les programmes et contrôles de garanties financières à auditer. Une fois ce choix fait, elle pourra faire ce qui suit :

- élaborer les objectifs d'audit;
- sélectionner les critères d'audit;
- préparer des plans contenant des procédures d'audit détaillées.

Toutes ces étapes sont traitées plus en détail dans cette partie du Guide. Les auditeurs effectuant un audit du secteur pétrolier et gazier trouveront les renseignements dont ils ont besoin dans les sections [Auditer les revenus pétroliers et gaziers](#) et [Auditer les garanties financières pour l'assainissement des sites](#).

Enfin, une brève section sur la [phase de préparation du rapport](#) conclut cette deuxième partie du Guide.

[Retour à la table des matières](#)

Établir l'objet de l'audit

Après avoir acquis une bonne connaissance des activités du secteur pétrolier et gazier dans leur pays ou région et recensé toutes les [responsabilités gouvernementales](#) importantes dans ce secteur, les auditeurs doivent établir où se trouvent les principaux risques et réduire le nombre de choix jusqu'à parvenir à un objet d'audit gérable.

En fonction des résultats de l'analyse des risques et selon les préférences générales des bureaux d'audit à propos de l'étendue des audits, les audits du secteur pétrolier et gazier couvriront plusieurs domaines de responsabilité dans un seul et unique rapport ou se concentreront uniquement sur un seul domaine, à l'instar des audits suivants :

- L'[audit de 2011](#) du Québec sur la gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste avait un objet large, qui traitait d'éléments liés aux cinq domaines de responsabilité présentés à la [figure 5](#).
- Par contre, les audits de [2008](#) et [2013](#) de Terre-Neuve-et-Labrador sur les redevances tirées de l'extraction du pétrole extracôtier avaient un objet étroit qui se concentrait entièrement sur un seul domaine de responsabilité (la perception des revenus).

Les deux approches susmentionnées (objet large ou étroit) se valent et le choix de l'une ou de l'autre appartient à chaque bureau d'audit.

Pour établir l'objet de leur audit, les auditeurs doivent mener des recherches supplémentaires dans les domaines qu'ils trouvent pertinents et importants. Ces domaines peuvent inclure la gestion environnementale, l'application de la loi ou d'autres aspects de l'extraction pétrolière et gazière, mais cette partie du Guide se concentre exclusivement sur les revenus et sur les garanties financières pour l'assainissement des sites (les auditeurs trouveront des renseignements sur d'autres thèmes sur le [site Web](#) du Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives). Le **tableau 3** présente une liste non exhaustive de questions générales sur lesquelles les auditeurs peuvent mener des recherches afin d'établir si leur audit doit porter sur les revenus tirés de l'extraction pétrolière et gazière, et dans quelle mesure. Le **tableau 4** présente une liste similaire pour les garanties financières.

Tableau 3 – Questions générales sur les revenus pétroliers et gaziers

Questions
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les revenus tirés de l'extraction pétrolière et gazière sont-ils significatifs? [Il faudrait évaluer individuellement chaque source de revenus et aussi évaluer globalement l'importance relative. Si les gros revenus peuvent être importants en eux-mêmes, certaines sources de revenus moins substantielles peuvent aussi être importantes en raison de leur fonction. Ainsi, les droits de concession, de licence et de permis peuvent être importants, car ils permettent aux ministères de savoir qui devrait payer des redevances et des droits]. ▪ Existe-t-il une différence importante entre le montant prévu et le montant réel des revenus? Si oui, qu'est-ce qui explique cette différence? ▪ Existe-t-il de nouvelles sources de revenus (p. ex. une nouvelle ressource naturelle ayant son propre système de redevances, comme le gaz de schiste extrait par fracturation hydraulique)? ▪ A-t-on créé une nouvelle législation pertinente (loi ou règlement) ou a-t-on récemment apporté des changements importants à la législation en vigueur? ▪ De quand date l'examen le plus récent du cadre de revenus? Quand le prochain examen est-il prévu? ▪ Lorsque des changements importants ont été observés dans les revenus, ces changements correspondent-ils aux conditions actuelles du marché et aux niveaux de production actuels? ▪ Reproche-t-on au cadre de revenus (et à la réglementation afférente) d'être trop complexe ou de manquer de clarté? Le public et les médias s'intéressent-ils beaucoup à ce sujet? ▪ Des plaintes ou des rapports publics ont-ils mentionné des pratiques inappropriées dans le secteur (p. ex. manipulation des prix de transfert)? ▪ Les audits annuels des états financiers ont-ils relevé des problèmes importants ou chroniques concernant la perception des revenus pétroliers et gaziers? ▪ Existe-t-il un régime réglementé d'audit des redevances? Si oui, la couverture des audits est-elle totale ou fondée sur les risques? Les audits sont-ils menés en temps opportun? ▪ Existe-t-il une dépendance importante à l'égard de l'auto-déclaration des niveaux de production? ▪ Le gouvernement dispose-t-il de l'expertise nécessaire pour vérifier les renseignements fournis par le secteur privé? ▪ Le bureau d'audit a-t-il déjà audité les revenus pétroliers et gaziers? Le gouvernement a-t-il progressé dans la mise en œuvre de précédentes recommandations? ▪ Existe-t-il une séparation des tâches entre la perception des revenus et l'évaluation de l'intégralité des revenus perçus? ▪ Le gouvernement a-t-il clairement fixé l'objectif qu'il poursuit au moyen de son cadre de revenus pour le secteur pétrolier et gazier? ▪ Existe-t-il une loi ou un règlement permettant au public d'accéder à des renseignements fiables sur les paiements que le gouvernement reçoit des compagnies pétrolières et gazières?

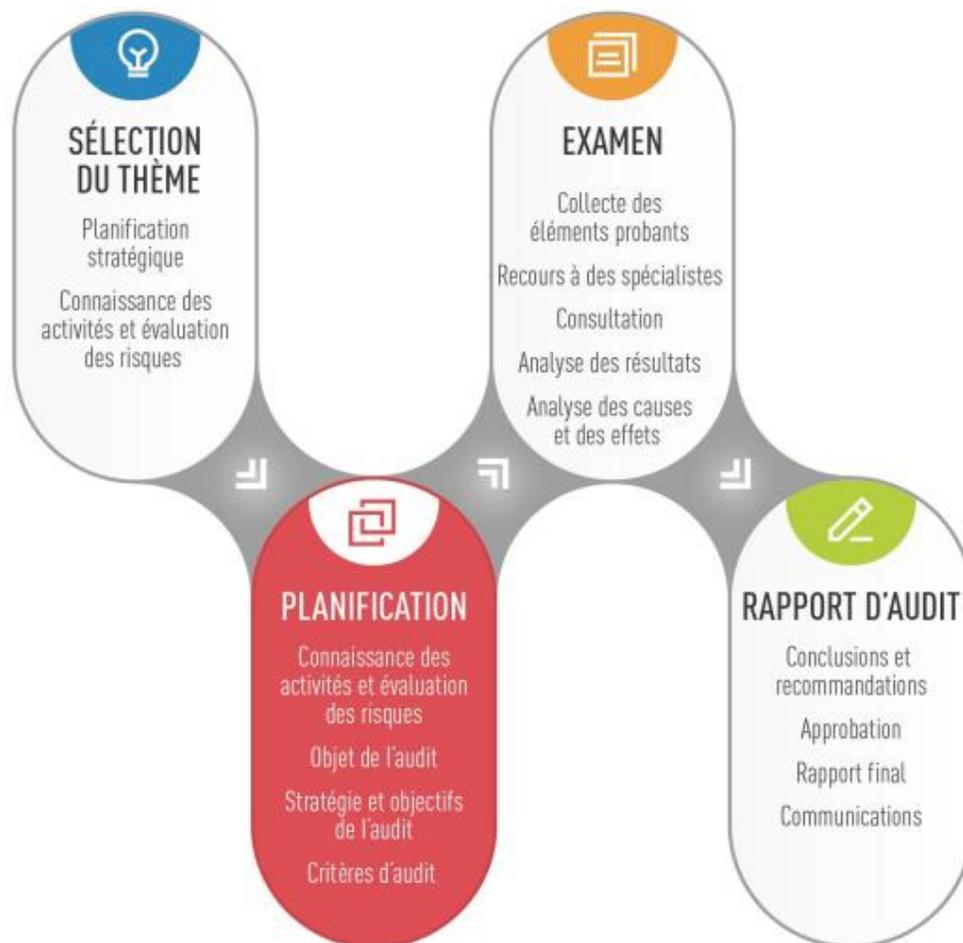
Tableau 4 – Questions générales sur les garanties financières pour l'assainissement des sites

Questions
<ul style="list-style-type: none">▪ Existe-t-il un système réglementé de garanties financières pour l'assainissement des sites? Ce système est-il récent ou établi depuis longtemps? Existe-t-il un fonds d'assainissement?▪ Quelle est l'estimation actuelle des coûts (passifs potentiels) de la réhabilitation de l'ensemble des puits de pétrole et de gaz ainsi que des installations situés sur le territoire?▪ Quel est le risque ou l'état des passifs non provisionnés pour l'ensemble du territoire? Ce risque augmente-t-il au fil du temps?▪ S'il existe un fonds d'assainissement, quel est son solde actuel?▪ Existe-t-il des changements récents ou imminents dans les normes ou la législation environnementales qui vont influencer sur les garanties requises?▪ La durée des garanties correspond-elle à la durée prévue de la responsabilité environnementale?▪ Existe-t-il des instructions documentées sur la manière d'estimer les coûts d'assainissement?▪ Le gouvernement ou un spécialiste indépendant examine-t-il périodiquement les estimations des coûts d'assainissement?▪ Si les règlements autorisent les compagnies pétrolières et gazières à s'auto-assurer, quelle est la fréquence relative de l'auto-assurance dans le territoire?▪ Existe-t-il des mécanismes pour la surveillance régulière des sites et des garanties connexes? Ces mécanismes sont-ils appliqués? Quelle est la fréquence des visites de sites?▪ La fonction d'octroi des licences est-elle séparée de celle des inspections?▪ Existe-t-il un processus pour veiller à ce que les garanties financières soient uniquement restituées quand les exigences d'assainissement d'un site ont été respectées et documentées?▪ Les inspections des sites fournissent-elles des évaluations suffisamment complètes? (P. ex. les inspections permettent-elles de repérer une contamination souterraine?)▪ Les pénalités sont-elles suffisamment élevées pour inciter les compagnies pétrolières et gazières à respecter les exigences relatives aux garanties financières?

[Retour à la table des matières](#)

Auditer les revenus pétroliers et gaziers

Phase de planification



À ce stade du processus d'audit, nous partons du principe que les auditeurs ont décidé d'inclure les revenus pétroliers et gaziers dans leur audit. Cependant, ils ne savent peut-être pas encore exactement quels revenus et contrôles ils vont auditer, ni quels objectifs et critères ils vont utiliser dans leur plan d'audit détaillé.

Cette section du Guide aidera les auditeurs à répondre à ces questions. Elle s'articule autour des principales décisions à prendre et tâches à accomplir pendant la planification détaillée de l'audit :

- [développer une connaissance des activités et évaluer les risques;](#)
- [élaborer les objectifs d'audit;](#)
- [sélectionner les critères d'audit.](#)

Développer une connaissance des activités et évaluer les risques

Les procédures d'audit exigent généralement que les auditeurs développent leur connaissance de l'organisation et du domaine à auditer et préparent un plan d'audit axé sur les risques.

Dans la pratique, cela signifie qu'une fois que décision a été prise d'auditer l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers (et les questions connexes), l'équipe d'audit doit commencer à effectuer des recherches et à s'entretenir avec les responsables afin de développer une bonne connaissance des activités ou d'approfondir celle qu'elle possède déjà, et de comprendre les risques rencontrés par l'organisation. Les renseignements collectés l'aideront à cerner les principaux domaines de risque et à établir sur quels éléments cibler les activités d'audit.

Afin d'élaborer leur plan pour auditer l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers, les auditeurs devront répondre à trois grandes questions :

- Quelles sont les sources de revenus?
- Quels revenus faut-il auditer?
- Quels contrôles faut-il examiner?

Les revenus pétroliers et gaziers sont générés aux phases d'exploration et de production des projets d'extraction. Les revenus de la phase d'exploration proviennent des droits imposés pour l'octroi de concessions et de licences ainsi que des pénalités appliquées aux concessionnaires qui ne satisfont pas aux obligations liées aux concessions (p. ex. les concessionnaires peuvent être tenus d'effectuer un minimum de travaux par an sur chacune de leurs parcelles; tout manquement à ces obligations peut déboucher sur une amende ou sur l'annulation de la concession). Le montant des revenus tirés des concessions peut provenir d'un taux fixe appliqué à chaque unité de terrain (ou de fond marin) ou de la vente aux enchères de concessions. Les auditeurs doivent établir quelle solution a été utilisée dans leur région et obtenir des renseignements sur les revenus annuels générés par le paiement des concessions. Une fois en possession de ces renseignements, ils peuvent établir si l'importance relative des paiements de concession est suffisante pour justifier l'intégration de ce sujet dans l'audit.

Les revenus de la phase d'exploration peuvent aussi provenir de la mise aux enchères des droits d'exploration. Ces enchères peuvent générer de très gros revenus dans certaines régions lorsque la conjoncture économique est favorable. Compte tenu de leur importance et de leur nature concurrentielle, la mise aux enchères des droits d'exploration présente un risque de fraude et de corruption. Cependant, comme les règles des enchères varient d'une région à l'autre et qu'il y a un manque de renseignements sur les pratiques exemplaires à ce sujet, nous ne fournissons dans ce Guide aucun conseil particulier sur la manière d'auditer la mise aux enchères des droits d'exploration.

Les revenus de la phase de production proviennent des redevances. Comme nous l'avons indiqué précédemment, les [revenus pétroliers et gaziers](#) peuvent être très élevés dans de nombreuses régions. À ce titre, leur importance relative sera souvent suffisante pour justifier l'inclusion du paiement des redevances dans l'audit.

Enfin, certains revenus peuvent aussi provenir d'amendes payées par les compagnies du secteur privé pour non-respect de la réglementation fédérale ou provinciale sur l'extraction pétrolière et gazière. Le montant des revenus de cette source est souvent faible par rapport à celui des droits de concession et des redevances, et peut ne pas être assez significatif pour être inclus dans l'audit (sauf si certains éléments portent à croire qu'un gouvernement perd d'importants revenus en raison d'une application inefficace des règles).

Pour chaque source de revenus qu'elle décide d'auditer, l'équipe d'audit peut examiner un certain nombre de domaines, notamment :

- la conception du cadre de revenus;
- le traitement des paiements;
- l'examen et l'audit internes des paiements;
- les mesures adoptées pour améliorer la transparence des paiements ainsi que pour prévenir et détecter la fraude.

Chacun de ces domaines est traité plus en détail ci-après, et certains des contrôles qui pourraient être audités pour chaque domaine sont mis en exergue.

Les lecteurs doivent noter que si ces catégories sont utiles pour comprendre le sujet, les domaines peuvent ne pas être aussi faciles à distinguer dans la pratique, et les structures administratives peuvent varier selon les régions.

La conception du cadre de revenus : Comme nous l'avons expliqué dans la partie [Concepts et contexte](#) de ce Guide, les gouvernements peuvent percevoir différents types de revenus, comme les redevances, en compensation de l'extraction des ressources naturelles sur les terres publiques et les fonds marins.

Certes, la décision d'utiliser un cadre de revenus plutôt qu'un autre est de nature politique, et les auditeurs n'ont pas pour mandat de la critiquer, mais ils peuvent examiner certains éléments des processus décisionnels (p. ex. les décisions reposent-elles sur des analyses et des renseignements suffisants?). Les auditeurs peuvent aussi se demander si le cadre de revenus est périodiquement révisé et amélioré (p. ex. le cadre est-il trop complexe et sujet à interprétation? A-t-il atteint ses objectifs?) et se pencher sur les processus mis en place pour établir, communiquer et ajuster régulièrement les taux de redevance pour chaque ressource naturelle extraite. Ce Guide donne quelques conseils à ce sujet.

Le **tableau 5** contient des exemples de questions sur la conception du cadre de revenus que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités (cette liste n'est pas exhaustive). Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Les auditeurs peuvent également se pencher sur des questions de planification stratégique plus vastes, afin de savoir, par exemple, si un gouvernement a pris des mesures appropriées pour gérer l'impact des revenus tirés des ressources naturelles sur l'économie nationale, de manière à éviter le « syndrome hollandais » (baisse générale des exportations due à une hausse de la valeur de la monnaie nationale provoquée par un afflux massif de devises étrangères après la découverte de vastes réserves de pétrole). Cependant, ce Guide ne contient pas de conseil particulier sur la manière d'auditer des questions de planification stratégique aussi larges.

Tableau 5 – Exemples de questions sur la conception du cadre de revenus

Sous-thème	Questions
<p>Établissement du cadre de revenus et des taux</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Quels règlements, lois et politiques encadrent la perception des revenus pétroliers et gaziers? De quand date la mise à jour la plus récente de ces textes? ▪ Les taux de redevances et les autres droits ont-ils été réglementés pour l'extraction pétrolière et gazière? De quand date leur mise à jour la plus récente? ▪ Existe-t-il des objectifs clairs pour le cadre de revenus? Ces objectifs coïncident-ils avec les priorités et les objectifs stratégiques actuels du gouvernement? ▪ Si la législation pertinente a été modifiée récemment, toutes les modifications ont-elles été mises en œuvre? ▪ Le cas échéant, le cadre prévoit-il la prise en compte des enjeux liés aux droits fonciers des Autochtones? Existe-t-il des décisions judiciaires récentes sur l'utilisation des terres autochtones et le partage des revenus dont le cadre devrait tenir compte? ▪ Si le cadre de revenus contient des exemptions, des déductions spéciales ou des crédits de redevances, ces mesures ont-elles une justification ou un objectif clair et documenté? ▪ La conception du cadre de revenus facilite-t-elle l'audit des redevances auto-déclarées par les concessionnaires en donnant aux auditeurs du secteur public un droit d'accès clair aux renseignements? ▪ Le cadre prévoit-il une évaluation ou une vérification indépendante des niveaux de production et des volumes déclarés? ▪ Les parties prenantes ont-elles été consultées pendant l'élaboration du cadre de revenus? Si oui, quelle a été l'étendue de ces consultations? ▪ Les incidences financières du cadre de revenus ont-elles été pleinement évaluées et documentées? ▪ Existe-t-il des déductions spéciales propres au secteur privé pour le calcul du montant des redevances ou des taxes dues au gouvernement? ▪ A-t-on tenu compte des questions de mise en œuvre pendant la conception du cadre de revenus? (Le cadre proposé sera-t-il facile à appliquer? S'attendait-on à des difficultés?) ▪ Existe-t-il un mécanisme de résolution des différends?
<p>Clarté des règles et des instructions</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les règles établies pour calculer les revenus qui reviennent au gouvernement sont-elles rédigées de manière claire, sans termes ambigus? ▪ A-t-on fourni aux concessionnaires des instructions claires sur la manière de calculer les redevances à payer? ▪ Les instructions sont-elles mises à jour aussi souvent que nécessaire pour tenir compte des changements apportés à la réglementation applicable et des leçons

Sous-thème	Questions
	<p>appries de l'expérience et des audits?</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les changements sont-ils communiqués en temps opportun aux concessionnaires? De quand date la mise à jour la plus récente des instructions? ▪ La réglementation sur la mesure de la production pétrolière et gazière est-elle à jour (reflétant ainsi les pratiques exemplaires de l'industrie)?
<p>Examens du cadre et mise à jour des taux</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le cadre de revenus est-il périodiquement examiné? ▪ Les taux des redevances sont-ils régulièrement examinés, comparés et ajustés? ▪ Les hausses des redevances tiennent-elles compte de multiples facteurs, y compris la compétitivité du marché des ressources naturelles, la demande pour des ressources naturelles particulières ou les objectifs socio-économiques du gouvernement?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés à la conception du cadre de revenus.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure la conception du cadre de revenus dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- Le cadre juridique qui appuie le cadre de revenus, ou le cadre de revenus lui-même, n'a pas été mis à jour depuis très longtemps, ce qui a suscité des critiques de l'industrie ou d'autres parties prenantes.
- Le cadre de revenus n'a pas été mis à jour pour tenir compte des nouveaux types de ressources naturelles extraites dans une région (p. ex. gaz naturel extrait par fracturation hydraulique) ou des fluctuations importantes du prix des ressources naturelles.
- Le cadre de revenus a été mis à jour, mais les instructions fournies à l'industrie pour calculer les redevances ou d'autres paiements ne reflètent pas ces changements.
- Les décisions sur le cadre de revenus ont été mal documentées ou certains éléments laissent penser qu'elles ne reposaient pas sur des éléments probants et sur une solide analyse des solutions disponibles.
- Le cadre de revenus est inutilement complexe ou contient des termes vagues qui sont sujets à interprétation, ce qui provoque de nombreux problèmes de mise en œuvre.
- Le cadre de revenus dépend considérablement des données déclarées par les producteurs de pétrole et de gaz, et il contient peu de dispositions concernant un examen et un audit indépendants de ces données, voire aucune.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non la conception du cadre de revenus dans leur plan d'audit.

Le traitement des paiements : Ce domaine comprend les systèmes et les processus routiniers visant à recenser tous les concessionnaires, traiter leurs déclarations de redevances et percevoir leurs paiements, y compris les arriérés et les pénalités applicables en cas de retard de paiement. Par contre, il ne concerne pas les autres contrôles internes sur les paiements, comme les audits et les inspections, qui sont traités dans la section suivante de ce Guide.

L'objet d'un audit de la perception et du traitement des paiements pourrait aussi inclure des questions liées aux capacités internes (personnel qualifié et systèmes de technologie de l'information) et à la coordination entre les organisations responsables. Le **tableau 6** contient des exemples de questions sur le traitement des paiements que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 6 – Exemples de questions sur le traitement des paiements

Sous-thème	Questions
Contrôles de la réception des paiements	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existe-t-il une base de données reprenant les concessionnaires qui sont censés payer des redevances? Si oui, cette base est-elle régulièrement examinée et mise à jour? (P. ex. ses données sont-elles rapprochées d'autres renseignements du secteur public sur les activités d'extraction des ressources naturelles?) ▪ Existe-t-il un système électronique que les compagnies pétrolières et gazières peuvent utiliser pour préparer et soumettre leur déclaration de redevances? ▪ Existe-t-il des systèmes et des procédures visant à établir les montants dus, repérer les paiements ou les déclarations en retard et veiller à ce que les montants dus soient payés? ▪ Le système informatique des redevances contient-il un « journal d'audit » permettant de suivre les saisies et les modifications des données? ▪ Le gouvernement tient-il un calendrier des paiements et veille-t-il à ce que les compagnies pétrolières et gazières respectent ce calendrier? ▪ Le personnel dispose-t-il d'instructions sur la manière de percevoir les paiements de redevances et de gérer les arriérés de paiements? ▪ Des mesures de suivi sont-elles rapidement prises en cas de paiement en retard ou incomplet (inférieur d'un certain pourcentage au montant total dû)? Des pénalités sont-elles appliquées? Les pénalités sont-elles alourdies pour les compagnies qui paient constamment en retard? Le montant des pénalités est-il suffisamment élevé pour prévenir le non-respect des règles? ▪ Des intérêts sont-ils appliqués en cas de paiement en retard ou incomplet? ▪ Compare-t-on le montant réel des revenus avec le montant prévu? Les écarts importants sont-ils expliqués? ▪ Existe-t-il un cadre pour mesurer le rendement d'une organisation en matière

Sous-thème	Questions
	<p>d'évaluation et de perception des redevances (ce cadre est-il assorti de cibles annuelles)?</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Réalise-t-on des sondages auprès des compagnies pétrolières et gazières pour compléter les évaluations du rendement? ▪ Des audits internes ont-ils repéré des problèmes persistants concernant la perception des paiements?
<p>Dotation en personnel et formation</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Des employés sont-ils spécialement chargés d'administrer les déclarations de redevances et d'autres d'auditer les déclarations? (En d'autres termes, ces deux tâches sont-elles séparées, de manière à laisser plus de temps aux auditeurs pour mener des audits?) ▪ L'organisation rencontre-t-elle des difficultés pour toujours disposer de suffisamment de personnel qualifié pour traiter les déclarations de redevances et leur paiement? ▪ Le personnel reçoit-il une formation adéquate? ▪ Existe-t-il des politiques sur les conflits d'intérêts, l'éthique et l'indépendance?
<p>Coordination</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lorsqu'il existe plusieurs organisations responsables, celles-ci ont-elles conclu une entente formelle de coordination (protocole d'entente ou autre)? ▪ Les rôles et responsabilités de toutes les parties sont-ils clairement documentés? ▪ A-t-on défini les renseignements dont chaque organisation responsable a besoin?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés au traitement des paiements effectués par les compagnies pétrolières et gazières pour l'extraction de ressources naturelles publiques.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure le traitement des paiements pour l'extraction pétrolière et gazière dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- Il n'existe pas d'instructions internes sur la manière de percevoir les redevances (et les autres droits) et de gérer les paiements en retard.
- Il est avéré que les règles internes ne sont pas appliquées correctement et uniformément.
- Les pénalités pour retard de paiement ne sont pas appliquées et les intérêts ne sont pas perçus.
- Les audits internes ont relevé des problèmes persistants concernant la perception des paiements.
- Lorsque la responsabilité de percevoir les paiements est partagée entre deux organisations ou plus, il n'existe pas d'entente formelle définissant les rôles et responsabilités de chaque organisation ainsi que les renseignements que celles-ci doivent partager.
- La perception et le traitement des paiements de redevances ou d'autres droits sont effectués par un fournisseur de services au nom du gouvernement.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non le traitement des paiements pour l'extraction pétrolière et gazière dans leur plan d'audit.

L'examen et l'audit internes des paiements : Ce domaine concerne tous les systèmes et processus visant à s'assurer de l'exactitude et de l'intégralité de tous les paiements de redevances effectués par les concessionnaires. Il peut s'agir d'inspections, de validations des données, de recalculs et d'audits des paiements. Certes, ces contrôles ne sont pas forcément appliqués à l'ensemble des paiements, et leur exécution nécessite en général des connaissances spécialisées, mais ils complètent les contrôles de routine sur le traitement des paiements et forment avec eux un système intégré.

Le paiement des redevances se fonde généralement sur les données sur la production ou les bénéfices fournies par les concessionnaires. De nombreux facteurs peuvent intervenir dans le calcul des redevances à payer, comme les volumes de production, les prix du marché, les taux de change et diverses déductions. Les gouvernements ont tout intérêt à ce que ces données soient complètes et exactes s'ils veulent recevoir l'intégralité des montants qui leur reviennent. Pour ce faire, ils peuvent réglementer le matériel et les pratiques de mesure afin de s'assurer de l'exactitude et de l'uniformité de la mesure de la production. Ils peuvent aussi réaliser des inspections régulières afin de veiller au respect des obligations et de réduire le risque de fraude (p. ex. détournement de pétrole ou de gaz avant les points de mesure ou fausse déclaration de chiffres de la production).

L'évaluation des redevances peut donc être complexe. En l'absence de solides contrôles internes, les gouvernements risquent de ne pas recevoir l'intégralité des montants qui leur reviennent pour l'extraction des ressources pétrolières et gazières sur leur territoire.

Le **tableau 7** contient des exemples de questions sur l'examen et l'audit internes des paiements que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 7 – Exemples de questions sur l'examen et l'audit internes des paiements

Sous-thème	Questions
<p>Validation des données</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les compagnies pétrolières et gazières sont-elles tenues de fournir des pièces justificatives ou une vérification indépendante de leur déclaration de redevances? ▪ Les données sur le volume qui sont collectées auprès des exploitants de pipeline et des installations de traitement sont-elles comparées avec les volumes déclarés à la sortie du puits par les producteurs de pétrole et de gaz? ▪ Le personnel dispose-t-il d'instructions sur la manière de valider les données fournies par les compagnies? ▪ Le personnel dispose-t-il d'une liste d'indicateurs qu'il peut utiliser pour évaluer l'exactitude et l'exhaustivité des renseignements fournis dans les déclarations? Cette liste sert-elle à repérer les cas qui méritent une vérification plus approfondie? ▪ L'organisation responsable utilise-t-elle les modèles de flux de revenus pour prévoir les futurs revenus et analyser les montants déclarés en regard des montants prévus? ▪ Les données fournies par les compagnies pétrolières et gazières sont-elles examinées et validées (p. ex. taux de change, prix du pétrole, taux de redevance, données sur la production et chiffres des exportations)? Les redevances sont-elles recalculées d'après les données fournies? Les examens sont-ils documentés? ▪ Des systèmes électroniques sont-ils en place afin de faciliter l'examen, le recalcul et l'analyse des données sur la production et les redevances fournies par les compagnies pétrolières et gazières? ▪ Existe-t-il des normes sur les délais de réalisation des examens et de validation des données? ▪ Existe-t-il un arriéré d'examens et de recoupements des données?
<p>Audits des paiements</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Des audits sont-ils menés afin de confirmer que les paiements versés par les compagnies sont exacts? Si oui, les déclarations sont-elles auditées tous les ans ou seulement certaines années? ▪ Une stratégie d'audit axée sur les risques est-elle en place? ▪ Des audits sont-ils menés afin d'évaluer si les compagnies manipulent les prix de transfert dans le but de réduire les bénéfices qu'elles déclarent? ▪ Les audits prévus sont-ils réalisés? Sont-ils menés en temps opportun? ▪ Les instructions d'audit sont-elles à jour et les procédures d'audit sont-elles documentées (notamment sur la méthode pour auditer l'établissement de prix de transfert)?

Sous-thème	Questions
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Des audits récents ont-ils décelé des risques systémiques concernant l'intégralité des revenus? ▪ L'organisation reçoit-elle des compagnies auditées tous les éléments probants qu'elle est en droit d'attendre? ▪ Les renseignements demandés par les auditeurs sont-ils communiqués en temps opportun? ▪ Le droit d'accès des organisations du secteur public aux données financières du secteur privé afin d'auditer les redevances est-il clairement indiqué dans les lois, les règlements ou des ententes spéciales?
<p>Inspections du matériel de mesure de la production</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Des inspections du matériel de mesure sont-elles exigées par règlement afin de fournir une assurance concernant les données sur la production communiquées par les compagnies pétrolières et gazières? ▪ Existe-t-il des contrôles visant à s'assurer que : <ul style="list-style-type: none"> ○ tout le pétrole et le gaz passe par les mesureurs désignés (pas de détournement)? ○ les mesureurs sont adéquatement calibrés afin de veiller à ce que l'on collecte des données de production exactes? ○ les mesureurs calibrés ne sont pas trafiqués? ▪ La fréquence et la couverture des inspections sont-elles établies par règlement? ▪ Existe-t-il une stratégie d'inspection fondée sur les risques? ▪ Toutes les inspections prévues sont-elles menées? Existe-t-il un arriéré d'inspections? ▪ Les résultats des inspections sont-ils documentés?
<p>Système de gestion de la qualité</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les processus de validation des données, d'audit et d'inspection font-ils l'objet d'une évaluation périodique de la performance? ▪ Procède-t-on à des rajustements à partir des constatations?
<p>Dotation en personnel et formation</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tous les postes d'auditeurs et d'inspecteurs sont-ils pourvus? ▪ L'organisation compte-t-elle suffisamment d'auditeurs et d'inspecteurs qualifiés pour mener l'ensemble des inspections et des audits prévus? ▪ Les auditeurs et les inspecteurs reçoivent-ils une formation spécialisée? Les formations fournies sont-elles consignées? ▪ Existe-t-il une stratégie de recrutement et de rétention des auditeurs et des inspecteurs? ▪ Existe-t-il des exigences d'indépendance claires pour les auditeurs et les inspecteurs? Ces exigences ont-elles été communiquées au personnel?

Sous-thème	Questions
	<ul style="list-style-type: none"> Les auditeurs et les inspecteurs doivent-ils fournir une déclaration d'indépendance annuelle? Toutes les déclarations requises sont-elles conservées en dossier?
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> Lorsque plusieurs organisations audient une compagnie du secteur privé, des ententes de coordination sont-elles en place pour partager les renseignements et réduire la redondance des tâches?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés à l'intégralité et à l'exactitude des paiements versés par les compagnies pétrolières et gazières pour l'extraction de ressources naturelles publiques.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- les données communiquées par les compagnies pétrolières et gazières ne sont pas validées par l'organisation responsable ou par une tierce partie indépendante (il y a une forte dépendance à l'égard des données auto-déclarées par le secteur privé);
- il existe un arriéré important en ce qui concerne la validation des données, les audits ou les inspections;
- les audits et les inspections ne sont pas menés en temps opportun en raison de problèmes d'effectifs (p. ex. roulement important du personnel, lenteur du processus de recrutement);
- les auditeurs des organisations responsables ne reçoivent pas tous les renseignements que les compagnies pétrolières et gazières sont censées leur fournir;
- la stratégie d'inspection des sites n'est pas fondée sur les risques.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers dans leur plan d'audit.

Prévention de la fraude et transparence : Comme les revenus générés par l'extraction pétrolière et gazière sont très importants, ce secteur est fréquemment en proie à la fraude et à la corruption dans de nombreux pays, surtout ceux en développement. Le truquage des enchères pour obtenir des concessions, le détournement des ressources naturelles avant d'en mesurer la production, les fausses déclarations sur les données de production et le détournement des revenus sont quelques-unes des fraudes les plus couramment observées dans le secteur.

Il a été démontré que la transparence est le principal moyen de réduire la fraude et la corruption dans le secteur des ressources naturelles. C'est la raison pour laquelle des initiatives internationales ont été menées pour améliorer la transparence (p. ex. [l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives](#)). Dans de nombreux pays, de nouvelles lois et de nouveaux règlements exigent que les concessionnaires divulguent tous les

paiements (au-delà d'un seuil défini) qu'ils versent au gouvernement. Là où ces dispositions existent, les auditeurs peuvent vérifier le respect des exigences applicables et évaluer si la transparence est suffisante. Ils peuvent aussi examiner d'autres systèmes et pratiques visant à réduire l'incidence de la fraude et de la corruption, notamment les codes d'éthique et les politiques sur les conflits d'intérêts.

Le **tableau 8** contient des exemples de questions sur la prévention de la fraude et la transparence que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 8 – Exemples de questions sur la prévention de la fraude et la transparence

Sous-thème	Questions
<p>Politiques et contrôles</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation responsable a-t-elle évalué le risque de fraude dans la perception des revenus pétroliers et gaziers? ▪ Existe-t-il un code de valeurs et un code d'éthique? ▪ Existe-t-il une politique sur les conflits d'intérêts, et le personnel est-il tenu de fournir une déclaration d'indépendance annuelle? ▪ Des contrôles sont-ils en place pour gérer le risque de fraude et de corruption en ce qui concerne la perception des revenus tirés de l'extraction des ressources naturelles? ▪ Existe-t-il un mécanisme permettant au personnel de signaler des suspicions d'actes répréhensibles sans crainte de représailles? ▪ Les responsabilités visant à faciliter les investissements dans les industries d'extraction des ressources naturelles sont-elles séparées de celles visant à réglementer ces industries et à percevoir les redevances? ▪ Les responsabilités visant à évaluer les redevances sont-elles séparées de celles visant à percevoir les paiements? ▪ Existe-t-il des différences inexplicables ou ambiguës entre les renseignements fournis aux fins du calcul des redevances et les renseignements déclarés à d'autres fins par les compagnies pétrolières et gazières?

Sous-thème	Questions
<p>Transparence et préparation des rapports</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existe-t-il une disposition légale exigeant que les gouvernements déclarent tous les paiements qu'ils reçoivent des compagnies pétrolières et gazières? Si oui, quelle est la source de cette disposition et quelle forme doit avoir la déclaration? ▪ Les renseignements sur les processus utilisés pour mettre aux enchères les droits d'exploration pétrolière et gazière ainsi que les résultats de ces enchères (nombre d'offres reçues, offres retenues) sont-ils rendus publics?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés à la fraude et à la transparence.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure la transparence ou la prévention de la fraude dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- les organisations responsables n'ont pas évalué le risque de fraude lié à la perception des revenus pétroliers et gaziers;
- les organisations responsables n'ont pas adopté de politique sur l'éthique et l'indépendance;
- les responsabilités relatives à l'évaluation des redevances ne sont pas séparées de celles concernant la perception des paiements, ce qui crée un risque de fraude pour la perception des redevances;
- le gouvernement s'est engagé à publier les paiements qu'il reçoit des compagnies pétrolières et gazières, mais il n'a pris aucune mesure concrète pour le faire;
- la législation obligeant le gouvernement à publier les paiements qu'il reçoit des compagnies pétrolières et gazières n'est pas respectée;
- il existe des conflits d'intérêts potentiels ou des relations inappropriées entre les principaux décideurs.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non la prévention de la fraude et la transparence dans leur plan d'audit.

Élaborer les objectifs d'audit

Tous les audits de performance doivent reposer sur des objectifs clairement énoncés et rédigés de manière à permettre aux auditeurs de formuler une conclusion à leur égard. Les objectifs d'audit doivent être réalistes et atteignables, et fournir aux organisations auditées suffisamment de renseignements sur l'objet de l'audit.

Un audit peut avoir un ou plusieurs objectifs, selon son étendue. La pratique du bureau d'audit influence aussi le nombre d'objectifs et l'utilisation de sous-objectifs (certains bureaux n'en utilisent jamais). Il est possible d'inclure des sous-objectifs dans les plans d'audit (p. ex. un par secteur d'intérêt). Toutefois, les auditeurs qui le font devront toujours conclure en regard du ou des objectifs de l'audit.

L'objectif d'un audit portant sur l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers (et les questions connexes) variera selon qu'il s'agit ou non du seul objet de l'audit. Si l'audit examine de manière générale le développement du secteur pétrolier et gazier, y compris la perception des redevances ou d'autres droits, un objectif général sera approprié. Par exemple :

- *Établir si les organisations responsables ont pris des mesures pour veiller à ce que les activités d'extraction du gaz de schiste soient menées conformément aux politiques et aux objectifs du gouvernement.*

Cet objectif pourrait être étayé par des sous-objectifs liés aux principaux domaines couverts par l'audit. L'un de ces sous-objectifs pourrait concerner la perception des redevances :

- *Établir si le ministère a mis en place des contrôles efficaces pour veiller à percevoir l'intégralité des redevances qui lui reviennent.*

Si l'objet d'un audit porte sur une question de conformité, les mêmes principes s'appliquent. Dans ce cas, l'objectif général pourrait être :

- *Établir si le ministère a géré les ressources pétrolières et gazières conformément à la Loi sur le pétrole et le gaz naturel et à ses règlements.*

On pourrait ajouter un sous-objectif portant sur les revenus afin d'étayer l'objectif principal :

- *Établir si les contrôles de la mesure de la production pétrolière et gazière effectués par l'organisation responsable assurent la fiabilité et l'intégrité des données utilisées pour évaluer les redevances dues.*

Si l'audit porte exclusivement sur la perception des revenus pétroliers et gaziers, l'objectif de l'audit peut être plus resserré. Par exemple :

- *Établir si le gouvernement a conçu et mis en œuvre des systèmes de contrôle donnant l'assurance qu'il perçoit l'intégralité des redevances pétrolières et gazières que les producteurs doivent lui verser.*

Les auditeurs pourraient aussi décider que les quatre domaines traités en détail à la section précédente conviennent à leur contexte et adopter un objectif général sur la perception des revenus étayé par un sous-objectif pour chaque domaine :

- la conception du cadre de revenus;
- le traitement des paiements;
- l'examen et l'audit internes des paiements;
- les mesures adoptées pour améliorer la transparence des paiements ainsi que pour prévenir et détecter la fraude.

Sélectionner les critères d'audit

Les critères d'audit correspondent aux normes que les organisations auditées doivent satisfaire. Ils jouent un rôle

fondamental dans la solidité d'un audit et dans son impact potentiel. Les procédures d'audit servent à établir si ces critères sont respectés ou non. Des critères valables sont pertinents, fiables, neutres, intelligibles et exhaustifs.

L'établissement de critères valables est une tâche difficile dans tout audit de performance, en particulier lorsqu'il n'existe pas de source reconnue de critères généralement acceptés. Pareille source n'existe pas pour auditer l'intégralité des revenus pétroliers et gaziers (et les questions connexes).

Les exemples de critères présentés aux **tableaux 9, 10, 11 et 12** ont été compilés à partir d'audits publiés, et nous les avons modifiés afin d'en uniformiser le style. Au besoin, nous avons ajouté d'autres critères. Les membres du groupe consultatif qui ont participé à l'élaboration de ce Guide ont ensuite révisé la liste des critères, qui ont été améliorés à partir de leurs commentaires. Enfin, tous les bureaux d'audit représentés par le Conseil canadien des vérificateurs législatifs ont pu commenter les critères proposés avant la publication de ce Guide (plusieurs bureaux d'audit membres du Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives ont aussi soumis des commentaires).

Les critères des **tableaux 9, 10, 11 et 12** ne sont pas exhaustifs et peuvent être modifiés en fonction des besoins particuliers des auditeurs. Ils peuvent aussi servir de sous-critères dans les cas où il est possible d'élaborer un critère plus large. Les tableaux ci-après contiennent des exemples de critères d'audit dans les domaines suivants :

- [la conception du cadre de revenus;](#)
- [le traitement des paiements;](#)
- [l'examen et l'audit internes des paiements;](#)
- [la prévention de la fraude et la transparence.](#)

Tableau 9 – Exemples de critères sur la conception du cadre de revenus

Sous-thème	Critères d'audit
Établissement du cadre de revenus et des taux	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le régime des redevances ou le cadre de revenus ont été établis à la suite de l'évaluation de différentes options à l'aide de méthodes fondées sur des données probantes. ▪ Le gouvernement a fixé des objectifs clairs et documentés pour le cadre de revenus. ▪ Le cadre de revenus est bien aligné avec les exigences des lois, des règlements et des politiques en vigueur. ▪ L'industrie et les autres parties prenantes ont été consultées pendant le processus d'élaboration des politiques. ▪ Les raisons des décisions finales ont été documentées. ▪ Le cadre de revenus et les taux applicables garantissent que le gouvernement obtient de l'extraction pétrolière et gazière des revenus qui sont cohérents avec ses objectifs, tout en préservant la compétitivité de l'industrie sur son territoire.

Sous-thème	Critères d'audit
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les rôles et responsabilités concernant l'établissement des taux et la perception des redevances et des autres revenus tirés des ressources naturelles sont clairement définis et documentés.
<p>Clarté des règles et des instructions</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les règlements, les politiques et les directives établissent clairement la manière dont les compagnies devraient mesurer et déclarer leur production pétrolière et gazière, et payer les redevances connexes. ▪ L'organisation a fourni à l'industrie des instructions, notamment des définitions claires et des formulaires normalisés, sur la manière de calculer et de payer les redevances. ▪ L'organisation informe régulièrement les compagnies sur les modifications du cadre de revenus et des processus connexes. ▪ Le cadre de revenus contient une disposition décrivant l'accès aux dossiers des compagnies privées requis par le gouvernement à des fins d'audit. ▪ L'organisation possède des systèmes et des processus pour assurer l'application uniforme du cadre de revenus, notamment en fournissant aux compagnies pétrolières et gazières des renseignements sur l'interprétation des lois et règlements et sur les résultats des décisions judiciaires récentes.
<p>Examens du cadre et mises à jour des taux</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les taux des redevances et les autres droits sont régulièrement examinés afin qu'ils reflètent toujours la juste valeur du marché, les politiques ou d'autres facteurs. ▪ Le cadre de revenus, y compris les règlements pertinents, sont examinés périodiquement et modifiés au besoin afin de tenir compte des résultats des évaluations de la performance et d'autres facteurs pertinents (p. ex. l'évolution du marché des ressources naturelles, les modifications des lois ou des politiques, la conjoncture économique, le développement industriel, les décisions judiciaires pertinentes). ▪ Les résultats des examens périodiques et les raisons des changements importants sont documentés. ▪ Les contrôles sont régulièrement testés afin d'évaluer leur efficacité, et des mesures correctives sont prises au besoin.

Tableau 10 – Exemples de critères sur le traitement des paiements

Sous-thème	Critères d'audit
<p>Contrôles de la réception des paiements</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation veille à ce que toutes les compagnies respectent leurs obligations redditionnelles. Elle réalise en temps opportun le suivi des questions en suspens. ▪ L'organisation possède une base de données reprenant tous les puits de pétrole et de gaz situés sur son territoire et elle tient à jour cette base de données. ▪ L'organisation sait quelles compagnies sont censées payer des redevances pétrolières et gazières. ▪ L'organisation utilise des analyses prédictives pour estimer les revenus escomptés, et réagit rapidement lorsqu'elle constate un écart entre les résultats attendus et les résultats obtenus. ▪ Des systèmes automatisés sont en place afin de : <ul style="list-style-type: none"> ▪ permettre aux compagnies pétrolières et gazières de transmettre leurs déclarations de redevances; ▪ suivre les déclarations de redevances prévues et reçues. ▪ L'organisation s'assure que les compagnies transmettent en temps opportun leurs déclarations de redevances et les données connexes, et fait le suivi des déclarations en retard. ▪ Afin d'inciter les concessionnaires à respecter les règles, l'organisation inflige des pénalités à ceux qui transmettent continuellement des déclarations en retard ou inexactes. ▪ Les pénalités infligées en cas de paiement tardif ou incomplet sont suffisamment élevées pour encourager un changement de comportement. ▪ L'organisation a mis en place un processus pour communiquer les inexactitudes décelées dans les déclarations de redevances ou les données connexes, les mesures correctives à prendre et les délais prévus pour appliquer ces mesures.
<p>Dotation en personnel et formation</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a défini les compétences que doit posséder son personnel pour traiter efficacement les déclarations de redevances et elle a fait en sorte de disposer de suffisamment de personnel qualifié pour traiter les déclarations. ▪ Le personnel reçoit en temps opportun une formation adéquate afin de s'acquitter efficacement de ses tâches. ▪ L'organisation a mis en place des stratégies visant à réduire le roulement du personnel et à conserver le personnel qualifié afin de toujours disposer d'un effectif suffisant pour traiter les déclarations de redevances.

Sous-thème	Critères d'audit
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les organisations responsables ont clairement défini et communiqué leurs rôles et responsabilités respectifs. ▪ Les organisations responsables ont clairement défini les renseignements qu'elles doivent partager entre elles.

Tableau 11 – Exemples de critères sur l'examen et l'audit internes des paiements

Sous-thème	Critères d'audit
Intégralité des revenus	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a conçu et mis en œuvre des contrôles visant à repérer les erreurs potentielles dans les déclarations concernant les redevances. ▪ L'organisation possède des systèmes automatisés afin d'aider le personnel à recalculer les redevances. ▪ L'organisation vérifie les données transmises par les compagnies pétrolières et gazières et s'assure de leur fiabilité. ▪ L'organisation effectue en temps opportun des inspections et mène des audits approfondis axés sur les risques afin de s'assurer qu'elle perçoit l'intégralité des redevances. ▪ L'organisation dispose d'un processus permettant de communiquer les inexactitudes décelées, les mesures correctives à prendre et les délais prévus pour appliquer ces mesures. ▪ L'organisation assure en temps opportun le suivi des mesures correctives recommandées. ▪ L'organisation reçoit les renseignements requis en temps opportun et utilise tous les moyens légaux et administratifs dont elle dispose pour obtenir les renseignements requis lorsque les circonstances le demandent. ▪ Les systèmes de technologie de l'information sont tenus à jour et tiennent compte des modifications apportées au cadre de revenus.
Dotation en personnel et formation	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a défini ses besoins en effectifs et a fait en sorte de disposer de suffisamment de personnel qualifié pour effectuer en temps opportun l'ensemble des examens, audits et inspections. ▪ Le personnel reçoit en temps opportun une formation adéquate afin de s'acquitter efficacement de ses tâches. ▪ L'organisation a mis en place des stratégies visant à réduire le roulement du personnel et à conserver le personnel qualifié afin de toujours disposer d'un effectif suffisant pour mener les inspections et les audits requis.

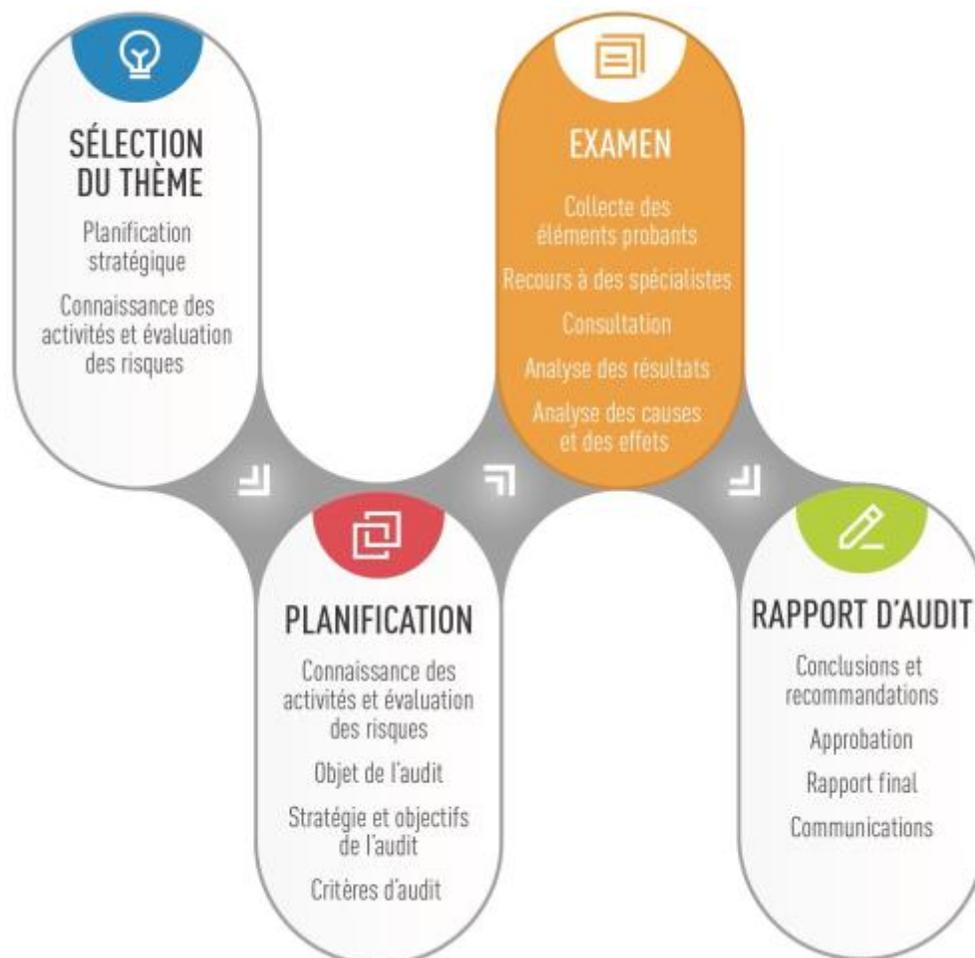
Sous-thème	Critères d'audit
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les organisations responsables coordonnent leurs activités afin de veiller à ce que la surveillance soit efficace et efficiente. ▪ Les organisations responsables veillent à ce que le suivi des mesures correctives recommandées soit effectué en temps opportun.

Tableau 12 – Exemples de critères sur la prévention de la fraude et la transparence

Sous-thème	Critères d'audit
Politiques et contrôles	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a évalué les risques de fraude et de corruption dans son environnement opérationnel. ▪ L'organisation a mis en place des politiques et des contrôles pour gérer les risques de fraude et de corruption. ▪ La responsabilité d'évaluer les montants dus est séparée de celle de percevoir les paiements. ▪ Des politiques et des contrôles sont en place afin de veiller à ce que les auditeurs, les inspecteurs, le personnel chargé de faire respecter les règles et les consultants soient indépendants des compagnies pétrolières et gazières.
Transparence et préparation des rapports	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les renseignements sur le cadre de revenus ainsi que sur les taux, les droits et les formules en vigueur sont facilement accessibles au public. ▪ Le gouvernement respecte les exigences des lois et des politiques concernant la publication de tous les paiements qu'il reçoit des compagnies pétrolières et gazières.

[Retour à la table des matières](#)

Phase d'examen



À la phase d'examen d'un audit de performance, l'équipe d'audit doit exécuter des procédures qui généreront des éléments probants suffisants et appropriés aux fins suivantes :

- établir si les critères d'audit sont remplis;
- conclure en regard des objectifs d'audit;
- documenter et étayer ces conclusions.

Pendant la phase de planification, les auditeurs réfléchissent attentivement aux procédures et aux tests d'audit à inclure dans leur **programme d'audit** détaillé, et prennent des décisions en se fondant sur 1) le type d'éléments probants dont ils auront besoin pour formuler des **conclusions d'audit** en regard des critères d'audit et 2) l'évaluation du temps, des connaissances spécialisées et des moyens dont ils auront besoin pour effectuer chaque test ou procédure. Au final, l'équipe d'audit doit planifier des procédures d'audit qui généreront des éléments probants suffisants et appropriés sans dépasser le budget imparti.

Cependant, la planification et l'exécution des procédures d'audit ne sont pas toujours des tâches simples et évidentes dans un audit des revenus pétroliers et gaziers. Entre les limites de leur mandat et la disponibilité de l'expertise requise, les auditeurs de performance rencontreront peut-être un certain nombre de difficultés avant

de pouvoir obtenir tous les renseignements dont ils ont besoin afin de conclure en regard de leurs objectifs d'audit.

Cette section du Guide traite de ce qui suit :

- [les sources d'éléments probants et les tests d'audit](#) pour l'audit des revenus pétroliers et gaziers;
- [les difficultés liées à l'audit des revenus pétroliers et gaziers](#).

Les sources d'éléments probants et les tests d'audit

Les éléments probants (documentaires, testimoniaux, matériels et analytiques) peuvent tous jouer un rôle dans l'audit des revenus pétroliers et gaziers. Les principales sources d'éléments probants qui seront utiles dans ce contexte sont les suivantes :

- examen des documents pertinents;
- entretiens;
- test des contrôles et des systèmes de technologie de l'information;
- visites de sites.

Examen des documents pertinents : Par nature, les audits de performance reposent largement sur les éléments probants documentaires, et les audits des revenus pétroliers et gaziers ne font pas exception. Les auditeurs doivent prendre en compte plusieurs éléments probants, de ceux relatifs aux règles que les organisations publiques et les compagnies pétrolières et gazières doivent respecter à ceux indiquant que des contrôles ont été mis en place et fonctionnent comme prévu. Ils doivent rassembler, examiner et analyser les documents, puis ajouter ceux-ci au dossier d'audit s'ils les jugent pertinents pour étayer leurs **observations d'audit** et leurs conclusions.

Le **tableau 13** fournit de nombreux exemples de documents qui peuvent s'avérer utiles comme éléments probants dans un audit des revenus pétroliers et gaziers.

Tableau 13 – Exemples d'éléments probants documentaires pouvant être utiles dans un audit des revenus pétroliers et gaziers

Documents
<ul style="list-style-type: none">▪ Lois, règlements et politiques régissant le secteur pétrolier et gazier, y compris le cadre de revenus.▪ Description du cadre de revenus, des régimes de redevances, du processus de demande de droits d'exploration, des processus d'enchères, etc.▪ Documents relatifs aux consultations publiques sur le cadre de revenus.▪ Analyses étayant l'élaboration du cadre de revenus.▪ Rapports sur les examens du cadre de revenus.▪ Schémas et textes explicatifs des processus.▪ Analyse des risques sur les domaines où il peut exister des revenus non perçus ou de la fraude.▪ Liste des puits de pétrole et de gaz situés sur le territoire audité et liste des concessionnaires.

Documents

- Instructions pour l'industrie sur la manière de calculer les redevances et d'autres paiements pertinents.
- Communications à l'industrie sur les modifications apportées aux lois, règlements et processus.
- Documents de formation et instructions au personnel sur la manière de traiter et d'examiner les paiements versés par les compagnies pétrolières et gazières.
- Déclarations de redevances soumises par les compagnies pétrolières et gazières et preuves de leur examen par l'organisation responsable.
- Description du processus d'inspection des sites et de la stratégie d'inspection; inventaire des inspections menées (et de l'arriéré, le cas échéant) et rapports d'inspection.
- Description du processus d'audit interne et de la stratégie d'audit; inventaire des audits menés (et de l'arriéré, le cas échéant) et rapports d'audit.
- Description du protocole de validation des données.
- Inventaire des mesures d'exécution de la loi prises dans les cas de non-respect des règles, notamment les amendes et pénalités imposées aux concessionnaires.
- Politiques sur les conflits d'intérêts, l'éthique et l'indépendance.
- Description des contrôles de prévention et de détection de la fraude et de la corruption.
- Inventaire des renseignements sur les paiements liés à l'extraction du pétrole et du gaz rendus publics dans le cadre d'une initiative de transparence.
- Organigrammes, dossier de formation du personnel, preuve d'indépendance des spécialistes externes, etc.
- Ententes de coordination entre les ministères ou les organismes responsables.

Entretiens : Les entretiens avec les principaux membres de la direction et du personnel d'une ou de plusieurs organisations responsables de la perception des revenus pétroliers et gaziers peuvent être de précieux éléments probants testimoniaux dans un audit des revenus pétroliers et gaziers. Les entretiens avec les associations industrielles, les parties prenantes et les représentants d'autres régions peuvent aussi être utiles, selon l'objet de l'audit.

Certes, les éléments testimoniaux sont généralement considérés comme moins solides que les éléments documentaires, mais les entretiens peuvent être utiles pour :

- confirmer les renseignements obtenus d'autres sources (ce qui consolide les fondations des observations et des conclusions d'audit);
- confirmer l'absence de quelque chose qui aurait dû exister;
- replacer les éléments probants documentaires dans leur contexte;
- ouvrir de nouvelles pistes dans un audit et trouver d'autres sources d'éléments probants.

Lorsque les éléments probants testimoniaux issus d'un entretien visent à étayer les observations et les conclusions d'audit, une bonne pratique consiste à documenter l'entretien et à demander à la personne interrogée soit d'approuver le compte rendu soit de confirmer par écrit (courriel ou lettre) l'exactitude des principales déclarations destinées à servir d'éléments probants.

Test des contrôles et des systèmes de technologie de l'information : Comme nous l'avons expliqué à la section [Phase de planification](#), les organisations du secteur public doivent s'appuyer sur un certain nombre de contrôles pour s'assurer que les paiements qu'elles reçoivent des compagnies pétrolières et gazières pour l'extraction de ressources sont exacts et complets. Compte tenu de l'importance de ces contrôles pour atteindre cet objectif, il est probable que les auditeurs testeront une sélection de contrôles pendant la phase d'examen.

En passant en revue les contrôles sélectionnés, les auditeurs peuvent établir que ces contrôles sont en place, mais ils auront généralement besoin de plus de tests pour s'assurer que les contrôles sont efficaces. Ce type de test consiste souvent à sélectionner un échantillon de transactions ou à utiliser des techniques d'exploration et d'analyse des données pour détecter des anomalies dans un grand nombre de transactions. Le test de la qualité des données peut aussi faire partie des procédures d'audit nécessaires.

Selon la nature et la complexité des systèmes de technologie de l'information utilisés par les ministères et les organismes responsables, l'équipe d'audit aura peut-être besoin de l'aide d'un spécialiste des technologies de l'information pour exécuter ses procédures d'audit. Cela peut être particulièrement utile lorsque le processus de traitement des redevances est très automatisé. Dans ce cas, le spécialiste des technologies de l'information peut examiner les contrôles généraux des technologies de l'information et valider les contrôles des applications pour le calcul des redevances. Un examen des fonctions du journal d'audit peut aussi aider les auditeurs à repérer les domaines de risque élevé.

Quels que soient les tests des contrôles qu'ils décident d'effectuer, les auditeurs doivent documenter toutes les étapes qu'ils suivent de manière à ce qu'un autre auditeur puisse reproduire leur travail et parvenir à la même conclusion.

Visites de sites : Ces visites sont essentielles pour comprendre la manière dont les choses fonctionnent dans une région. Elles donnent aux auditeurs l'occasion de rencontrer de nombreuses personnes ayant une connaissance directe des principaux processus et d'observer par eux-mêmes le fonctionnement des systèmes importants. Elles peuvent être encore plus utiles si un spécialiste indépendant accompagne l'équipe d'audit.

En ce qui concerne les éléments probants, les visites de sites peuvent aider les auditeurs à schématiser en détail les processus. Elles peuvent aussi leur donner l'occasion de tester les principaux contrôles et d'effectuer des tests de corroboration sur les détails. Enfin, elles sont un bon moyen de recueillir des éléments probants testimoniaux et documentaires.

Les difficultés liées à l'audit des revenus pétroliers et gaziers

En 2012, l'INTOSAI a réalisé un sondage auprès des institutions supérieures de contrôle sur leur expérience de l'audit des industries extractives. Ce sondage a mis en lumière de nombreuses difficultés liées à ces audits, notamment :

- la complexité technique des industries extractives;
- le manque de connaissances sur les processus opérationnels des industries extractives;
- la nécessité de renforcer les capacités et de conserver le personnel spécialisé dans les bureaux d'audit;

- les limites du mandat d'audit.

Certaines de ces difficultés sont traitées plus bas, sous les thèmes suivants :

- les spécialistes;
- les visites de sites;
- l'accès à l'information.

Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives

Dans le sondage de 2012 mené par l'INTOSAI, nombre d'institutions d'audit ont indiqué qu'elles avaient besoin de plus de connaissances sur les industries extractives ainsi que d'un forum pour échanger leurs expériences sur l'audit de ces industries. L'INTOSAI a donc créé le [Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives](#) (WGEI) pour promouvoir les échanges et aider à l'élaboration de conseils et de pratiques exemplaires d'audit. Ce groupe de travail a tenu sa première réunion en Ouganda en 2014.

Spécialistes : L'industrie pétrolière et gazière est un secteur complexe et souvent très réglementé. Les auditeurs qui souhaitent auditer les revenus pétroliers et gaziers peuvent avoir besoin d'accéder à des connaissances spécialisées et à des spécialistes pour mener leur audit. Selon l'objet de l'audit, l'équipe d'audit peut avoir besoin de l'aide d'un spécialiste des impôts, de l'exploration des données, des technologies de l'information, du droit ou de l'ingénierie.

Cependant, il est parfois difficile de trouver un spécialiste pour une mission d'audit, surtout si la spécialité recherchée est très technique et si le secteur se trouve dans une période de croissance rapide. La nécessité que les spécialistes soient indépendants des compagnies pétrolières et gazières est problématique, car la plupart des spécialistes actifs ont des liens avec l'industrie. C'est pourquoi les auditeurs peuvent envisager de recruter un spécialiste retraité.

Une autre solution consiste à ce que le bureau d'audit dispose en son sein d'une ou de plusieurs personnes ayant une connaissance approfondie des processus opérationnels du secteur pétrolier et gazier (ou forme lui-même un spécialiste dans ce domaine). Le problème de cette solution est que ces spécialistes trouveront souvent un emploi mieux rémunéré dans l'industrie pétrolière et gazière. Il peut donc être difficile pour un bureau d'audit de conserver un nombre suffisant de spécialistes du secteur pétrolier et gazier.

Visites de sites : Les auditeurs de performance développent souvent leur connaissance d'un nouveau domaine en se rendant sur place pour observer par eux-mêmes les activités opérationnelles pertinentes et rencontrer du personnel et des dirigeants chevronnés. En ce qui concerne l'extraction pétrolière et gazière, il arrive que ces visites soient très onéreuses ou requièrent une logistique complexe parce que les champs de pétrole ou de gaz se trouvent souvent dans des régions isolées, loin des villes et des infrastructures de transport. Il peut aussi exister des problèmes de sécurité ou des saisons pendant lesquelles les conditions météorologiques rendent le voyage encore plus difficile.

Accès à l'information : Dans certaines situations, les auditeurs peuvent avoir du mal à obtenir les renseignements requis pour conclure en regard d'un critère d'audit.

Les auditeurs externes n'ont généralement pas besoin d'accéder aux dossiers et aux données des compagnies pétrolières et gazières privées pour mener leur audit. Cependant, dans le cas contraire (p. ex. si les auditeurs veulent évaluer le risque de manipulation des prix de transfert), ils ne doivent pas s'attendre à ce que les compagnies privées se montrent coopératives, surtout si leur bureau ne dispose pas d'un mandat légal clair pour accéder à ces renseignements.

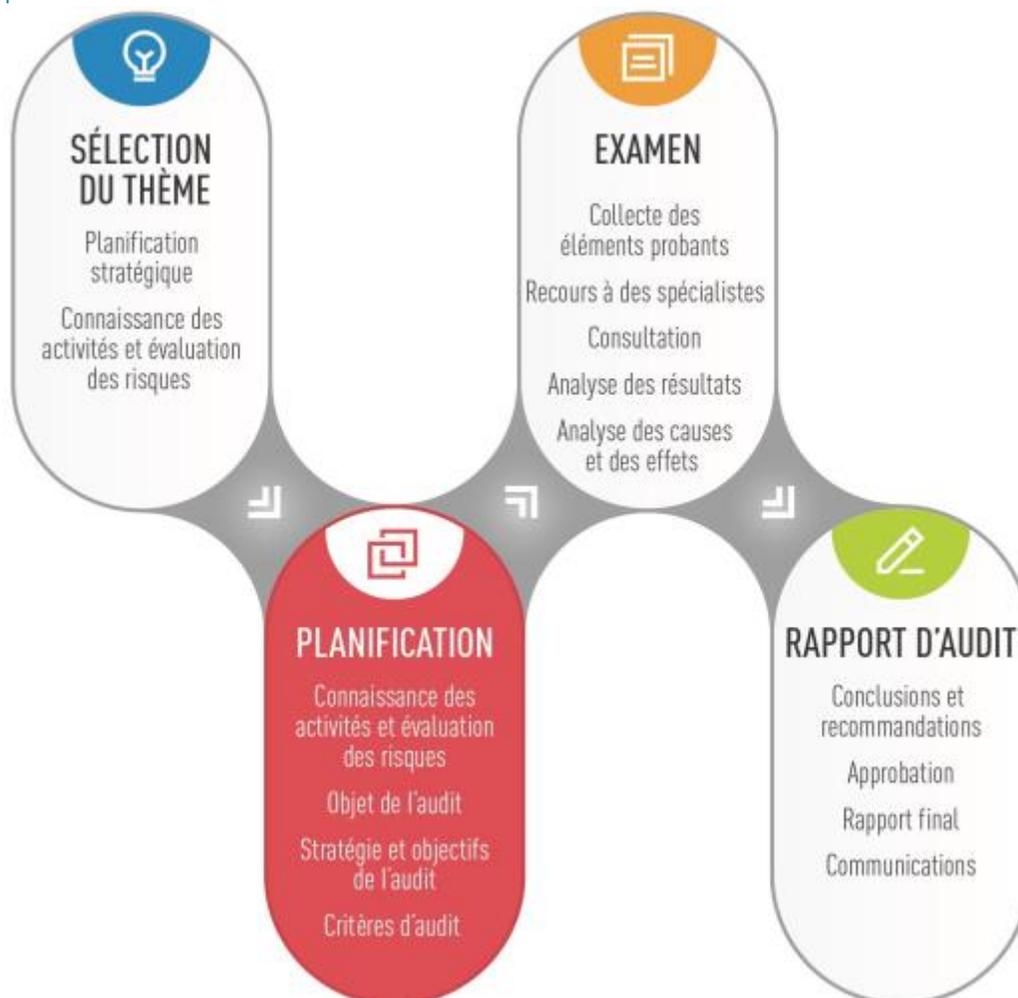
Une autre difficulté possible liée à l'accès à l'information survient quand les auditeurs souhaitent évaluer si la décision d'adopter un cadre de revenus ou un régime de redevances particulier repose sur des données probantes. Dans ce cas, il se peut qu'ils n'obtiennent pas les renseignements requis, qui sont considérés comme relevant du secret du Cabinet (c.-à-d. exclusivement réservés aux membres du conseil des ministres en place).

Enfin, les auditeurs peuvent avoir du mal à accéder aux renseignements appartenant à d'autres juridictions s'ils souhaitent comparer les pratiques en vigueur sur leur territoire avec d'autres. En effet, les renseignements qu'ils peuvent obtenir dans leur propre juridiction grâce au mandat légal de leur bureau peuvent s'avérer inaccessibles ailleurs, où ce mandat n'a pas de valeur. Comme un processus équitable de comparaison nécessite des renseignements similaires provenant de tous les territoires choisis, la disparité concernant la qualité et la quantité des renseignements peut faire qu'aucun résultat utile ne ressortira de cette comparaison.

[Retour à la table des matières](#)

Auditer les garanties financières pour l'assainissement des sites

Phase de planification



À ce stade du processus d'audit, nous partons du principe que les auditeurs ont décidé d'inclure les garanties financières pour l'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz dans leur audit. Cependant, ils ne savent peut-être pas encore exactement quels programmes et contrôles ils vont auditer, ni quels objectifs et critères d'audit ils vont utiliser dans leur plan d'audit détaillé.

Cette section du Guide aidera les auditeurs à répondre à ces questions. Elle s'articule autour des principales décisions à prendre et tâches à accomplir pendant la planification détaillée de l'audit :

- [développer une connaissance des activités et évaluer les risques;](#)
- [élaborer les objectifs d'audit;](#)
- [sélectionner les critères d'audit.](#)

Dans les régions où le gouvernement a choisi d'utiliser un fonds d'assainissement général pour gérer les passifs liés aux puits de pétrole et de gaz désaffectés, les risques et les contrôles différeront dans une certaine mesure de

ceux qui existent dans les régions utilisant un programme de garanties financières. Ces différences sont traitées à la section [Auditer les fonds d'assainissement](#).

Enfin, dans les régions où seulement quelques grandes compagnies exploitent du pétrole et du gaz en vertu d'accords sur le partage de la production négociés avec le gouvernement, les règles régissant la désaffectation des puits de pétrole et de gaz peuvent être définies dans les accords eux-mêmes. Dans ce cas, les auditeurs doivent s'appuyer sur les exigences établies dans ces accords pour leurs plans d'audit.

Développer une connaissance des activités et évaluer les risques

Les procédures d'audit exigent généralement que les auditeurs développent leur connaissance de l'organisation et du domaine à auditer et préparent un plan d'audit axé sur les risques.

Dans la pratique, cela signifie qu'une fois que décision a été prise d'auditer les garanties financières pour l'assainissement des sites, l'équipe d'audit doit commencer à effectuer des recherches et à s'entretenir avec les responsables afin de développer une bonne connaissance des activités ou d'approfondir celle qu'elle possède, et de comprendre les risques rencontrés par l'organisation. Les renseignements recueillis l'aideront à cerner les principaux domaines de risque et à établir sur quels éléments cibler les activités d'audit.

Outre les renseignements sur le mandat ainsi que sur les rôles et responsabilités des organisations du secteur public qui participent à la perception et à la gestion des garanties financières pour l'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz, les auditeurs peuvent recueillir des renseignements sur trois domaines essentiels :

- l'environnement fiscal et réglementaire pour l'extraction pétrolière et gazière dans la région choisie, en particulier en ce qui concerne la désaffectation et l'assainissement des sites;
- la structure de l'industrie sur le territoire – Combien y a-t-il de compagnies en activité, quelle est leur taille et combien de puits exploitent-elles? (Les petites compagnies disposent de moins de moyens et sont plus susceptibles de faire faillite, ce qui augmente le risque que les gouvernements héritent de nouveaux passifs liés à la désaffectation des sites);
- les politiques et les processus du secteur public concernant l'évaluation et la perception des garanties financières pour l'assainissement des sites, ainsi que les moyens disponibles pour mettre en œuvre les politiques et programmes pertinents.

Les auditeurs trouveront la plupart des renseignements énoncés au premier point dans les lois, les règlements et les sites Web du gouvernement, mais pour recueillir les renseignements énoncés aux autres points, ils devront probablement effectuer un certain nombre d'entretiens préliminaires. À ce stade, il convient que leurs questions ne nécessitent pas de recherches approfondies et d'études de dossier pour obtenir des réponses. En général, les questions plus approfondies sont posées à la phase d'examen, une fois que l'objectif et l'objet de l'audit ont été clairement définis. Cependant, l'équipe d'audit peut trouver utile de faire appel à un spécialiste indépendant au tout début de sa mission si elle pense ne pas disposer de toutes les connaissances spécialisées dont elle a besoin pour évaluer les principaux risques.

Pour chaque programme de garanties financières qu'elle décide d'auditer, l'équipe d'audit peut examiner un certain nombre de domaines, notamment :

- la conception du programme de garanties financières;
- la perception des garanties financières;
- les contrôles internes permettant de s'assurer de l'exactitude et de l'intégralité des paiements.

Chacun de ces domaines est traité plus en détail ci-après, et certains des contrôles qui pourraient être audités pour chaque domaine sont mis en exergue.

La conception du programme de garanties financières : Pour réduire le risque d'hériter les passifs financiers liés à des sites d'extraction pétrolière et gazière abandonnés, de nombreux gouvernements ont adopté des lois et des règlements qui obligent les concessionnaires à planifier la désaffectation de leurs puits de pétrole et de gaz au tout début de leur projet et à fournir au gouvernement des garanties financières suffisantes pour couvrir les éventuels coûts de nettoyage en cas d'abandon du site (p. ex. après une faillite).

Différents mécanismes existent à cette fin, mais les gouvernements exigent souvent que les concessionnaires apportent un cautionnement financier (p. ex. espèces, titres et obligations, lettres de crédit, certificats de dépôt) afin de s'assurer qu'ils disposeront de moyens suffisants pour couvrir les coûts d'assainissement de leurs puits et installations de pétrole et de gaz. Dans certains cas, les compagnies pétrolières et gazières ayant une excellente cote de solvabilité et une solide situation financière sont autorisées à s'auto-assurer.

Les auditeurs de performance peuvent examiner si la conception du programme de garanties financières est adéquate pour protéger le gouvernement contre d'autres passifs qu'il pourrait hériter à l'avenir à la suite de l'abandon d'un site. Pour ce faire, le gouvernement doit mettre à jour périodiquement ses règlements pertinents afin que ceux-ci continuent de refléter les pratiques exemplaires et que les montants de contribution fixés soient mis à jour pour tenir compte de ce qui suit :

- les coûts réels d'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz (selon les conditions du marché);
- les nouvelles technologies d'assainissement;
- les changements des normes environnementales ou comptables;
- les incidences des décisions récentes sur des revendications territoriales, le cas échéant.

Le **tableau 14** contient des exemples de questions sur la conception des programmes de garanties financières que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 14 – Exemples de questions sur la conception des programmes de garanties financières

Sous-thème	Questions
<p>Établissement du programme de garanties financières</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le gouvernement a-t-il mis en place un programme de garanties financières afin de gérer les risques financiers découlant de l'assainissement des puits de pétrole et de gaz? ▪ Quels règlements, lois et politiques encadrent la perception des garanties financières pour l'assainissement des sites? De quand date la mise à jour la plus récente de ces textes? ▪ Des règlements établissent-ils les exigences (normes) que les concessionnaires doivent respecter lors de la désaffectation des puits de pétrole et de gaz et des installations connexes (base pour l'estimation des coûts d'assainissement)? ▪ L'organisation responsable a-t-elle établi le coût des diverses activités susceptibles d'être menées pendant un projet d'assainissement, afin de servir de base pour évaluer l'estimation des coûts fournie par les compagnies pétrolières et gazières? ▪ Existe-t-il des règles sur la durée pendant laquelle une compagnie peut garder un puits de pétrole ou de gaz dans un état non opérationnel avant que celui-ci soit finalement comblé et nettoyé? ▪ Les lois et règlements indiquent-ils la fréquence requise d'examen de l'adéquation des garanties financières? ▪ Les lois et règlements reflètent-ils les accords récents sur une revendication territoriale (si pertinent)? ▪ Les règles du programme exigent-elles que les fonds versés par l'industrie soient conservés en fiducie?
<p>Rôles et responsabilités</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les rôles et les responsabilités des organisations responsables concernant la gestion des passifs liés à l'assainissement des sites sont-ils documentés?
<p>Clarté des règles et des instructions</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les concessionnaires reçoivent-ils des instructions sur la manière de calculer les garanties financières? ▪ Les instructions sont-elles mises à jour au besoin afin de refléter les changements apportés dans les règlements applicables ainsi que les leçons apprises de l'expérience? De quand date leur mise à jour la plus récente? ▪ Les changements apportés aux exigences sont-ils communiqués en temps opportun aux concessionnaires? ▪ Existe-t-il des instructions claires établissant les circonstances dans lesquelles l'organisation responsable peut autoriser un concessionnaire à s'auto-assurer?
<p>Examens du</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les coûts de base pour l'assainissement des sites utilisés pour établir les

Sous-thème	Questions
programme et mises à jour	<p>niveaux de garanties financières sont-ils régulièrement examinés et mis à jour?</p> <p>De quand date l'examen le plus récent?</p> <ul style="list-style-type: none"> À la mise à jour des coûts de référence pour l'assainissement des sites, l'adéquation des garanties financières détenues par l'organisation est-elle réévaluée et des mesures correctives sont-elles prises en temps opportun?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés à la conception du programme de garanties financières.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure la conception du programme de garanties financières dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- Les lois et règlements soutenant la création d'un programme de garanties financières sont très anciens et ne reflètent pas les pratiques actuelles de l'industrie.
- Il n'existe aucune règle sur la durée pendant laquelle une compagnie peut garder un puits de pétrole ou de gaz dans un état non opérationnel, et les statistiques montrent que de nombreux puits sont restés dormants pendant des décennies au lieu d'être désaffectés et nettoyés.
- Certains éléments laissent penser que l'organisation responsable autorise trop facilement les compagnies pétrolières et gazières à s'auto-assurer ou n'effectue pas toutes les vérifications nécessaires avant de prendre cette décision.
- Les instructions pour les compagnies pétrolières et gazières sur les garanties financières ne reflètent pas les changements législatifs ou réglementaires.
- Les coûts de base pour l'assainissement qui sont utilisés pour établir les niveaux de garanties financières que les compagnies pétrolières et gazières devraient verser ne sont pas régulièrement examinés et mis à jour.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non la conception du programme de garanties financières dans leur plan d'audit.

La perception des garanties financières : Les auditeurs peuvent aussi auditer la perception des garanties financières et l'administration du programme en vigueur. Cela consiste à examiner si l'organisation responsable :

- possède une liste complète et à jour des concessionnaires et de leurs sites pétroliers et gaziers;
- fait en sorte de recevoir en temps opportun l'ensemble des plans d'assainissement et des garanties financières des concessionnaires;
- dispose des ressources humaines et des systèmes de technologie de l'information nécessaires pour effectuer son travail avec efficacité et efficience;

- coordonne ses activités avec d'autres organisations, le cas échéant.

Le **tableau 15** contient des exemples de questions sur l'administration du programme de garanties financières que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples d'[objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 15 – Exemples de questions sur l'administration du programme de garanties financières

Sous-thème	Questions
Contrôles de la perception des garanties financières	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existe-t-il une base de données reprenant les concessionnaires censés verser des garanties financières? Existe-t-il une base de données reprenant tous les sites d'extraction pétrolière et gazière situés sur le territoire? Si oui, ces bases de données sont-elles régulièrement examinées et mises à jour? De quand date leur mise à jour la plus récente? ▪ Existe-t-il une base de données reprenant tous les sites hérités du passé? Cette base de données est-elle régulièrement examinée et mise à jour? ▪ Existe-t-il un système de technologies de l'information permettant de suivre les garanties financières versées par les concessionnaires? ▪ Existe-t-il des systèmes et des procédures visant à établir les montants dus, à recenser les paiements ou les déclarations en retard et à veiller à ce que les paiements soient effectués et à ce que les lettres de crédit (ou autres types de garantie) soient toujours valides? ▪ Le personnel reçoit-il des instructions sur la manière de percevoir et de gérer les garanties financières, notamment les paiements ou les déclarations en retard? ▪ Existe-t-il des pénalités ou des amendes applicables en cas de non-respect des règles? Ces pénalités ou ces amendes sont-elles suffisamment élevées pour modifier les comportements? L'organisation applique-t-elle les pénalités ou les amendes prévues en cas de non-respect des règles? ▪ Des mesures de suivi sont-elles rapidement prises en cas de paiement en retard ou incomplet (inférieur d'un certain pourcentage au montant total dû)? Des pénalités sont-elles appliquées dans la pratique? ▪ L'organisation suit-elle sa performance en ce qui concerne l'évaluation et la perception des garanties financières? ▪ L'organisation prépare-t-elle un rapport annuel afin de fournir une assurance quant à l'intégralité des garanties financières perçues et des plans d'assainissement connexes?
Dotation en personnel et	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a-t-elle établi le nombre de personnes requises pour traiter les garanties financières? Tous les postes requis sont-ils pourvus?

Sous-thème	Questions
formation	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le personnel actuel possède-t-il les connaissances spécialisées nécessaires pour examiner l'adéquation des plans d'assainissement et de l'estimation des coûts? ▪ L'organisation rencontre-t-elle des difficultés pour toujours disposer de suffisamment de personnel qualifié pour traiter les garanties financières? ▪ Le personnel reçoit-il une formation? ▪ Existe-t-il des politiques sur les conflits d'intérêts, l'éthique et l'indépendance?
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lorsqu'il existe plusieurs organisations responsables, celles-ci ont-elles conclu une entente formelle de coordination (protocole d'entente ou autre)? ▪ Les rôles et responsabilités de toutes les parties sont-ils clairement documentés? ▪ Existe-t-il une entente sur les renseignements que les organisations doivent partager entre elles pour assurer une surveillance environnementale efficace des sites?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés à l'administration du programme de garanties financières.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure l'administration du programme de garanties financières dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- la base de données sur les concessionnaires et sur leurs puits de pétrole et de gaz n'est pas régulièrement mise à jour;
- le personnel ne reçoit pas d'instructions sur la manière de percevoir et de gérer les garanties financières;
- les garanties reçues ne sont pas examinées périodiquement afin de s'assurer de leur validité;
- les pénalités et les amendes ne sont pas appliquées comme prévu en cas de non-respect des règles du programme de garanties financières;
- l'organisation responsable ne remet aucun rapport annuel sur le montant des garanties financières qu'elle a perçues afin de protéger le gouvernement contre les passifs liés à l'assainissement des sites d'extraction pétrolière et gazière.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non l'administration du programme de garanties financières dans leur plan d'audit.

Contrôles internes des garanties financières: Le montant des garanties financières que les concessionnaires doivent verser pour couvrir les coûts des futures activités d'assainissement d'un site varieront dans le temps en fonction d'un certain nombre de facteurs, notamment :

- les premiers travaux d'assainissement ont déjà commencé, réduisant les futurs passifs;
- de nouvelles technologies et techniques d'assainissement sont disponibles ou le coût des technologies et techniques actuelles change;
- des changements dans les normes environnementales et dans les décisions sur les revendications territoriales peuvent influencer sur le niveau d'assainissement requis;
- des changements importants sont apportés aux plans de désaffectation;
- l'estimation des réserves pétrolières ou gazières a été revue, ce qui a modifié le montant des revenus escompté et la capacité prévue d'un concessionnaire à assumer les coûts d'assainissement.

Afin de s'assurer que les gouvernements disposent de garanties financières suffisantes pour l'assainissement des sites, les organisations responsables doivent examiner tous les plans de désaffectation soumis par les concessionnaires et vérifier les montants qu'il conviendrait de verser à titre de garantie.

Pour plus de certitude, les gouvernements peuvent surveiller les concessionnaires et leurs puits de pétrole et de gaz afin de s'assurer que les renseignements communiqués par les compagnies pétrolières et gazières sont toujours exacts et à jour (les plans opérationnels d'une compagnie peuvent avoir beaucoup changé au fil du temps). Cependant, une région peut abriter des milliers de puits de pétrole et de gaz et il est peu probable que les inspecteurs du gouvernement (ou les conseillers contractuels) puissent visiter chaque site tous les ans. C'est pourquoi les gouvernements doivent posséder des stratégies d'inspection fondées sur les risques afin de concentrer leurs moyens limités sur les sites à haut risque.

Une fois qu'un concessionnaire a assaini un site, le gouvernement peut lui restituer sa garantie financière. Cependant, des contrôles doivent être en place afin de veiller à ce que les sites aient été assainis conformément aux normes applicables. L'examen des rapports d'assainissement et les inspections des sites sont deux mécanismes de contrôle sur lesquels on peut s'appuyer pour ce faire. En l'absence de tels contrôles, le coût du nettoyage des sites qui n'ont pas été correctement assainis risque de retomber sur le gouvernement.

Les auditeurs travaillant sur un audit des garanties financières pour l'assainissement des sites d'extraction pétrolière et gazière peuvent donc vérifier si les gouvernements :

- ont établi des contrôles adéquats afin de s'assurer qu'ils détiennent des garanties financières suffisantes pour couvrir les futurs coûts d'assainissement prévus;
- ont établi des contrôles adéquats afin de s'assurer qu'ils ne restituent les garanties financières que lorsque les sites ont été assainis conformément à toutes les normes applicables.

Le **tableau 16** contient des exemples de questions concernant les contrôles internes des garanties financières que les auditeurs peuvent poser à la phase de planification afin de développer leur connaissance des activités. Des exemples [objectifs](#) et de [critères](#) d'audit à ce propos figurent aux sections ultérieures de ce Guide.

Tableau 16 – Exemples de questions sur les contrôles internes des garanties financières

Sous-thème	Questions
<p>Exhaustivité des renseignements et exactitude de l'estimation des coûts</p>	<p>Validation du plan d'assainissement</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Les compagnies pétrolières et gazières sont-elles tenues de fournir des pièces justificatives ou une vérification indépendante de leur estimation des coûts d'assainissement? ▪ Un spécialiste examine-t-il les plans d'assainissement fournis par les concessionnaires afin d'en confirmer le caractère raisonnable et le respect des exigences pertinentes (règlements, normes, bonnes pratiques de l'industrie ou stipulations contractuelles)? Si oui, ces examens sont-ils documentés? ▪ Existe-t-il des instructions ou des normes sur la manière de valider l'estimation des coûts fournie par les concessionnaires? ▪ Les garanties financières sont-elles recalculées d'après les données fournies? ▪ Existe-t-il des normes sur le délai imparti pour effectuer les examens et la validation des données? ▪ Existe-t-il un arriéré d'examens et de recalculs à effectuer? <p>Inspections des sites</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Des inspections périodiques sont-elles menées afin de suivre l'état des sites et de valider les renseignements fournis dans les plans d'assainissement? ▪ Existe-t-il une stratégie d'inspection fondée sur les risques? ▪ Toutes les inspections prévues sont-elles menées? Existe-t-il un arriéré d'inspections? ▪ Les inspections incluent-elles une collecte d'échantillons et des tests ou prévoient-elles simplement une inspection physique des sites? ▪ Des mesures sont-elles prises en temps opportun pour effectuer le suivi des résultats des inspections ayant mis à jour un non-respect des règles ou d'autres problèmes? ▪ À la fin du processus d'assainissement d'un site, celui-ci est-il inspecté avant de délivrer un certificat d'assainissement? ▪ Le personnel compte-t-il suffisamment d'inspecteurs qualifiés pour mener toutes les inspections prévues? ▪ Les résultats des inspections sont-ils documentés? <p>Audits</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Des audits internes ont-ils été menés sur le programme de garanties financières? ▪ Les améliorations recommandées ont-elles été mises en œuvre?

Sous-thème	Questions
Dotation en personnel et formation	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a-t-elle établi le nombre d'inspecteurs nécessaire pour mener toutes les inspections prévues? Tous les postes d'inspecteurs requis sont-ils pourvus? ▪ Les inspecteurs reçoivent-ils une formation spécialisée? ▪ Existe-t-il une stratégie de recrutement et de conservation des inspecteurs? ▪ Existe-t-il une politique sur la rotation du personnel pour éviter que les inspecteurs s'investissent trop personnellement dans des cas individuels?
Coordination	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lorsqu'il existe plusieurs organisations responsables, celles-ci ont-elles conclu une entente formelle de coordination (protocole d'entente ou autre)? ▪ Les rôles et responsabilités de toutes les parties sont-ils clairement documentés?

Une fois que les auditeurs ont obtenu les réponses à leurs questions, ils peuvent mieux évaluer les risques liés aux contrôles internes du programme de garanties financières.

Les auditeurs doivent envisager d'inclure les contrôles internes du programme de garanties financières dans leur plan d'audit si leurs travaux préliminaires relèvent les problèmes suivants :

- les plans d'assainissement soumis par les compagnies pétrolières et gazières ne sont pas examinés par un spécialiste interne ou indépendant;
- le personnel ne reçoit pas d'instructions sur la manière de valider l'estimation des coûts d'assainissement fournie par les compagnies pétrolières et gazières;
- les visites de sites ne sont pas effectuées périodiquement afin d'évaluer si les plans d'assainissement reflètent toujours la réalité des activités qui y sont menées;
- les inspections des sites ne sont pas effectuées en temps opportun et il existe un arriéré d'inspections;
- aucun audit interne du programme de garanties financières n'a été mené.

Cette liste des sujets potentiels d'audit est donnée à titre indicatif et n'est en aucun cas exhaustive. Il incombe à l'équipe d'audit d'examiner et d'analyser les renseignements qu'elle recueille à la phase de planification afin de recenser et d'évaluer les domaines de risque importants. Ce n'est qu'après avoir effectué cette tâche que les auditeurs peuvent décider d'inclure ou non les contrôles internes du programme de garanties financières dans leur plan d'audit.

Élaborer les objectifs d'audit

Tous les audits de performance doivent reposer sur des objectifs clairement énoncés et rédigés de manière à permettre aux auditeurs de formuler une conclusion à leur égard. Les objectifs d'audit doivent être réalistes et atteignables, et fournir aux organisations auditées suffisamment de renseignements sur l'objet de l'audit.

Un audit peut avoir un ou plusieurs objectifs, selon son étendue. La pratique du bureau d'audit influence aussi le nombre d'objectifs et l'utilisation de sous-objectifs (certains bureaux n'en utilisent jamais). Il est possible d'inclure des sous-objectifs dans les plans d'audit (p. ex. un par secteur d'intérêt). Toutefois, les auditeurs qui le font devront toujours conclure en regard de l'objectif principal de l'audit.

L'objectif d'un audit des garanties financières pour l'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz variera selon qu'il s'agit ou non du seul objet de l'audit. Si l'audit examine de manière générale le développement du secteur, y compris les activités d'assainissement, un objectif général sera approprié. Par exemple :

- *Établir si les organisations responsables ont pris des mesures efficaces pour s'assurer que les activités d'extraction du gaz de schiste sont menées conformément aux politiques et aux objectifs du gouvernement.*

Cet objectif pourrait être étayé par des sous-objectifs liés aux principaux domaines couverts par l'audit. L'un de ces sous-objectifs pourrait concerner les garanties financières pour l'assainissement des puits de pétrole et de gaz :

- *Établir si les organisations responsables disposent de systèmes visant à obtenir et gérer des garanties financières qui reflètent les risques et réduisent au minimum les coûts.*

Si l'audit est exclusivement consacré aux risques environnementaux liés aux puits de pétrole et de gaz, l'objectif peut porter sur cet aspect tout en restant suffisamment large pour permettre aux auditeurs d'examiner les aspects financiers de ce sujet, notamment les passifs liés à l'assainissement des puits et des installations de pétrole et de gaz. Par exemple, l'objectif pourrait être :

- *Établir si les mécanismes de surveillance du ministère veillent à ce que les activités d'extraction du gaz de schiste soient menées en réduisant au minimum leur impact sur l'environnement et en tenant compte de l'intérêt public.*

Dans ce cas, on pourrait ajouter un sous-objectif sur les garanties financières afin d'étayer l'objectif principal :

- *Établir si le ministère a mis en place un programme efficace pour gérer les risques financiers liés à l'assainissement des puits gaz de schiste et des installations connexes.*

Si l'audit porte exclusivement sur les garanties financières pour l'assainissement des puits de pétrole et de gaz, le sous-objectif susmentionné pourrait servir d'objectif principal. Cet objectif pourrait lui-même être étayé par les sous-objectifs suivants :

- *Établir si le ministère a mis en place des contrôles adéquats afin de s'assurer qu'il détient suffisamment de garanties financières pour couvrir les futurs coûts d'assainissement potentiels.*
- *Établir si le ministère veille à restituer aux concessionnaires leurs garanties financières uniquement si les sites de production pétrolière et gazière ont été assainis conformément à toutes les normes applicables.*

Sélectionner les critères d'audit

Les critères d'audit correspondent aux normes que les organisations auditées sont tenues de respecter. Ils jouent un rôle fondamental dans la solidité d'un audit et dans son impact potentiel. Les procédures d'audit servent à établir si ces critères sont respectés ou non. Des critères valables sont pertinents, fiables, neutres, intelligibles et exhaustifs.

L'établissement de critères adéquats est une tâche difficile dans tout audit de performance, en particulier lorsqu'il n'existe pas de source reconnue de critères généralement acceptés. Pareille source n'existe pas pour auditer les programmes de garanties financières pour l'assainissement des sites d'extraction pétrolière et gazière.

Les exemples de critères présentés aux **tableaux 17 et 18** ont été compilés à partir d'audits publiés, et nous les avons modifiés afin d'en uniformiser le style. Au besoin, nous avons ajouté d'autres critères. Les membres du groupe consultatif qui ont participé à l'élaboration de ce Guide ont ensuite révisé la liste des critères, qui ont été améliorés à partir de leurs commentaires. Enfin, tous les bureaux d'audit représentés par le Conseil canadien des vérificateurs législatifs ont pu commenter les critères proposés avant la publication de ce Guide (plusieurs bureaux d'audit membres du Groupe de travail de l'INTOSAI sur l'audit des industries extractives ont aussi soumis des commentaires).

Les critères des **tableaux 17 et 18** ne sont pas exhaustifs et peuvent être modifiés en fonction des besoins particuliers des auditeurs. Ils peuvent aussi servir de sous-critères dans les cas où il est possible d'élaborer un critère plus large. Les tableaux ci-après contiennent des exemples de critères d'audit dans les domaines suivants :

- [la conception du programme de garanties financières;](#)
- [l'administration des garanties financières \(y compris les contrôles internes\).](#)

Tableau 17 – Exemples de critères sur la conception du programme de garanties financières

Sous-thème	Critères d'audit
<p>Établissement du programme de garanties financières</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le programme de garanties financières a été établi à la suite de l'évaluation de solutions potentielles à l'aide de méthodes fondées sur des données probantes. ▪ L'industrie et les autres parties prenantes ont été consultées pendant le processus d'élaboration des politiques. ▪ Les raisons des décisions finales ont été documentées. ▪ Des coûts de base pour l'assainissement des sites ont été établis en se fondant sur les technologies existantes afin de servir de référence pour l'examen des plans d'assainissement et des garanties financières fournis par les compagnies pétrolières et gazières. ▪ Le programme de garanties financières reflète les bonnes pratiques et vise à éviter que le gouvernement hérite la responsabilité de nouveaux passifs non provisionnés liés à des sites d'extraction abandonnés. ▪ Les rôles et responsabilités concernant l'évaluation et la perception des garanties financières pour l'assainissement des sites sont clairement définis et documentés. ▪ Le programme de garanties financières contient une clause sur le droit d'audit.
<p>Clarté des règles et des instructions</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les règlements, les politiques et les directives établissent des exigences claires sur l'assainissement des sites pétroliers et gaziers. ▪ L'organisation responsable a fourni à l'industrie des instructions sur la manière dont les concessionnaires devraient préparer leur plan de désaffectation et verser les garanties financières pour l'assainissement des sites, ainsi que sur le moment pour le faire. ▪ L'organisation responsable informe régulièrement les concessionnaires sur les modifications apportées aux exigences concernant l'assainissement des sites et les garanties financières.
<p>Examens du programme et mises à jour</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le programme de garanties financières est examiné périodiquement et modifié au besoin afin de tenir compte des nouvelles technologies d'assainissement, de l'ajustement des estimations concernant les coûts d'assainissement et d'autres facteurs pertinents.

Tableau 18 – Exemples de critères sur l'administration des garanties financières

Sous-thème	Critères d'audit
<p>Contrôles des garanties financières</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation dispose d'une liste complète et à jour indiquant tous les puits de pétrole et de gaz situés sur le territoire et leur état. ▪ L'organisation veille à ce que les compagnies soumettent leurs garanties financières et les données connexes en temps opportun, et fait le suivi des soumissions en retard. ▪ Afin d'inciter les concessionnaires à respecter les règles, l'organisation leur impose des pénalités notables lorsqu'ils ne soumettent pas les garanties financières et les documents justificatifs en temps opportun. ▪ Si nécessaire, l'organisation fait valoir son droit légal d'obtenir des concessionnaires les renseignements dont elle a besoin. ▪ Des systèmes automatisés ont été mis en place afin de suivre les plans d'assainissement et les garanties financières pour chaque site d'extraction. ▪ L'organisation examine les plans d'assainissement et l'estimation des coûts connexes afin d'évaluer leur exhaustivité, leur exactitude et leur validité. ▪ L'organisation veille à ce que des spécialistes (internes ou externes) qualifiés et indépendants examinent les plans d'assainissement afin de vérifier leur exhaustivité et leur qualité, et à ce que ces plans soient révisés au besoin. ▪ L'organisation possède un processus permettant de communiquer les inexactitudes décelées dans les plans d'assainissement, les mesures correctives à prendre et les délais prévus pour appliquer ces mesures. ▪ L'organisation assure le suivi en temps opportun des mesures correctives recommandées. ▪ L'organisation examine régulièrement la situation des garanties non pécuniaires afin de s'assurer qu'elles sont toujours valides. ▪ L'organisation veille à ce que les garanties financières ne soient restituées aux concessionnaires qu'après avoir vérifié que toutes les exigences d'assainissement ont été remplies. ▪ Lorsque l'organisation accepte qu'une compagnie s'auto-assure, il existe un processus pour examiner régulièrement la santé financière générale de la compagnie. ▪ L'organisation dispose de systèmes et de processus visant à promouvoir l'application uniforme du programme de garanties financières, notamment en fournissant aux compagnies pétrolières et gazières des renseignements sur l'interprétation des lois et règlements, et sur les résultats des décisions judiciaires récentes.
<p>Dotation en</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation a défini ses besoins en effectifs et a fait en sorte de disposer de

Sous-thème	Critères d'audit
<p>personnel et formation</p>	<p>suffisamment de personnel qualifié pour traiter en temps opportun les dossiers sur les garanties financières.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'organisation dispose de suffisamment de personnel qualifié pour mener toutes les inspections de sites en temps opportun. ▪ Le personnel reçoit en temps opportun une formation adéquate afin de s'acquitter efficacement de ses tâches. ▪ Des systèmes et des processus sont en place afin de veiller à ce que le personnel (en particulier les inspecteurs) et les employés contractuels soient indépendants des compagnies pétrolières et gazières. ▪ Des stratégies sont en place afin de réduire le roulement du personnel et de conserver le personnel qualifié de manière à toujours disposer d'un effectif suffisant pour traiter et examiner les dossiers de garanties financières.
<p>Coordination</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les organisations responsables ont clairement défini leurs rôles et responsabilités respectifs. ▪ Les organisations responsables ont clairement défini les renseignements qu'elles doivent se communiquer entre elles. ▪ Les organisations responsables coordonnent leurs activités de manière à assurer une surveillance efficace et efficiente des garanties financières pour l'assainissement des sites.

Auditer les fonds d'assainissement

Les programmes de garanties financières sont l'un des moyens de gérer les passifs liés aux puits et aux installations de pétrole et de gaz désaffectés. Un autre moyen consiste à instaurer un fonds général d'assainissement qui est alimenté par les compagnies pétrolières et gazières et qui sert à nettoyer les sites abandonnés, tant les sites hérités du passé que ceux laissés orphelins par la faillite d'une compagnie.

Il existe quelques différences essentielles entre un fonds d'assainissement et un programme de garanties financières :

- les contributions à un fonds d'assainissement ne sont attachées à aucun site précis (p. ex. la contribution d'une compagnie peut servir à nettoyer le site d'une autre compagnie);
- les contributions à un fonds d'assainissement ne sont pas restituées aux compagnies une fois que les sites ont été assainis (par définition, les sites assainis avec l'argent de ces fonds ont été abandonnés et sont passés à la charge du gouvernement);
- les risques financiers ne se situent pas au même niveau. Dans un programme de garanties financières, le risque est de ne pas avoir suffisamment de garanties pour veiller à ce qu'un site spécifique soit dûment assaini, alors que dans un fonds d'assainissement, le risque se situe au niveau cumulé de tous les sites (c.-

à-d. qu'il existe un risque que l'argent recueilli ne soit pas suffisant pour assainir l'ensemble des sites abandonnés).

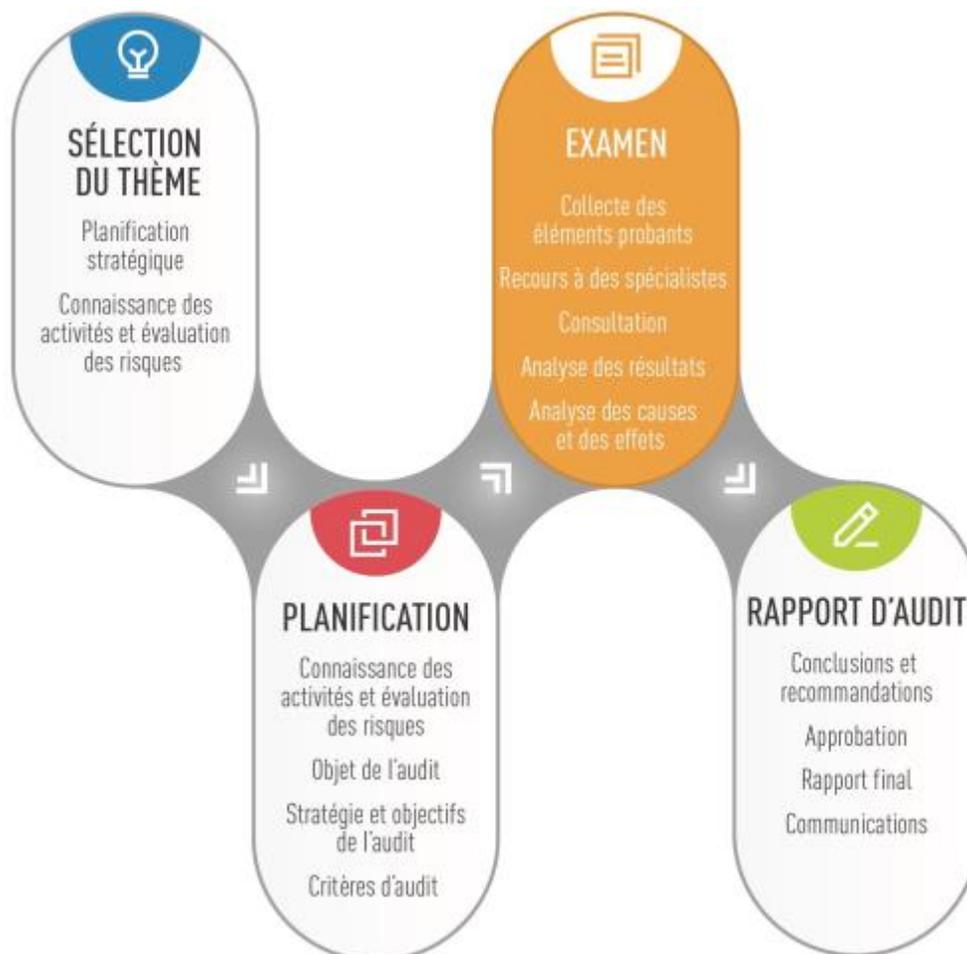
En raison de ces différences, l'audit d'un fonds d'assainissement n'aura pas le même objet que l'audit d'un programme de garanties financières. Les questions sur la conception du fonds d'assainissement seront importantes, car la manière dont un gouvernement établit le montant des contributions d'une compagnie à un fonds est essentielle pour recueillir suffisamment d'argent afin de nettoyer les sites abandonnés. L'évaluation des passifs pour l'ensemble de l'industrie sera donc un processus essentiel à examiner pendant l'audit (à l'inverse de l'évaluation de chaque site spécifique, qui compte davantage dans un programme de garanties financières). Les auditeurs doivent donc envisager d'inclure dans leur plan d'audit un critère à ce sujet.

Une fois qu'un gouvernement a établi le montant que les compagnies pétrolières et gazières devraient verser au fonds d'assainissement, la perception des contributions est plutôt simple par rapport à celle des garanties financières. En effet, il est moins nécessaire d'examiner régulièrement au cas par cas les coûts d'assainissement pour chaque site, et il n'est nul besoin de vérifier que les garanties financières sont toujours valides et à jour.

Les auditeurs de performance qui décident d'auditer la conception et la mise en œuvre d'un fonds d'assainissement pour les puits et les installations de pétrole et de gaz peuvent utiliser les conseils sur les garanties financières dispensés aux sections précédentes. Ils peuvent sélectionner les [questions](#) et les [critères](#) qui sont également pertinents pour les fonds d'assainissement, les modifier ou en ajouter au besoin afin qu'ils correspondent mieux aux caractéristiques des fonds d'assainissement.

[Retour à la table des matières](#)

Phase d'examen



À la phase d'examen d'un audit de performance, l'équipe d'audit doit exécuter des procédures qui généreront des éléments probants suffisants et appropriés aux fins suivantes :

- établir si les critères d'audit sont remplis;
- conclure en regard des objectifs d'audit;
- documenter et étayer ces conclusions.

Pendant la phase de planification, les auditeurs réfléchissent attentivement aux procédures et tests d'audit à inclure dans leur programme d'audit détaillé, et prennent des décisions fondées sur 1) le type d'éléments probants dont ils auront besoin pour formuler des conclusions en regard des critères d'audit et 2) l'évaluation du temps, des connaissances spécialisées et des moyens dont ils auront besoin pour effectuer chaque test ou procédure. Au final, l'équipe d'audit doit planifier des procédures d'audit qui généreront des éléments probants suffisants et appropriés sans dépasser le budget imparti.

Cependant, la planification et l'exécution des procédures d'audit ne sont pas toujours simples et évidentes dans un audit des garanties financières pour l'assainissement des sites. Entre les limites de leur mandat et la disponibilité de l'expertise requise, les auditeurs de performance rencontreront peut-être un certain nombre de difficultés

avant de pouvoir obtenir tous les renseignements dont ils ont besoin afin de conclure en regard de leurs objectifs d'audit.

Cette section du Guide traite de ce qui suit :

- [les sources d'éléments probants et les tests d'audit](#) pour l'audit des garanties financières;
- [les difficultés liées à l'audit des garanties financières pour l'assainissement des sites](#).

Les sources des éléments probants et les tests d'audit

Les éléments probants (documentaires, testimoniaux, matériels et analytiques) peuvent tous jouer un rôle dans l'audit des garanties financières pour l'assainissement des sites. Les principales sources d'éléments probants qui seront utiles dans ce contexte sont les suivantes :

- examen des documents pertinents;
- entretiens;
- test des contrôles et des systèmes de technologie de l'information;
- visites de sites.

Examen des documents pertinents : Par nature, les audits de performance reposent largement sur les éléments probants documentaires, et les audits des garanties financières ne font pas exception. Les auditeurs doivent prendre en compte plusieurs éléments probants, de ceux relatifs aux règles que les organisations publiques et les compagnies pétrolières et gazières doivent respecter à ceux indiquant que des contrôles ont été mis en place et fonctionnent comme prévu. Ils doivent rassembler, examiner et analyser les documents, puis ajouter ceux-ci au dossier d'audit s'ils les jugent pertinents pour étayer leurs observations et leurs conclusions.

Le **tableau 19** fournit de nombreux exemples de documents qui peuvent s'avérer utiles comme éléments probants dans un audit des garanties financières.

Tableau 19 – Exemples d'éléments probants documentaires pouvant être utiles dans un audit des garanties financières pour l'assainissement des sites

Documents
<ul style="list-style-type: none">▪ Lois, règlements et politiques régissant le secteur pétrolier et gazier, y compris les exigences de garanties financières.▪ Description des programmes de garanties financières.▪ Rapports sur les programmes de garanties financières, notamment les rapports d'audit et les rapports d'évaluation.▪ Schémas et textes explicatifs des processus.▪ Analyse des risques sur les domaines où il peut exister une sous-estimation des futurs passifs potentiels pour l'assainissement des sites.▪ Liste des puits de pétrole et de gaz situés sur le territoire et liste des concessionnaires.▪ Instructions pour l'industrie sur la manière de calculer les garanties financières.

Documents

- Communications à l'industrie sur les modifications apportées aux lois, règlements et processus.
- Instructions pour le personnel sur la manière de traiter et d'examiner les garanties financières versées par les compagnies pétrolières et gazières.
- Description du processus utilisé pour examiner l'exactitude et l'exhaustivité des plans d'assainissement et de l'estimation des coûts fournis par les compagnies pétrolières et gazières.
- Description du processus d'inspection des sites et de la stratégie d'inspection; inventaire des inspections menées (et de l'arriéré, le cas échéant) et rapports d'inspection.
- Inventaire des amendes et des pénalités imposées aux concessionnaires pour des motifs liés à la soumission des plans d'assainissement ou des paiements.
- Politiques sur les conflits d'intérêts, l'éthique et l'indépendance.
- Inventaire des examens périodiques des garanties financières détenues par l'organisation responsable afin de s'assurer que ces garanties sont toujours valides et suffisantes pour couvrir les futurs passifs potentiels.
- Organigrammes, dossier de formation du personnel, preuve d'indépendance des spécialistes externes, etc.
- Ententes de coordination entre les ministères ou les organismes responsables.

Entretiens : Les entretiens avec les principaux membres de la direction et du personnel d'une ou de plusieurs organisations responsables de la perception et de la gestion des garanties financières peuvent être de précieux éléments probants testimoniaux dans un audit des garanties financières pour l'assainissement des sites. Les entretiens avec les parties prenantes et les membres de l'industrie peuvent aussi être utiles, selon l'objet de l'audit.

Certes, les éléments testimoniaux sont généralement considérés comme moins solides que les éléments documentaires, mais les entretiens peuvent être utiles pour :

- confirmer les renseignements obtenus d'autres sources (ce qui consolide les fondations des observations et des conclusions d'audit);
- confirmer l'absence de quelque chose qui aurait dû exister;
- replacer les éléments probants documentaires dans leur contexte;
- ouvrir de nouvelles pistes dans un audit et trouver d'autres sources d'éléments probants.

Lorsque les éléments probants testimoniaux issus d'un entretien visent à étayer les observations et les conclusions d'audit, une bonne pratique consiste à documenter l'entretien et à demander à la personne interrogée soit d'approuver le compte rendu soit de confirmer par écrit (courriel ou lettre) l'exactitude des principales déclarations destinées à servir d'éléments probants.

Test des contrôles et des systèmes de technologie de l'information : Comme nous l'avons expliqué à la section [Phase de planification](#), les organisations du secteur public doivent s'appuyer sur un certain nombre de contrôles

pour s'assurer que les garanties financières qu'elles reçoivent des compagnies pétrolières et gazières pour l'assainissement des sites sont exactes et complètes. Compte tenu de l'importance de ces contrôles pour atteindre cet objectif, il est probable que les auditeurs testeront une sélection de contrôles pendant la phase d'examen.

En passant en revue les contrôles sélectionnés, les auditeurs peuvent établir que ces contrôles sont en place, mais ils auront généralement besoin de plus de tests pour s'assurer que les contrôles sont efficaces. Ce type de test consistera souvent à sélectionner un échantillon de transactions ou à utiliser des techniques d'exploration et d'analyse des données pour détecter des anomalies dans un grand nombre de transactions. Le test de la qualité des données peut aussi faire partie des procédures d'audit nécessaires.

Selon la nature et la complexité des systèmes de technologie de l'information utilisés par les ministères et les organismes responsables, l'équipe d'audit aura peut-être besoin de l'aide d'un spécialiste des technologies de l'information pour exécuter ses procédures d'audit. Dans ce cas, ce spécialiste peut examiner les contrôles généraux des technologies de l'information et valider les contrôles des applications pour le calcul des garanties financières.

Quels que soient les tests des contrôles qu'ils décident d'effectuer, les auditeurs doivent documenter toutes les étapes qu'ils suivent de manière à ce qu'un autre auditeur puisse reproduire leur travail et parvenir à la même conclusion.

Visites de sites : Les visites de sites d'extraction ou des bureaux régionaux d'une organisation auditée sont essentielles pour comprendre la manière dont les choses fonctionnent dans une région. Elles donnent aux auditeurs l'occasion de rencontrer de nombreuses personnes ayant une connaissance directe des principaux processus et d'observer par eux-mêmes le fonctionnement des systèmes importants. Elles peuvent être encore plus utiles si un spécialiste indépendant accompagne l'équipe d'audit.

En ce qui concerne les éléments probants, les visites de sites peuvent aider les auditeurs à schématiser en détail les processus. Elles peuvent aussi leur donner l'occasion de tester les principaux contrôles et d'effectuer des tests de corroboration sur les détails. Enfin, elles sont un bon moyen de recueillir des éléments probants testimoniaux et documentaires.

Les difficultés liées à l'audit des garanties financières pour l'assainissement des sites

En 2012, l'INTOSAI a réalisé un sondage auprès des institutions supérieures de contrôle sur leur expérience de l'audit des industries extractives. Ce sondage a mis en lumière de nombreuses difficultés liées à ces audits, notamment :

- la complexité technique des industries extractives;
- le manque de connaissances sur les processus opérationnels des industries extractives;
- la nécessité de renforcer les capacités et de conserver le personnel spécialisé dans les bureaux d'audit;
- les limites du mandat d'audit.

Certaines de ces difficultés sont traitées plus bas, sous les thèmes suivants :

- les spécialistes;
- les visites de sites;
- l'accès à l'information.

Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives

Dans le sondage de 2012 mené par l'INTOSAI, nombre d'institutions d'audit ont indiqué qu'elles avaient besoin de plus de connaissances sur les industries extractives ainsi que d'un forum pour échanger leurs expériences sur l'audit de ces industries. L'INTOSAI a donc créé le [Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives](#) (WGEI) pour promouvoir les échanges et aider à l'élaboration de conseils et de pratiques exemplaires d'audit. Ce groupe de travail a tenu sa première réunion en Ouganda en 2014.

Spécialistes : L'industrie pétrolière et gazière est un secteur complexe et souvent très réglementé. Les auditeurs qui souhaitent auditer les garanties financières pour l'assainissement des sites peuvent avoir besoin d'accéder à des connaissances spécialisées et à des spécialistes pour mener leur audit. Selon l'objet de l'audit, l'équipe peut avoir besoin de l'aide d'un spécialiste de l'exploration des données, du droit, de l'ingénierie ou des garanties financières.

Cependant, il est parfois difficile de trouver un spécialiste pour une mission d'audit, surtout si la spécialité recherchée est très technique et si le secteur se trouve dans une période de croissance rapide. La nécessité que les spécialistes soient indépendants des compagnies pétrolières et gazières est problématique, car la plupart des spécialistes actifs ont des liens avec l'industrie. C'est pourquoi les auditeurs peuvent envisager de recruter un spécialiste retraité.

Une autre solution est que le bureau d'audit dispose en son sein d'une ou de plusieurs personnes ayant une connaissance approfondie des processus opérationnels du secteur pétrolier et gazier (ou forme lui-même un spécialiste dans ce domaine). Le problème de cette solution est que ces spécialistes trouveront souvent un emploi mieux rémunéré dans l'industrie pétrolière et gazière. Il peut donc être difficile pour un bureau d'audit de conserver un nombre suffisant de spécialistes du secteur pétrolier et gazier.

Visites de sites : Les auditeurs de performance développent souvent leur connaissance d'un nouveau domaine en se rendant sur place pour observer par eux-mêmes les activités opérationnelles pertinentes et rencontrer le personnel et les dirigeants chevronnés. En ce qui concerne l'extraction pétrolière et gazière, il arrive que ces visites soient très onéreuses ou requièrent une logistique complexe parce que les champs de pétrole et de gaz se trouvent souvent dans des régions isolées, loin des villes et des infrastructures de transport. Il peut aussi exister des problèmes de sécurité ou des saisons pendant lesquelles les conditions météorologiques rendent le voyage encore plus difficile.

Accès à l'information : Dans certaines situations, les auditeurs peuvent avoir du mal à obtenir les renseignements requis pour conclure en regard d'un critère d'audit.

Les auditeurs n'ont généralement pas besoin d'accéder aux dossiers et aux données des compagnies pétrolières et gazières privées pour mener leur audit. Cependant, dans le cas contraire, ils ne doivent pas s'attendre à ce que les compagnies privées se montrent coopératives, surtout si leur bureau ne dispose pas d'un mandat légal clair pour accéder à ces renseignements.

Une autre difficulté possible liée à l'accès à l'information survient quand les auditeurs souhaitent évaluer si la décision d'adopter un programme de garanties financières particulier repose sur des données probantes. Dans ce cas, il se peut qu'ils n'obtiennent pas les renseignements requis, qui sont considérés comme relevant du secret du Cabinet (c.-à-d. exclusivement réservés aux membres du conseil des ministres en place).

Enfin, les auditeurs peuvent avoir du mal à accéder aux renseignements appartenant à d'autres juridictions s'ils souhaitent comparer les pratiques en vigueur sur leur territoire avec d'autres. En effet, les renseignements qu'ils peuvent obtenir dans leur propre juridiction grâce au mandat légal de leur bureau peuvent s'avérer inaccessibles ailleurs, où ce mandat n'a pas de valeur. Comme un processus équitable de comparaison nécessite des renseignements similaires provenant de tous les territoires choisis, la disparité concernant la qualité et la quantité des renseignements peut faire qu'aucun résultat utile ne ressortira de cette comparaison.

[Retour à la table des matières](#)

Phase de préparation du rapport



Pendant la phase de préparation d'un rapport d'audit de performance, les auditeurs produisent un rapport contenant leurs observations et leurs conclusions. L'étendue et la nature des rapports d'audit varient considérablement. En outre, le format et le style rédactionnel de ces rapports sont propres à chaque bureau d'audit. Il n'existe donc pas de manière universelle de présenter les constatations d'audit.

Toutefois, les auditeurs de performance peuvent appliquer quelques bonnes pratiques et principes communs afin d'améliorer la lisibilité et l'impact de leurs rapports. Cette section du Guide traite de ce qui suit :

- l'utilisation de schémas et de graphiques afin de fournir des renseignements sur le [contexte](#) dans les rapports d'audit sur les revenus pétroliers et gaziers et sur les garanties financières;
- les bonnes pratiques pour élaborer des [recommandations](#) efficaces.

Dans ce Guide, nous ne fournissons aucun conseil sur le format du rapport et le style rédactionnel.

Mise en contexte

Dans l'introduction de leur rapport sur les revenus pétroliers et gaziers ou sur les garanties financières, les auditeurs doivent expliquer clairement pourquoi ils ont mené l'audit et pourquoi les revenus ou les programmes qu'ils ont audités sont importants. Ils répondent ainsi aux questions que pourraient se poser les lecteurs sur la gravité et l'importance des conséquences et leur expliquent pourquoi ce thème d'audit est digne d'intérêt.

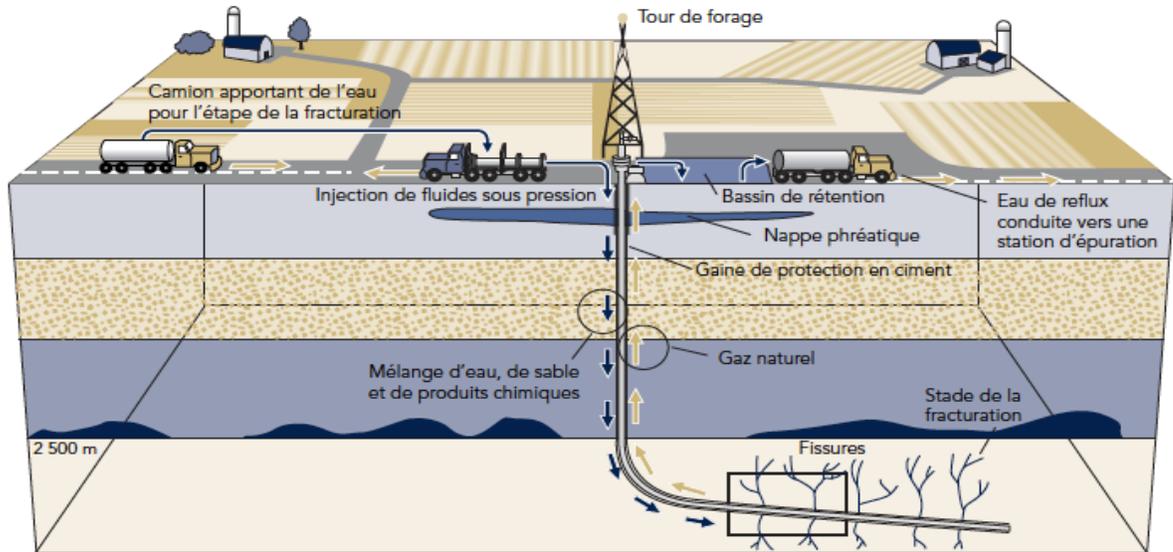
Le début du rapport doit aussi fournir un contexte suffisant pour permettre aux lecteurs de pleinement comprendre les constatations de l'audit. En fonction de l'étendue de l'audit, il peut s'agir de fournir un contexte sur :

- la manière dont est extraite une ressource pétrolière ou gazière (voir l'exemple à la **figure 7**);
- l'importance et la variation relatives de chaque source de revenus au fil du temps (voir les exemples aux **figures 8 et 9**);
- les risques associés à la perception des revenus (voir l'exemple à la **figure 10**);
- l'emplacement des puits de pétrole et de gaz sur un territoire (voir l'exemple à la **figure 11**).

En utilisant des graphiques et des schémas faciles à comprendre, comme dans les exemples provenant d'audits réels (**figures 7 à 11**), les auditeurs peuvent efficacement fournir un contexte utile en peu de mots. L'utilisation de graphiques et de schémas permet aussi d'aérer le texte et de rendre le rapport plus attrayant visuellement et plus facile à lire.

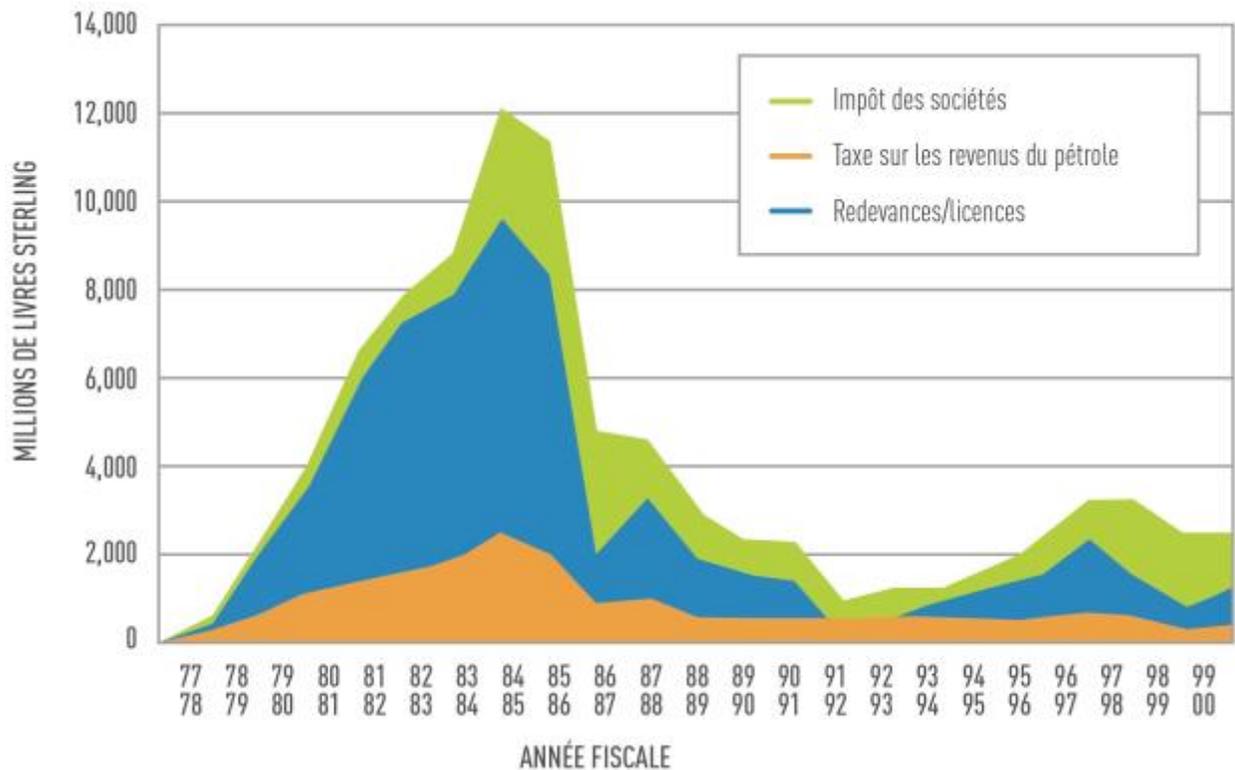
Cependant, la réalisation de bons graphiques et schémas nécessite une certaine planification : ils seront d'autant mieux réussis si les auditeurs commencent à réfléchir aux formats de présentation et aux données nécessaires dès le début de l'audit. Si les auditeurs attendent la phase de préparation du rapport pour penser aux données dont ils auront besoin pour un schéma ou un graphique, ils pourraient ne pas avoir assez de temps pour obtenir des renseignements fiables tout en respectant la date de publication prévue. Les auditeurs doivent aussi se rappeler que les renseignements utilisés dans les schémas et les graphiques doivent être soumis à un rigoureux contrôle de la qualité, au même titre que tous les autres types d'éléments probants de l'audit.

Figure 7 – Exemple de schéma montrant comment le gaz naturel est extrait du sol par fracturation hydraulique



Source : Vérificateur général du Québec, *Gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste*, 2011.

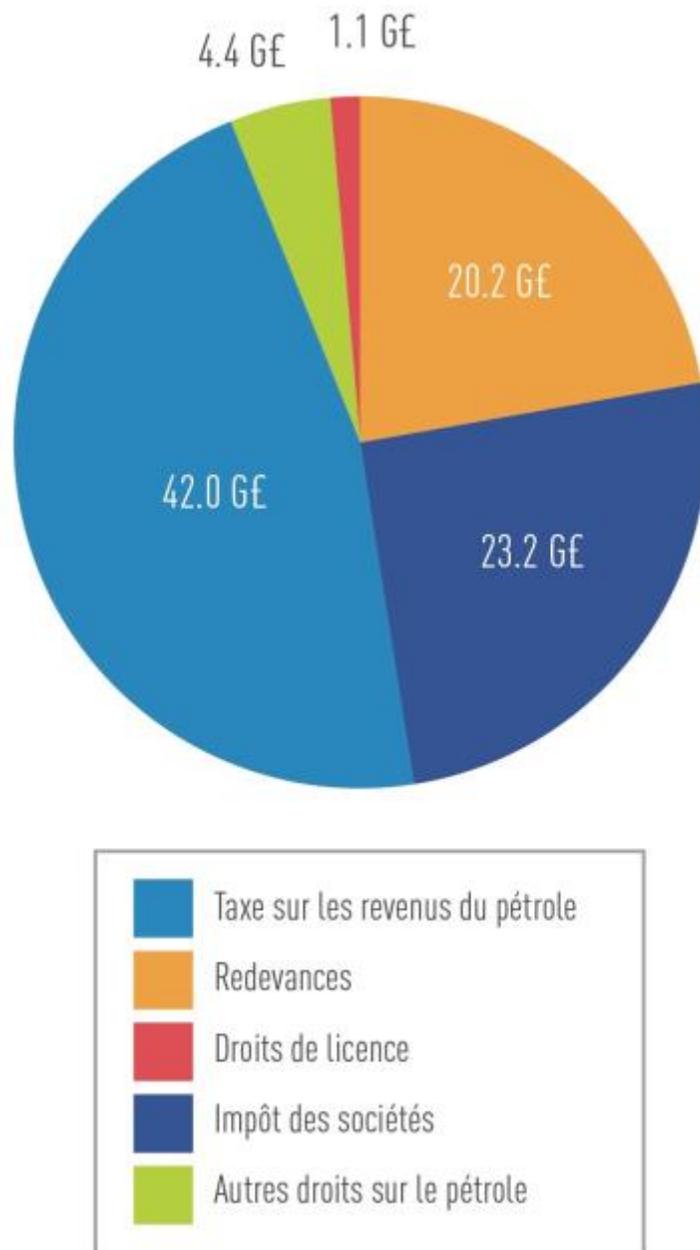
Figure 8 – Exemple de graphique montrant l'évolution dans le temps des recettes fiscales tirées du pétrole et du gaz



Source : Modifiée à partir de : Bureau du vérificateur général du Royaume-Uni. *Inland Revenue – Petroleum Revenue Tax*, 2000.

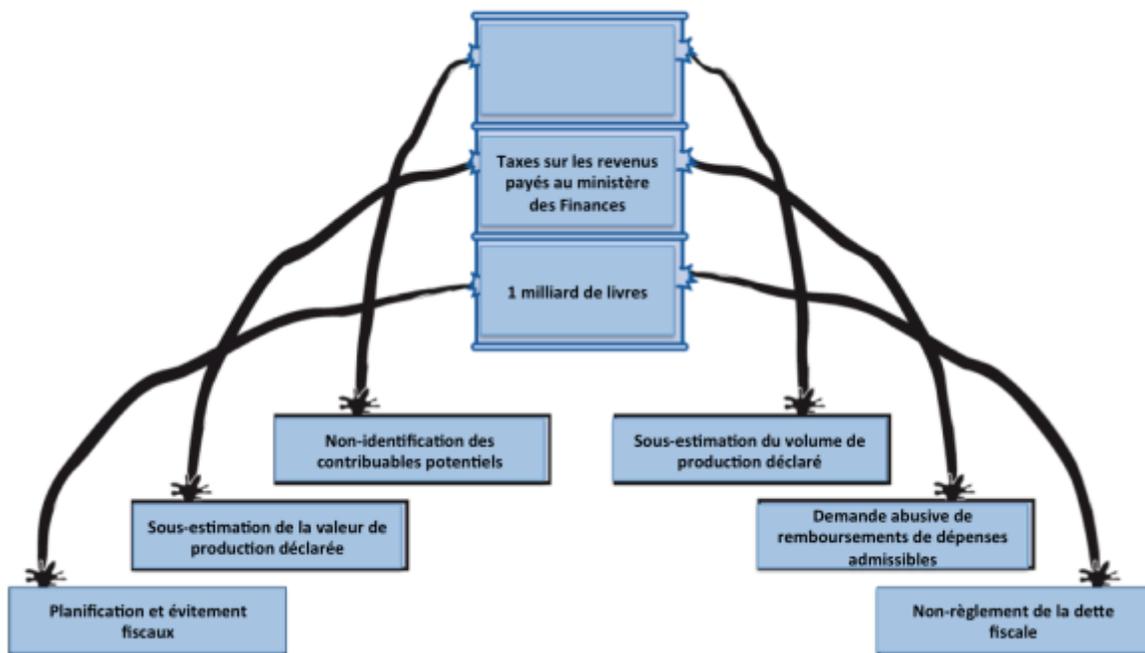
Figure 9 – Exemple de graphique montrant l'importance relative des différents flux de revenus sur une période donnée

Imposition sur la production pétrolière et gazière au Royaume-Uni de 1964-1965 à 1999-2000



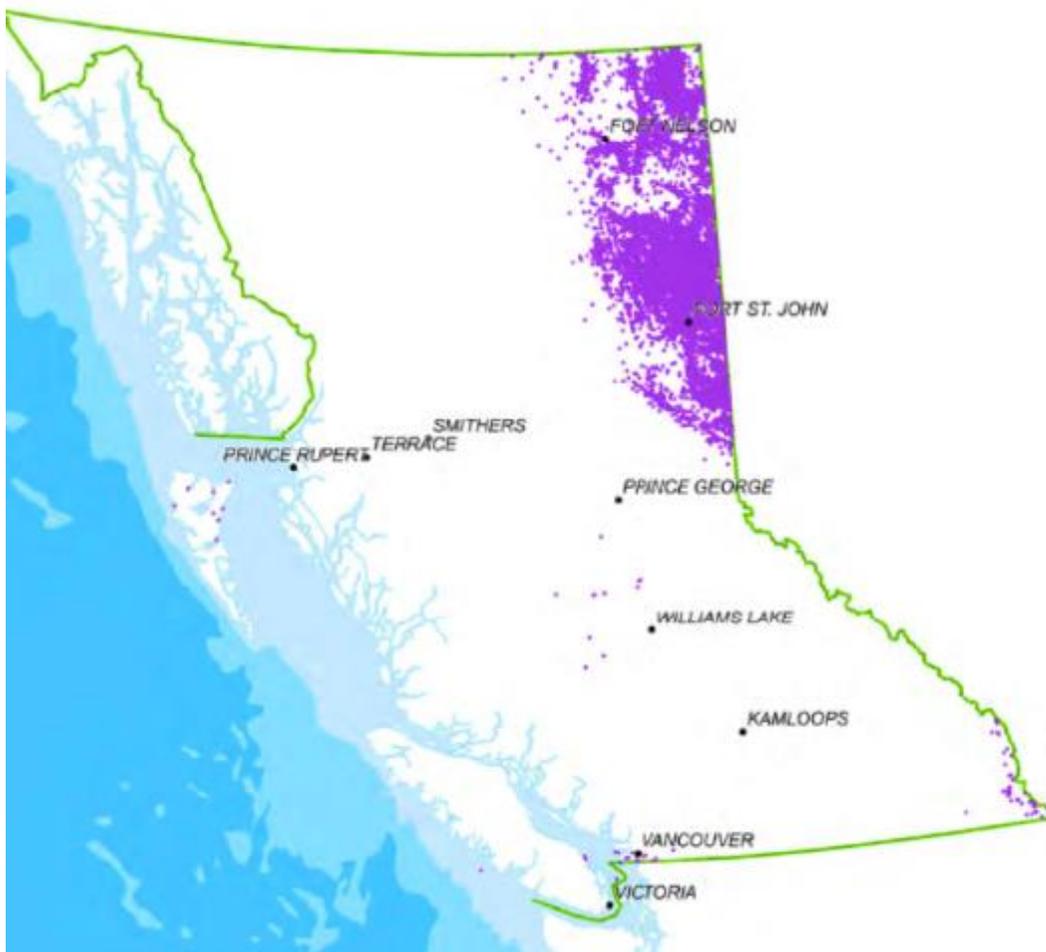
Source : Modifiée à partir de : Bureau du vérificateur général du Royaume-Uni. *Inland Revenue – Petroleum Revenue Tax.*

Figure 10 – Exemple de schéma montrant les risques liés à la perception des revenus pétroliers et gaziers



Source : Bureau du vérificateur général du Royaume-Uni. *Inland Revenue – Petroleum Revenue Tax.*

Figure 11 – Exemple de carte montrant l'emplacement des puits de pétrole et de gaz en Colombie-Britannique



Source : Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Oil and Gas Site Contamination Risks: Improved Oversight Needed.*

Élaboration des recommandations

La formulation de recommandations efficaces est une tâche difficile, qui requiert beaucoup de réflexion, de discussion et de jugement professionnel. Pour élaborer leurs recommandations, les auditeurs peuvent se poser les questions suivantes :

- La recommandation est-elle adressée à la bonne organisation (c.-à-d. celle qui a les moyens de la mettre en œuvre et d'introduire le changement)?
- La recommandation s'attaque-t-elle à la cause profonde du problème ou à ses symptômes? (Voir notre [document de travail sur l'analyse des causes profondes](#) pour en savoir plus).
- La recommandation énonce-t-elle clairement les risques qu'elle vise?
- La recommandation est-elle cohérente avec les observations d'audit?
- La mise en œuvre de la mesure proposée est-elle faisable, et à quel coût? Existe-t-il d'autres mesures correctives plus faciles à appliquer ou plus abordables?
- Quelle serait l'incidence, tant positive que négative, sur les résultats, si la recommandation était adoptée?
- La mise en œuvre réussie des recommandations pourrait-elle raisonnablement être établie dans un audit de suivi?

En outre, les auditeurs peuvent éclairer leurs décisions sur les recommandations d'audit en demandant à l'organisation auditée son avis sur les mesures nécessaires pour corriger les lacunes repérées. En discutant des recommandations avec l'organisation auditée avant de finaliser leur rapport, ils peuvent augmenter la probabilité que leurs recommandations soient appliquées et donnent lieu à un changement positif.

[Retour à la table des matières](#)

Bibliographie

Lignes directrices et bonnes pratiques

AFROSAI-E. *Audit Considerations for Extractive Industries*, 2013 [<http://www.wgei.org/wp-content/uploads/2015/06/Audit-Considerations-for-Extractive-Industries-FINAL.pdf>]

Bureau du vérificateur général du Canada. *Risques d'actes fautifs et de fraude : guide pour les audits de performance et les examens spéciaux*, document interne, 2014, 50 pages.

Comptables professionnels agréés du Canada. *Manuel de CPA Canada – Certification*, normes de certification applicables aux audits de performance, 2016 :

- NCCQ 1 – Norme canadienne de contrôle qualité 1 : Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance.
- NCMC 3001 – Missions d'appréciation directe.
- SP 5400 – Audit de l'optimisation des ressources dans le secteur public.

Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation. *Mieux intégrer l'analyse des causes profondes à l'audit de performance dans le secteur public*, 2014 [<https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/RootCauseAnalysisFR.pdf>].

Initiative pour la transparence dans les industries extractives. *La Norme ITIE*, 2016 [<https://eiti.org/fr/node/4922>].

Institute of Internal Auditors. *Cadre international de référence des pratiques professionnelles* :

- Norme 2010 — Planification
- Norme 2100 — Nature du travail
- Norme 2200 — Planification de la mission
- Norme 2300 — Accomplissement de la mission
- Norme 2400 — Communication des résultats

INTOSAI. *Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques* :

- [ISSAI 300 – Principes fondamentaux de l'audit de la performance](#)
- [ISSAI 3000 – Normes relatives à l'audit de performance](#)
- [ISSAI 3100 – Lignes directrices sur les concepts généraux de l'audit de performance](#)

INTOSAI. Groupe de travail sur la vérification environnementale. *Addressing Fraud and Corruption Issues when Auditing Environmental and Natural Resource Management: Guidance for Supreme Audit Institutions*, 2013 [http://www.environmental-auditing.org/media/2945/2013_wgea_fraudcorruption_view.pdf].

INTOSAI. Groupe de travail sur le contrôle des industries extractives. *The Extractive Industry Value Chain: Possible Audit Topics*, 2016 [<http://www.wgei.org/the-ei-value-chain-possible-audit-topics/>].

Office des Nations Unies contre la drogue et le crime. *UN Guide for Anti-Corruption Policies*, 2003 [http://www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN_Guide.pdf].

Audits de performance cités dans ce Guide

Bureau du vérificateur général de l'Alberta. « Energy—Systems to Manage Royalty Reduction Programs », dans le rapport du Bureau du vérificateur général de l'Alberta, février 2016 [<http://www.oag.ab.ca/webfiles/reports/OAGFeb2016Report.pdf>].

Bureau du vérificateur général d'Australie. *Administration of the Petroleum Resource Rent Tax*, 2009 [<https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/administration-petroleum-resource-rent-tax>].

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Oil and Gas Site Contamination Risks: Improved Oversight Needed*, 2010 [<http://www.bcauditor.com/pubs/2010/report8/oil-and-gas-site-contamination-risks-improved-oversight-n>].

Bureau du vérificateur général du Canada. *Les garanties financières pour les risques environnementaux*, Rapport du commissaire à l'environnement et au développement durable, automne 2012 [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_cesd_201212_02_f_37711.html].

Bureau du vérificateur général d'Estonie. *Actions of the State in Directing the Use of Oil Shale: Does the State Guarantee that Oil Shale Reserves Are Used Sustainably?*, 2014 [<http://www.wgei.org/wp-content/uploads/2015/06/States-activities-on-the-exploitation-of-oil-shale.pdf>].

Bureau du vérificateur général des Etats-Unis d'Amérique. *Oil and Gas Bonds: Bonding Requirements and BLM Expenditures to Reclaim Orphaned Wells*, 2010 [<http://www.gao.gov/products/GAO-10-245>].

Bureau du vérificateur général des Etats-Unis d'Amérique. *Oil and Gas Bonds: BLM Needs a Comprehensive Strategy to Better Manage Potential Oil and Gas Well Liability*, 2011 [<http://www.gao.gov/products/GAO-11-292>].

Bureau du vérificateur général des Etats-Unis d'Amérique. *Offshore Oil and Gas Resources: Actions Needed to Better Protect Against Billions of Dollars in Federal Exposure to Decommissioning Liabilities*, 2015 [<http://www.gao.gov/products/GAO-16-40>].

Bureau du vérificateur général des Etats-Unis d'Amérique. *Oil and Gas Royalties: The Federal System for Collecting Oil and Gas Revenues Needs Comprehensive Reassessment*, 2008 [<http://www.gao.gov/products/GAO-08-691>].

Bureau du vérificateur général des Etats-Unis d'Amérique. *Oil and Gas Resources: Interior's Production Verification Efforts and Royalty Data Have Improved, but Further Actions Needed*, 2015 [<http://www.gao.gov/products/GAO-15-39>].

Bureau du vérificateur général du Manitoba. *Compliance with Oil and Gas Legislation*, 2008 [http://www.oag.mb.ca/wp-content/uploads/2011/06/vfm_report_dec_2008.pdf].

Bureau du vérificateur général du Queensland (Australie). *Environmental Regulation of the Resources and Waste Industries*, 2014 [<https://www.gao.qld.gov.au/reports-parliament/environmental-regulation-resources-and-waste-industries>].

Bureau du vérificateur général du Royaume-Uni. *Inland Revenue – Petroleum Revenue Tax*, 2000 [<http://www.nao.org.uk/report/inland-revenue-petroleum-revenue-tax/>].

Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador. *Department of Natural Resources: Oil Royalty Monitoring*, 2013 [<http://www.ag.gov.nl.ca/ag/annualReports/2013AnnualReport/3.6%20Oil%20Royalty%20Monitoring.pdf>].

Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador. *Department of Natural Resources : Oil Royalties*, 2008 [<http://www.ag.gov.nl.ca/ag/annualReports/2008AnnualReport/Chapter2.15.pdf>].

Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse. *Natural Resources: Mineral Resource Management*, 2014 [<http://oag-ns.ca/sites/default/files/publications/2014 - may - Ch07 - Natural Resources - Mineral Resource Management.pdf>].

Bureau du vérificateur provincial de la Saskatchewan. « Managing the Risks and Cleanup of Oil and Gas Wells », dans rapport annuel, 2012 [https://auditor.sk.ca/pub/publications/public_reports/2012/Volume_2/2012v2_31_CleanupWells.pdf].

Gouvernement du Canada, Ressources naturelles Canada. *Audit des recettes et des transferts liés à l'exploitation dans les zones extracôtières*, 2014 [<http://www.rncan.gc.ca/verification/rapports/2014/16373>].

Tribunal de contas da união (Cour fédérale des comptes du Brésil). *Coordinated Audit About the Oversight of the Public Revenues from the Oil and Natural Gas Exploration and Production in Brazil, Colombia, and Peru*, 2014 [http://www.wgei.org/wp-content/uploads/2015/06/auditoria-coordenada-de-petroleo-e-gas_Ingles_web.pdf].

Vérificateur général du Québec. *Gestion gouvernementale de l'exploration et de l'exploitation des gaz de schiste*, 2011 [http://www.vgq.gouv.qc.ca/fr/fr_publications/fr_rapport-annuel/fr_2010-2011-CDD/fr_Rapport2010-2011-CDD-Chap03.pdf].

Autres références sur les revenus et les garanties financières

Association canadienne des producteurs pétroliers. *Statistical Handbook for Canada's Upstream Petroleum Industry*, 2016 [<http://www.capp.ca/~media/capp/customer-portal/publications/275430.pdf>].

Association canadienne des prospecteurs et entrepreneurs. *Government Resource Revenue Sharing with Aboriginal Communities in Canada: A Jurisdictional Review*, 2014 [<http://www.pdac.ca/docs/default-source/default-document-library/pdac-grrs-report-2014.pdf?sfvrsn=0>].

Chr. Michelsen institute. *La corruption dans la gestion des ressources naturelles – Une introduction*, 2009

[\[http://www.u4.no/publications-2-fr-FR/corruption-in-natural-resource-management-an-introduction-fr-FR/\]](http://www.u4.no/publications-2-fr-FR/corruption-in-natural-resource-management-an-introduction-fr-FR/).

Chr. Michelsen institute. *Grand Corruption in the Regulation of Oil*, 2008

[\[http://www.cmi.no/publications/file/3034-grand-corruption-in-the-regulation-of-oil.pdf\]](http://www.cmi.no/publications/file/3034-grand-corruption-in-the-regulation-of-oil.pdf).

Dobson, Sarah. *Peering into Alberta's Darkening Future: How Oil Prices Impact Alberta's Royalty Revenues*, SPP Research Papers, vol. 8, n° 14, 2015 [\[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2584665\]](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2584665).

Econ Oil & Gas International. *A Comparison of Various Governance and Tax Models*, exposé de Jørgen Klev à la 2^e réunion du Groupe de travail de l'INTOSAI sur le contrôle des industries extractives, Oslo, Norvège, 23 septembre 2015 [\[http://www.wgei.org/wp-content/uploads/2015/09/12-Comparison-of-Various-Governance-and-Tax-Models.pdf\]](http://www.wgei.org/wp-content/uploads/2015/09/12-Comparison-of-Various-Governance-and-Tax-Models.pdf).

Fonds monétaire international. *Administration des régimes fiscaux pour les industries extractives : manuel*, 2014 [\[http://www.imfbookstore.org/ProdDetails.asp?ID=NRRAHFA\]](http://www.imfbookstore.org/ProdDetails.asp?ID=NRRAHFA).

Fonds monétaire international. *Revenue Administration: Administering Revenues from Natural Resources — A Short Primer*, Notes techniques et manuels du FMI 14/02, 2014 [\[http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2014/tnm1402.pdf\]](http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2014/tnm1402.pdf).

INTOSAI. *Extractive Industries Audit: The Role of Supreme Audit Institutions*, 2013

[\[https://www.researchgate.net/publication/265913390_Extractive_Industries_Audit_The_role_of_Supreme_Audit_Institutions\]](https://www.researchgate.net/publication/265913390_Extractive_Industries_Audit_The_role_of_Supreme_Audit_Institutions).

Macdonald-Laurier Institute. *Sharing the Wealth: How Resource Revenue Agreements Can Honour Treaties, Improve Communities, and Facilitate Canadian Development*, 2015

[\[http://www.macdonaldlaurier.ca/files/pdf/MLlresourcerevenuesharingweb.pdf\]](http://www.macdonaldlaurier.ca/files/pdf/MLlresourcerevenuesharingweb.pdf).

Mintz, Jack, et Duanjie Chen. *Capturing Economic Rents from Resources Through Royalties and Taxes*, SPP Research Papers, vol. 5, n° 30, 2012 [\[https://www.policyschool.ca/wp-content/uploads/2016/03/economic-rents-mintz-chen.pdf\]](https://www.policyschool.ca/wp-content/uploads/2016/03/economic-rents-mintz-chen.pdf).

Natural Resource Governance Institute. *Transfer Pricing in the Mining Sector: Preventing Loss of Income Tax Revenue*, 2016 [\[http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_primer_transfer-pricing.pdf\]](http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_primer_transfer-pricing.pdf).

Natural Resource Governance Institute. *The Natural Resource Charter Decision Chain: Converting Resources into Development*, 2015 [\[http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_primer_nrc-decision-chain.pdf\]](http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_primer_nrc-decision-chain.pdf).

Natural Resource Governance Institute. *Natural Resource Charter*, 2^e éd., 2014

[\[http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrcj1193_natural_resource_charter_19.6.14.pdf\]](http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrcj1193_natural_resource_charter_19.6.14.pdf).

Natural Resource Governance Institute. *Oil, Gas, and Mining Fiscal Terms*, 2010

[http://www.resourcegovernance.org/training/resource_center/backgrounders/oil-gas-and-mining-fiscal-terms].

New Zealand Treasury. *Principles for Royalties on Non-Mineral Natural Resources in New Zealand*, 2006

[<http://www.treasury.govt.nz/publications/research-policy/ppp/2006/06-08>].

Organisation pour la coopération et le développement économique. *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 2010

[<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm>].

Publish What You Pay Canada. *Many Ways to Lose a Billion: How Governments Fail to Secure a Fair Share of Natural Resource Wealth*, 2017 [<http://www.publishwhatyoupay.org/pwyp-resources/many-ways-to-lose-a-billion/>].

[Retour à la table des matières](#)

Glossaire

Accords sur le partage de la production [*Production Sharing Agreement*]

Type de contrat signé entre un gouvernement et une compagnie d'extraction de ressources (ou un groupe de compagnies) qui stipule la valeur que chaque partie recevra pour l'extraction de la ressource. Dans ce type de contrat, le gouvernement octroie à une compagnie pétrolière et gazière le droit d'effectuer des activités d'exploration et de production. Cette compagnie supporte les risques du projet liés aux ressources minérales et aux finances, et explore, développe et exploite le gisement conformément aux conditions de l'accord. Elle a le droit d'utiliser le premier argent tiré de la vente du pétrole et du gaz pour couvrir ses dépenses en immobilisations et ses frais de fonctionnement. Le reste de l'argent, appelé « bénéfices pétroliers », est réparti entre le gouvernement et la compagnie.

Assainissement [*Remediation*]

Élimination des polluants ou des contaminants des milieux environnementaux comme les sols, les eaux souterraines, les sédiments ou les eaux de surface. L'assainissement peut aussi comprendre la remise en végétation d'une zone perturbée au moyen d'espèces locales et la restitution des caractéristiques topographiques originelles d'un site.

Audit de performance [*Performance audit*]

Examen indépendant, objectif et systématique qui consiste à évaluer l'efficacité avec laquelle un gouvernement gère ses activités, ses responsabilités et ses ressources dans un secteur d'activité donné.

Auditabilité [*Auditability*]

Qualité de toute organisation pouvant faire l'objet d'un audit effectué conformément aux normes professionnelles et aux politiques en matière d'audit interne. Malgré leur importance, certains programmes ou organisations ne se prêtent pas à un audit pour les raisons suivantes :

- l'équipe d'audit ne possède pas ou ne peut obtenir les connaissances spécialisées nécessaires;
- l'organisation ou le programme en question fait l'objet de changements importants et fondamentaux;
- il n'existe pas de critères ou de méthodes convenables permettant d'évaluer la performance; ou
- les renseignements ou les éléments probants nécessaires ne sont pas disponibles ou ne peuvent pas être obtenus de façon efficiente.

Cadre de revenus [*Revenue framework*]

Combinaison spécifique des sources de revenus adoptée par un gouvernement pour atteindre ses objectifs financiers relativement à l'exploitation d'une ressource naturelle. Cette combinaison peut comprendre des redevances, des droits (de concession et autres), des boni, des pénalités ou d'autres sources de revenus.

Conclusion d'audit [*Audit conclusion*]

Jugement éclairé que porte un auditeur en se fondant sur des éléments probants suffisants et appropriés obtenus au cours de l'audit.

Contrôles [*Controls*]

Politiques et procédures conçues, mises en place et appliquées au sein d'une organisation pour atténuer les risques qui menacent l'atteinte de ses objectifs.

Corruption [*Corruption*]

Abus du pouvoir public, d'autorité, de confiance et de ressources afin d'en retirer un avantage privé ou politique. Est considéré comme un acte de corruption le fait d'offrir, de donner, de recevoir ou de solliciter, directement ou indirectement, quelque chose de valeur dans le but d'influencer indûment les actions d'une autre partie.

Déclaration de redevances [*Royalty return*]

Document similaire à une déclaration de revenus que les compagnies gazières et pétrolières doivent remettre à une agence du revenu ou à un ministère chargé des ressources naturelles en vue d'établir le montant des redevances qu'elles doivent payer pour une période donnée. Ce document peut comprendre des renseignements portant notamment sur les volumes de production, les prix du marché, les bénéfices et les déductions.

Désaffectation [*Decommissioning*]

Action consistant à fermer un site d'extraction et à le rendre inopérant. Elle peut nécessiter de démanteler l'ensemble des équipements et des installations présents sur le site et de dépolluer les sols et les eaux conformément aux normes réglementaires.

Manipulation des prix de transfert [*Transfer mispricing*]

L'établissement de prix de transfert est la pratique selon laquelle une entreprise établit le prix d'achat d'un bien ou d'un service entre deux « entités apparentées » (p. ex. filiales qui sont possédées ou contrôlées par la même société mère). L'établissement de prix de transfert devient abusif lorsque les entités apparentées manipulent le prix d'une transaction afin de réduire leur revenu imposable. On parle alors de manipulation des prix de transfert.

Fraude [*Fraud*]

Acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les salariés ou des tiers, et comportant l'emploi de manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

Garantie financière [*Financial assurance*]

Garantie détenue en fiducie par un gouvernement afin de s'assurer que les travaux d'assainissement décrits dans le plan de fermeture d'un site sont effectués avec succès, même lorsque le promoteur du projet se heurte à des difficultés financières ou juridiques. La garantie financière devrait être égale au coût estimé des travaux d'assainissement planifiés.

Importance [*Significance*]

Poids relatif attribué à une question ou problématique compte tenu du contexte dans lequel elle est examinée, y compris des facteurs quantitatifs ou qualitatifs. Ces facteurs comprennent l'ampleur de la problématique par rapport à l'objet de l'audit; la nature et l'effet de la problématique; sa pertinence; les besoins et les intérêts des tiers; et l'impact de la problématique sur le programme ou l'activité faisant l'objet de l'audit.

Objet de l'audit [*Audit focus*]

Fait référence à l'étendue et à la profondeur d'un audit, aux domaines de risque et aux problèmes sélectionnés. Comme les différents bureaux d'audit emploient l'expression « étendue de l'audit » de diverses façons, dans ce Guide, nous évitons l'utilisation de cette expression et privilégions plutôt « objet de l'audit » pour désigner l'étendue et la profondeur d'un audit.

Observation d'audit [*Audit observation*]

Résultat d'une évaluation objective des éléments probants par rapport aux critères d'audit établis.

Passifs environnementaux [*Environmental liability*]

Désigne l'ensemble des obligations non exécutées, normalement à la charge d'une personne physique ou morale, dans le cadre du respect des législations dans le domaine de l'environnement.

Programme d'audit [*Audit program*]

Liste détaillée des travaux d'audit à effectuer durant la phase d'examen afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Pour chaque activité, on précise dans le programme les critères applicables ainsi que les étapes, les tâches, les moyens nécessaires et le temps requis pour accomplir le travail.

Recommandations [*Audit recommendation*]

Énoncé adressé à l'organisation auditée dans lequel l'auditeur indique à celle-ci, de façon mesurable, les mesures correctives à prendre. Les recommandations doivent porter sur les causes des défaillances relevées dans le rapport d'audit.

Redevances [*Royalties*]

Prix que le propriétaire d'une ressource naturelle (généralement un gouvernement) demande à une compagnie privée de payer pour avoir le droit d'exploiter ladite ressource. La Cour suprême du Canada a défini les redevances comme un droit de propriété, plus précisément une part de production stipulée par contrat ou les recettes de celle-ci.

Risque [*Risk*]

Possibilité qu'un évènement ou une action compromette la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs. L'évaluation des risques consiste à tenir compte de la *probabilité* (ou susceptibilité) qu'un évènement survienne ainsi que de l'*impact* potentiel de cet évènement.

Surveillance [*Oversight*]

Responsabilité consistant à examiner, à suivre et à superviser les organisations du secteur public – ainsi que leurs politiques, leurs plans, leurs programmes et leurs projets – afin de veiller à ce qu'elles produisent les résultats prévus et soient conformes aux politiques, aux lois, aux règlements et aux normes d'éthique en vigueur. La surveillance est une fonction essentielle de gouvernance exécutée par la haute direction, un conseil d'administration, des comités ou d'autres organes internes ou externes.

[Retour à la table des matières](#)