AVANT-PROPOS

Les présentes “Lignes directrices européennes concernant l’application des normes de contrôle de l’INTOSAI” ont été élaborées à la demande du Comité de contact des Présidents des Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) de l’Union européenne par un groupe de travail auquel ont participé, sous la présidence d’un représentant de la Cour des comptes européenne, des agents des six institutions de contrôle nationales suivantes :

Rigsrevisionen/Danemark
Tribunal de Cuentas/Espagne
Corte dei Conti/Italie
Algemene Rekenkamer/Pays-Bas
Riksrevisionsverket/Suède
National Audit Office/Royaume-Uni

Les 15 lignes directrices présentées aujourd’hui constituent un exemple remarquable de la coopération qui s’affirme toujours davantage entre les ISC de l’Union européenne sur des sujets d’intérêt commun. Je tiens à en remercier chaleureusement les Présidents des ISC concernées.

Je remercie aussi tout particulièrement les membres du groupe de travail qui ont mis toutes leurs compétences et leur engagement dans la rédaction de ce manuel, dont, je l’espère, un nombre toujours plus grand d’auditeurs, dans l’Union européenne et au delà, pourront tirer profit.

Prof. Dr. Bernhard Friedmann
Président
Cour des comptes européenne
Luxembourg, 1998

Comité de contact des Présidents des ISC de l'Union européenne

Groupe de travail ad hoc sur les normes de contrôle

Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI

Table des matières

INTRODUCTION TECHNIQUE

Historique des travaux du Groupe ad hoc

1. Le Groupe de travail ad hoc sur les normes de contrôle a été mis en place par le Comité de contact des Présidents des Institutions supérieures de contrôle de l'Union européenne, lors de sa réunion des 24 et 25 septembre 1991 à Madrid. Le Groupe était initialement composé des représentants des ISC du Danemark, de l'Espagne, de l'Italie et des Pays-Bas. Les ISC du Royaume-Uni et de la Suède l'ont rejoint en 1994 et 1996 respectivement. Le Groupe ad hoc a été placé sous la présidence de la Cour des comptes européenne[(1)].

2. Le Groupe ad hoc a centré ses travaux sur les aspects méthodologiques relatifs à l'exécution des contrôles des activités présentant un intérêt collectif ou commun pour les ISC des pays concernés de l'Union européenne. Les normes de contrôle de l'INTOSAI constituant, au niveau méthodologique, un fil conducteur commun dans la grande diversité des traditions de contrôle public des Etats membres de l'UE, le Groupe ad hoc a tenu à exploiter ce fil conducteur commun en élaborant une série de quinze lignes directrices. Ces dernières décrivent la manière dont les normes de contrôle de l'INTOSAI peuvent être appliquées dans le contexte du contrôle des activités de l'Union européenne. Le Groupe ad hoc a cherché à élaborer des lignes directrices pour tous les grands domaines du processus de contrôle. Ainsi, par exemple, la norme d'application de l'INTOSAI intitulée "information probante" fait l'objet de quatre lignes directrices qui ont pour titre "informations probantes et méthode de contrôle", "échantillonnage de contrôle", "utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts" et "autres informations présentées dans les documents contenant des états financiers contrôlés". En outre, au cours de l'élaboration de ses lignes directrices, le Groupe a également pris connaissance des normes de contrôle internationales de la Fédération internationale des comptables (IFAC).

3. Alors que sa tâche initiale était de fournir une méthodologie commune destinée aux contrôles conjoints ou coordonnés [(2)] effectués par les ISC de l'UE, le Groupe a constaté avec satisfaction que ses projets de lignes directrices s'avèraient également utiles au sein de certaines ISC, tout particulièrement lorsque celles-ci procèdaient à des révisions fondamentales de leurs méthodes de contrôle - en réaction, par exemple, à une nouvelle

---

(1) Ont participé aux réunions du Groupe ad hoc, les personnes suivantes:

DK:	MM. H. Otbo et M. Levysohn
ES:	M. J. Corral, Mme M.-L. Martin Sanz et M. V. Manteca Valdelande
IT:	MM. G. Clemente, E. Colasanti, C. Costanza et B. Manna
NL:	Mme M.-L. Bemelmans-Videc
UK:	MM. S. Ardron et J. Thorpe
S:	M. F. Cassel
CCE:	MM. N. Schmidt-Gerritzen (Président) , T. M. James, B. Albugues, J. Eilbeck et N. Usher

(2) Lors d'un contrôle conjoint, les ISC participantes définissent des objectifs de contrôle identiques pour l'examen, dans leurs domaines de responsabilité respectifs, d'un sujet identique. Lors d'un contrôle coordonné, le sujet examiné est commun à toutes les ISC et, alors que leurs objectifs de contrôle peuvent différer, une coopération étroite leur permet d'échanger des informations et d'enrichir ainsi leurs contrôles individuels.

législation nationale. Ce type d'utilisation potentielle des lignes directrices est évoqué au point 10 de la présente introduction.

4. La série complète des quinze "lignes directrices européennes d'application" ainsi que leur rapport avec les normes de contrôle de l'INTOSAI sont présentés dans le diagramme annexé à la présente introduction. Les lignes directrices se répartissent en cinq groupes:

   Groupe 1 - trois lignes directrices relatives à la préparation des contrôles;
   Groupe 2 - six lignes directrices relatives à l'obtention des informations probantes;
   Groupe 3 - deux lignes directrices relatives à la conclusion des contrôles;
   Groupe 4 - une ligne directrice relative au contrôle de la performance; et
   Groupe 5 - trois lignes directrices portant sur d'autres domaines.

   Au cours de ses travaux, le Groupe ad hoc a bénéficié des commentaires et de l'appui des Présidents et des agents de liaison des ISC de l'UE, ainsi que de ceux du personnel de contrôle d'un grand nombre de ces organismes (et, en particulier, du personnel des ISC représentées au sein du Groupe ad hoc). Le Groupe souhaiterait profiter de l'occasion pour leur exprimer sa gratitude. Nous espèrons avoir récompensé les efforts consentis par tous ces collègues en produisant des lignes directrices qui s'avèreront utiles dans le cadre de leur travail.

5. Le Groupe tient également à exprimer sa reconnaissance pour l'immense travail accompli lors de la traduction de ses lignes directrices et d'autres documents depuis sa langue de travail (l'anglais) vers les dix autres langues officielles de l'UE. Cette tâche a été en grande partie assumée par le Service de traduction de la Cour des comptes européenne, mais le Groupe aimerait également remercier les nombreux experts des ISC des Etats membres et de la Cour européenne qui ont apporté leur aide.

Une base méthodologique commune

6. Bien que les lignes directrices soient plus détaillées que les normes de contrôle de l'INTOSAI, elles ne constituent pas pour autant des procédures de travail circonstanciées à l'usage des auditeurs individuels, le Groupe ad hoc considérant que chaque ISC doit arrêter les détails de ses propres procédures en tenant compte des circonstances, des traditions et de la législation nationales. Cependant, les lignes directrices représentent bien une base commune à laquelle peuvent se référer ou adhérer, si elles le désirent, toutes les ISC de l'UE, dans le cadre de leurs méthodes de contrôle respectives et pour tout contrôle des activités de l'Union européenne - que ce contrôle soit entrepris individuellement au niveau national ou, conjointement ou en coordination avec d'autres ISC, au niveau international. L'utilisation de ces lignes directrices devrait aider les ISC à exécuter les tâches qui leur incombent de manière à la fois économique, efficiente et efficace.

7. Un certain nombre d'ISC des Etats membres de l'UE ont adopté des méthodes de contrôle plus étroitement ou plus explicitement fondées sur des normes de contrôle nationales que sur celles de l'INTOSAI. Ces normes de contrôle nationales, quant à elles, sont souvent étroitement liées aux normes de contrôle internationales élaborées par la Fédération internationale des comptables (IFAC). Au cours de ses travaux, le Groupe ad hoc a pris en compte une comparaison, réalisée au sein de la Cour des comptes européenne, entre les normes de l'INTOSAI et celles de l'IFAC. Ladite comparaison a révélé que, bien que les

deux séries de normes diffèrent au niveau de la précision des détails, ainsi que d'un point de vue terminologique, les différences relevées n'ont pas d'impact majeur sur les méthodologies sous-jacentes en matière d'audit. Par conséquent, le Groupe ad hoc considère que les lignes directrices européennes d'application sont utilisables par toutes les ISC de l'Union européenne.

8. Deux des lignes directrices comprennent un glossaire destiné à expliciter des termes spécifiques. Pour les termes plus généraux utilisés tout au long des présentes lignes directrices, le lecteur se reportera au glossaire publié dans les normes de contrôle de l'INTOSAI et qui est reproduit à la fin du présent document [(3)].

Une "dimension européenne"

9. Lors de la préparation de ces lignes directrices, le Groupe ad hoc a cherché tout particulièrement à dégager une "dimension européenne". De temps à autre, lorsqu'un aspect européen particulier peut avoir une incidence sur la manière dont un auditeur mène son travail, il en est fait mention dans le texte de la ligne directrice. A titre d'exemple, la ligne directrice # 52 intitulée "Irrégularités" contient un résumé de la législation européenne pertinente.

10. Le Groupe estime cependant que la principale dimension européenne des lignes directrices réside dans le fait qu'elles présentent une base technique commune que toutes les ISC peuvent adopter, si elles le désirent, dans le cadre de leurs méthodes d'audit respectives. En d'autres termes, le Groupe ad hoc considère que la dimension européenne la plus importante émane du caractère globalement acceptable des lignes directrices pour chacune des sept ISC qui ont participé au travail du Groupe et qui, ensemble, représentent grosso modo les principales caractéristiques de toutes les traditions et structures d'organisation du contrôle public existant dans l'Union européenne.

Un rôle plus important pour les lignes directrices?

11. Le travail de base que constitue l'élaboration des quinze lignes directrices s'est étendu sur six années, une année supplémentaire ayant été nécessaire pour réaliser les ultimes modifications rédactionnelles et préparer la publication de la série complète. Pendant ces sept années, l'Europe (et avec elle, le monde) n'a pas cessé d'évoluer et de nombreux développements sont apparus qui vont affecter le contrôle public ainsi que l'environnement dans lequel il s'effectue au sein de l'Union européenne. Parmi ces développements, les plus importants sont peut-être les étapes franchies vers l'élargissement de l'UE et, en particulier, les préparatifs auxquels on assiste dans les pays d'Europe centrale et orientale et dans les Etats nouvellement indépendants. Le Groupe ad hoc s'est félicité d'apprendre que ses lignes directrices, bien qu'encore à l'état de projets, ont été communiquées aux ISC de ces pays, et a été très satisfait de recueillir des réactions positives de la part de certains de ces organismes. Le Groupe pense que les lignes directrices pourraient jouer un rôle supplémentaire utile - qui n'était pas prévu en 1991, lorsqu'il a commencé ses travaux - en

(3) Lorsque la traduction officielle des normes de contrôle de l'INTOSAI existe, le glossaire de l'INTOSAI est fourni dans la version linguistique appropriée. Dans le cas contraire, c'est la version anglaise qui est reproduite.

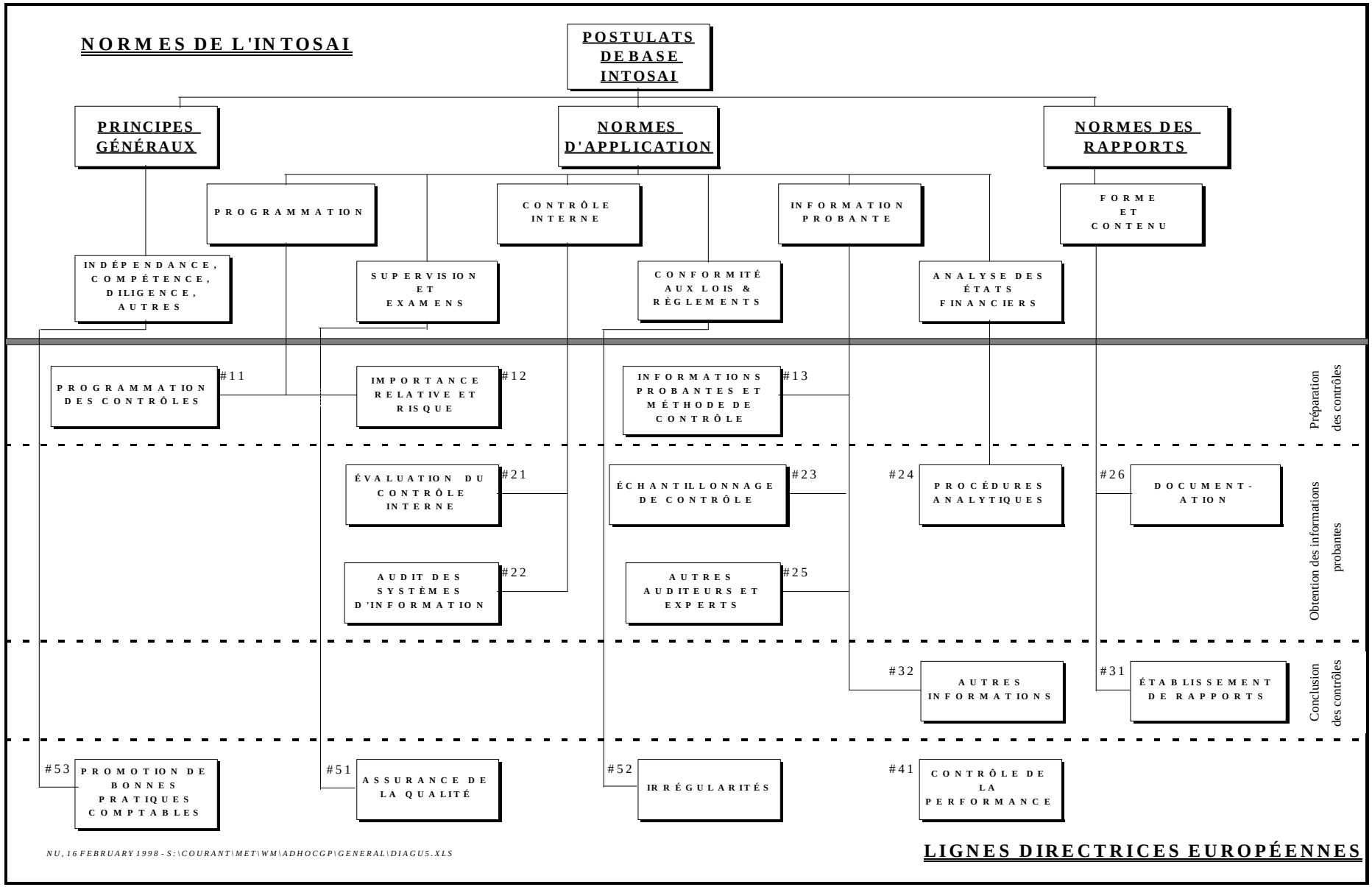
aidant les ISC de ces pays à se préparer à l'adhésion à l'Union. Il espère que son travail apportera une contribution appréciable dans ce domaine.

La nature consultative des lignes directrices

12. Les présentes lignes directrices forment un recueil auquel les ISC sont libres de se référer. Cependant, le verbe "devoir" y apparaît souvent ("l'auditeur doit...", etc.). Ce terme a été utilisé par le Groupe ad hoc pour mettre en évidence une pratique ou une procédure qu'il recommande vivement.

Remarques

13. Le Groupe accueillera avec intérêt les réactions des utilisateurs afin de pouvoir actualiser et améliorer les lignes directrices. Toute remarque doit être adressée à l'équipe "Méthodes de travail", ADAR, Cour des comptes européenne, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxembourg.


NORMES DE L'INTOSAI
POSTULATS DE BASE INTOSAI
PRINCIPES GÉNÉRAUX
NORMES D'APPLICATION
NORMES DES RAPPORTS
PROGRAMMATION
CONTRÔLE INTERNE
INFORMATION PROBANTE
FORME ET CONTENU
INDÉPENDANCE, COMPÉTENCE, DILIGENCE, AUTRES
SUPERVISION ET EXAMENS
CONFORMITÉ AUX LOIS & RÈGLEMENTS
ANALYSE DES ÉTATS FINANCIERS
PROGRAMMATION DES CONTRÔLES
#11
IMPORTANCE RELATIVE ET RISQUE
#12
INFORMATIONS PROBANTES ET MÉTHODE DE CONTRÔLE
#13
Préparation des contrôles
ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE
#21
ÉCHANTILLONNAGE DE CONTRÔLE
#23
#24
PROCÉDURES ANALYTIQUES
#26
DOCUMENT-ATION
AUDIT DES SYSTÈMES D'INFORMATION
#22
AUTRES AUDITEURS ET EXPERTS
#25
Obtention des informations probantes
#32
AUTRES INFORMATIONS
#31
ÉTABLISSEMENT DE RAPPORTS
Conclusion des contrôles
#53
PROMOTION DE BONNES PRATIQUES COMPTABLES
#51
ASSURANCE DE LA QUALITÉ
#52
IRRÉGULARITÉS
#41
CONTRÔLE DE LA PERFORMANCE
NU, 16 FEBRUARY 1998 - S:\COURANT\MET\WM\ADHOCGP\GENERAL\DIAGU5.XLS
LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES

GROUPE 1 PRÉPARATION DES CONTRÔLES

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 11

PROGRAMMATION DES CONTRÔLES

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1. Le point 132 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

> "L'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés."

2. Avantages et objectifs de la programmation du contrôle

2.1. La programmation apporte trois éléments qui sont profitables aux institutions supérieures de contrôle (ISC):

a) la rationalité: le déroulement et les résultats de la programmation favorisent une appréciation logique des tâches de l'ISC et la définition d'objectifs clairs;

b) l'anticipation: les tâches sont placées dans leur dimension temporelle, ce qui permet d'obtenir une vision plus claire des priorités;

c) la coordination: coordination entre la politique de contrôle de l'ISC et les contrôles réellement effectués.

2.2. Les objectifs de la programmation du contrôle sont les suivants:

a) indiquer comment les obligations légales et les autres priorités de contrôle seront respectées;
b) définir l'étendue, les objectifs et les résultats prévisibles des contrôles;
c) définir comment seront obtenues et analysées les informations probantes nécessaires pour atteindre les objectifs;
d) identifier les ressources à affecter aux contrôles et leur utilisation effective; établir un budget et un calendrier;
e) permettre aux gestionnaires de superviser et de contrôler les différents audits, ainsi que l'ISC dans son ensemble.

3. Niveaux de programmation

3.1. En général, les demandes et les attentes à l'égard des ISC dépassent les ressources disponibles. C'est pourquoi de nombreuses ISC ont instauré des structures de programmation hiérarchiques permettant d'enchaîner les différentes tâches de contrôle, en vue d'obtenir une vue globale à long terme. La présente ligne directrice a trait essentiellement à la programmation des tâches de contrôle. Il est néanmoins important que chaque auditeur soit conscient du fait que tout dépassement des budgets ou non-respect des objectifs au niveau individuel d'une tâche se répercute non seulement sur la tâche qu'il accomplit, mais également sur l'ensemble des activités de l'ISC. Réciproquement, lorsque des tâches de contrôle peuvent être réalisées avec moins de ressources ou avant le délai prévu (par exemple, grâce à des améliorations au niveau de la rentabilité), tout en répondant aux critères de qualité, cela accroît les possibilités de l'ISC de satisfaire les autres demandes et attentes à son égard.

4. Programmation d'une tâche de contrôle

4.1. Une tâche de contrôle se définit comme un travail de contrôle autonome et identifiable, aboutissant en général à une opinion, à une déclaration ou à un rapport de la part de l'ISC, ou encore à une contribution distincte au rapport annuel de l'ISC. Une tâche de contrôle a, en principe, des objectifs clairement identifiables et s'inscrit dans le cadre (d'une) ou de plusieurs activités, programmes ou organismes clairement identifiables (l'"entité contrôlée").

Elle peut avoir pour objectif d'entreprendre soit un audit financier, un examen de la légalité et de la régularité ou un contrôle de la performance, soit une combinaison des trois.

4.2. L'**ANNEXE 1** fournit des indications supplémentaires concernant la programmation d'une tâche de contrôle.

4.3. En vue d'obtenir des améliorations au niveau de l'économie, de la rentabilité et de l'efficacité, il est essentiel pour les ISC d'évaluer leur performance pour chaque tâche de contrôle au regard des objectifs et du programme de contrôle et d'en tirer des leçons. Il appartient en général aux gestionnaires responsables d'effectuer ce type d'analyse et d'en communiquer les résultats aux agents qui dirigent les contrôles. Dans certaines ISC, cette fonction a été renforcée par le développement de contrôles indépendants portant sur l'assurance de la qualité ou sur l'audit interne (voir la ligne directrice n˚51 "Assurance de la qualité").

ANNEXE 1: PROGRAMMATION D'UNE TÂCHE DE CONTRÔLE

1. Quels que soient les objectifs qu'elle poursuit, la tâche de contrôle comprend, en général, les phases suivantes:

   a) phase préliminaire:
   · collecte et première évaluation des informations;
   · évaluation préliminaire des systèmes et des contrôles;
   · définition des différents objectifs du contrôle;
   · première évaluation des besoins en ressources et ébauche d'un calendrier;

   b) phase de programmation:
   · élaboration et examen par le supérieur du plan d'audit;
   · contacts avec l'entité contrôlée;
   · préparation des programmes de contrôle;
   · adoption du plan;

   c) phase de travail sur le terrain:
   · collecte et évaluation des informations probantes;
   · rédaction des premières conclusions;
   · examen intermédiaire; définition et adoption des modifications à apporter, le cas échéant, au plan d'audit;

   d) phase d'établissement du rapport:
   · rédaction et relecture par le supérieur des conclusions, avis, recommandations et/ou des rapports ("résultats");
   · examen, adoption et publication des résultats;
   · comparaison, au niveau interne, entre les ressources effectivement utilisées et celles initialement prévues dans le plan d'audit;
   · évaluation des performances des auditeurs;

   e) phase finale:
   · suivi de l'incidence du contrôle.

   Loin d'être nécessairement distinctes, ces phases peuvent dans une certaine mesure se chevaucher.

2. L'efficacité d'un plan d'audit dépend du travail effectué dans la phase préliminaire. L'appendice 1 à la présente annexe fournit des indications supplémentaires à cet égard.

3. Le plan d'audit constitue, en fait, le rapport correspondant à la phase préliminaire. Ce document permet, en outre, aux gestionnaires des ISC d'examiner le travail effectué dans cette première phase, d'adopter la méthode, le budget et le calendrier des contrôles et de procéder à l'affectation des ressources nécessaires. C'est également sur la base de ce document que les gestionnaires peuvent contrôler le déroulement de l'audit et entreprendre une évaluation a posteriori de sa réalisation. Par ailleurs, le plan d'audit contribue, avec

beaucoup d'autres, à la programmation et à la gestion globales et à long terme des ressources de l'ISC.

4. Le plan d'audit constitue un document-clé. Il doit être établi dans les délais fixés et contenir toutes les informations nécessaires, tout en restant clair et concis. S'il est impossible de prescrire le contenu exact d'un programme de contrôle, certains éléments se retrouvent néanmoins dans la plupart d'entre eux - ils figurent à l'appendice 2 à la présente annexe.

5. La programmation du contrôle est un processus dynamique. En vue d'atteindre les objectifs du contrôle, il peut s'avérer nécessaire d'apporter des modifications au programme initial au fur et à mesure de son exécution. Il serait souhaitable pour les ISC de disposer de procédures leur permettant d'examiner et d'approuver ces modifications.

ANNEXE 1: PROGRAMMATION D'UNE TÂCHE DE CONTRÔLE

Appendice 1: TRAVAUX PRÉLIMINAIRES

Une grande partie des informations nécessaires dans la phase préliminaire est souvent disponible au sein de l'ISC (par exemple, dans les dossiers courants des années précédentes ou dans les dossiers permanents). Dans ces cas, l'une des tâches à accomplir dans la phase préliminaire consistera à mettre à jour ces informations et à tenir compte de tout changement majeur.

Les tâches dont l'exécution est habituellement nécessaire pendant la phase préliminaire sont récapitulées ci-dessous:

1. Comprendre l'entité contrôlée

1.1. Le contrôleur doit identifier les éléments importants du cadre dans lequel opère l'entité contrôlée. Il doit, ce faisant, considérer les éléments suivants:

. objectifs de l'entité

· intrants
- ressources et financement;
- cadre juridique;
- effectifs (nombre et qualité);

· extrants
- étendue et importance relative des résultats par rapport aux objectifs de l'entité;
- exigences et impératifs en matière de délais;
- cadre juridique;
- nature du "marché" sur lequel opère l'entité;
- comparaisons intra/internationales;
- rapports obligatoires et non obligatoires;
- considérations liées à la géographie et à la communication.

1.2. L'auditeur doit dégager le mode de fonctionnement de l'entité contrôlée dans son cadre, notamment les éléments suivants:

· organisation
- organigramme et responsabilités;
- principaux systèmes et contrôles de gestion;
- principaux systèmes et contrôles financiers.

1.3. L'une des approches qui aidera l'auditeur à comprendre le fonctionnement de l'entité contrôlée et son contexte sera le recours fréquent à des techniques d'examen analytiques (voir la ligne directrice n°24 “Procédures analytiques”) lui permettant d'analyser, de comparer et d'évaluer les données pertinentes qui sont disponibles.

2. L'incidence de l'entité contrôlée sur le contrôle

2.1. L'auditeur doit établir quelle incidence les opérations et le cadre de fonctionnement de l'entité contrôlée auront sur le contrôle, en examinant notamment les questions suivantes:

- quels risques inhérents (voir la ligne directrice n˚12 “Importance relative et risque d’audit”) sont attachés aux activités découlant de l'organisation et du contexte spécifiques de l'entité?
- quels sont les risques inhérents rencontrés en général avec ce type d'entité?
- quels contrôles ont été mis en place par les gestionnaires de l'entité en vue de se protéger de ces risques; y a-t-il des chances qu'ils soient efficaces?
- quels facteurs spécifiques rencontre-t-on, particulièrement dans le contexte européen et quel en sera l'incidence sur le contrôle?

Pour répondre à ces questions, il est nécessaire d'effectuer une évaluation préliminaire des systèmes et des contrôles-clés (voir la ligne directrice n˚21 "Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité").

3. Contexte et objectifs du contrôle

3.1. L'auditeur doit envisager la forme et le contenu des résultats du contrôle et identifier les utilisateurs. Il doit ensuite préciser les objectifs du contrôle (ce qui dans le cas particulier des contrôles de la performance devrait être fait de façon assez détaillée, pour permettre ainsi à l'auditeur de définir les critères au regard desquels les informations probantes obtenues seront appréciées et évaluées).

3.2. Une fois fixés des objectifs de contrôle clairs, l'auditeur pourra plus facilement établir l'importance relative des éléments à considérer (voir la ligne directrice n˚12 "Importance relative et risque d’audit").

4. Informations probantes

4.1. L'auditeur doit déterminer quelles informations probantes seront nécessaires pour atteindre les objectifs du contrôle. Différents éléments devront être pris en compte:

- la valeur des informations probantes:
  - suffisance;
  - fiabilité;
- la pertinence des informations probantes;
- le coût d'obtention raisonnable des informations probantes[(1)].

(1) Le glossaire relatif aux normes de contrôle de l'INTOSAI définit les "informations probantes d'un coût d'obtention raisonnable" comme étant:
"les informations qui sont économiques parce que leur coût de collecte est proportionné au résultat que l'auditeur ou l'ISC souhaite obtenir".

4.2. Cela devrait amener le contrôleur à définir:

- la méthode de contrôle à adopter;
- les sources d'information à utiliser et les méthodes à utiliser pour obtenir les informations probantes;
- les tests nécessaires ainsi que leur étendue et leur intensité.

4.3. Pour des indications supplémentaires dans ce domaine, voir la ligne directrice n˚13 "Informations probantes et méthode de contrôle".

5. Ressources de contrôle

5.1. Une fois établis la nature, le type, la quantité, les sources et les méthodes d'obtention des informations probantes, l'auditeur peut évaluer les ressources nécessaires à leur obtention et à leur analyse et préparer la réalisation des suites du contrôle.

Différents éléments sont à considérer à ce stade:

- les capacités de contrôle nécessaires et donc le personnel à affecter au contrôle;
- les capacités de spécialistes internes (audit informatique);
- le recours éventuel à des experts externes, aux contrôleurs internes de l'entité ou à d'autres auditeurs (voir la ligne directrice n˚25 “Utilisation des travaux d’autres auditeurs et d’experts”);
- la localisation géographique des informations probantes, la facilité d'accès à ces informations (et tous les problèmes potentiels y relatifs), ainsi que les coûts afférents;
- le calendrier du contrôle.

6. Documentation

6.1. L'auditeur doit soigneusement documenter les résultats de son travail préliminaire. Les conclusions principales découlant de ce travail fourniront la base du plan d'audit, et cette documentation devrait être accessible aux responsables de l'examen et de l'adoption du plan.

7. Consultation de l'entité contrôlée

7.1. En fonction de la politique et la pratique courante au sein de l'ISC, il peut être jugé utile d'examiner les résultats du travail préliminaire avec l'unité contrôlée.

ANNEXE 1: PROGRAMMATION D'UNE TÂCHE DE CONTRÔLE

Appendice 2: Contenu-type d'un plan d'audit

1. Cadre juridique du contrôle.

2. Brève description de l'activité, du programme ou de l'organisme à contrôler (y compris un résumé des résultats des contrôles précédents et de leurs effets).

3. Motifs du contrôle.

4. Facteurs affectant le contrôle, et notamment ceux déterminant l'importance relative des éléments à considérer.

5. Évaluation des risques.

6. Objectifs du contrôle.

7. Étendue et méthode de contrôle: quelles informations probantes doivent être obtenues pour atteindre les objectifs du contrôle; où, quand et comment seront-elles obtenues?

   · seuils de signification;
   · systèmes à évaluer et à contrôler;
   · techniques d'échantillonnage;
   · taille escomptée des échantillons;
   · recours à d'autres auditeurs/experts;
   · problèmes particuliers à prévoir.

8. Ressources nécessaires aux différentes phases:
   · personnel de contrôle (indications précises), responsabilités;
   · personnel spécialisé (de quel type et quand);
   · experts externes;
   · déplacements nécessaires;
   · budget des coûts et des heures nécessaires.

9. Selon le cas, une évaluation des frais à supporter pour réaliser le contrôle.

10. Indications concernant les agents de liaison au sein de l'entité contrôlée.

11. Calendrier du contrôle et date à laquelle le projet de rapport sera disponible pour examen interne.

12. Forme, contenu des résultats finaux et identification des utilisateurs.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 12

IMPORTANCE RELATIVE ET RISQUE D'AUDIT

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 Selon l'explication donnée au point 9 des normes de contrôle de l'INTOSAI:

> "En général, on peut considérer comme important tout élément dont la connaissance serait susceptible d'influencer l'utilisateur des états financiers ou de modifier le rapport sur le contrôle des résultats."
>
> Dans le cadre d'un audit financier, l'objectif de l'auditeur consiste généralement à apprécier le niveau global d'erreur, d'inexactitude ou d'irrégularité et, si celui-ci est jugé significatif, d'attirer l'attention des utilisateurs de ces états financiers à cet égard.

2. Importance relative et risque d'audit

2.1. Le point 152 des normes de contrôle de l'INTOSAI stipule que:

> "Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler (...), l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable."

2.2. Ainsi l'auditeur doit-il obtenir **l'assurance** que les états financiers qu'il examine ne comportent pas d'erreurs significatives.

2.3. Le contraire de l'assurance est représenté par le **risque d'audit**. Il s'agit du risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour ce qui concerne les états financiers examinés - à savoir qu'il n'exprime pas une réserve sur des états financiers qui comportent en fait des inexactitudes significatives.

2.4. Le point 132 des normes de contrôle de l'INTOSAI stipule que:

"L'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés."

2.5. Ainsi, lors de la programmation du contrôle, l'auditeur doit se forger une opinion quant au degré global d'erreur ou d'inexactitude susceptible d'influencer les utilisateurs des états financiers [le **seuil d'erreur inacceptable**([1])]. En outre, l'auditeur doit s'assurer que le risque d'audit encouru ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle.

2.6. Les décisions concernant à la fois le seuil d'erreur inacceptable et le risque d'audit tolérable influent sur le volume de travail à effectuer et, en conséquence, sur l'économie, l'efficience et l'efficacité du contrôle.

2.7. Des indications supplémentaires concernant l'importance relative figurent à l'**ANNEXE 1**, et l'**ANNEXE 2** présente une explication de la signification du risque d'audit dans le cadre de la programmation et de la réalisation d'un contrôle.

---

(1) Le seuil d'erreur inacceptable est aussi dénommé "**seuil** de signification" ou "**limite** de pertinence". On préfèrera ici le terme "seuil", car il exprime mieux le fait qu'il s'agit d'une valeur à partir de laquelle l'auditeur doit décider de la ligne de conduite la plus appropriée.

ANNEXE 1 - IMPORTANCE RELATIVE

1. Introduction

1.1. Lorsqu'il effectue un audit financier, l'auditeur a habituellement pour objectif d'obtenir l'assurance que les états financiers sont corrects et suffisamment complets pour les fins auxquelles les destinent leurs utilisateurs, à savoir, dans le secteur public, les autorités budgétaires dans le cadre de la procédure de décharge. L'auditeur cherche ainsi à s'assurer que les états financiers ne contiennent aucune inexactitude importante.

1.2. Les erreurs ou irrégularités contenues dans les états financiers peuvent globalement être considérées comme importantes (ou significatives) lorsqu'une fois portées à l'attention des utilisateurs de ces états financiers, elles sont susceptibles de les influencer. Il appartient à l'auditeur de décider quel est le montant maximum représentant la marge d'erreur acceptable dans les états financiers. Ce montant peut être désigné sous le nom de "seuil d'erreur inacceptable". En tout état de cause, plus le seuil est élevé, plus le volume des contrôles à réaliser est faible.

1.3. Le seuil d'erreur inacceptable peut être défini en vue de l'examen des états financiers soit directement, par la fixation d'un montant donné, soit indirectement, par l'utilisation d'un pourcentage (par exemple x% des dépenses brutes) permettant de calculer ce montant. En outre, l'importance relative peut dépendre de la valeur mais aussi, dans certains cas et pour certaines catégories de comptes ou d'opérations, de leur nature (lorsque leur publication est particulièrement importante) ou du contexte (par exemple lorsqu'une inexactitude par ailleurs trop faible pour être significative transforme un déficit en excédent). Même si l'auditeur doit rester vigilant vis à vis d'éventuels cas où l'importance relative est liée à la nature des opérations ou au contexte, ces cas seront généralement traités comme des cas particuliers dans le cadre de la stratégie de contrôle. [Leur spécificité rend difficile l'établissement de règles générales.]

2. Utilisation du seuil d’erreur inacceptable

2.1. Lors de la phase de programmation, le seuil d'erreur inacceptable contribue à déterminer le volume de contrôles nécessaire pour obtenir des informations probantes suffisantes. Lors de la phase d'établissement des rapports, il est utilisé en vue d'évaluer l'importance des erreurs et des irrégularités décelées lors du contrôle et permet à l'auditeur de déterminer s'il doit ou non exprimer des réserves sur les états financiers.

3. Définition du seuil d’erreur inacceptable

3.1. Pour définir le seuil d'erreur inacceptable global, l'auditeur du secteur public doit tenir compte du mandat particulier qui est le sien et du fait que les utilisateurs des comptes du secteur public sont généralement très soucieux des questions de légalité et de régularité. Le niveau des seuils d'erreur inacceptable utilisés dans le cadre des tâches de contrôle est généralement peu élevé du fait de l'intérêt particulier manifesté par le secteur public à l'égard de l'examen de la légalité et de la régularité. Le seuil d'erreur inacceptable approprié se situera, par exemple, entre 0,5% et 2% de la valeur qui reflète de la manière la plus juste

l'activité financière d'un organisme ou d'un domaine de contrôle donné. Ce chiffre de base est le plus souvent le total des recettes ou des dépenses, mais il peut s'agir, dans certains cas, d'une autre valeur, par exemple le total de l'actif ou le total des emprunts - auquel cas une fourchette de pourcentages différente sera peut-être plus appropriée.

3.2. La fixation du seuil d'erreur inacceptable, qu'il s'agisse d'un montant ou d'un pourcentage, constitue pour l'auditeur une question d'appréciation et donc, pour la cohérence de la méthode adoptée, une question stratégique d'importance pour l'ISC. Le principal élément à prendre en compte tient au degré de sensibilité politique attaché au domaine couvert par les états financiers. Il convient parfois d'assortir le seuil d'erreur inacceptable global applicable à un ensemble complet d'états financiers ou à un domaine de contrôle étendu de plusieurs seuils d'erreur inacceptable spécifiques pour des domaines/questions plus sensibles d'un point de vue politique.

4. Considérations techniques

4.1. Il convient de fixer le seuil d'erreur inacceptable au niveau maximum d'inexactitude tolérable par les utilisateurs.

4.2. La définition du seuil d'erreur inacceptable doit en conséquence tenir compte des exigences des autorités budgétaires et de l'opinion publique.

4.3. Dans des cas exceptionnels, l'utilisateur peut considérer une partie des états financiers ou du domaine contrôlé comme étant plus sensible. Il appartient alors à l'auditeur de déterminer s'il convient de fixer un seuil d'erreur inacceptable inférieur et d'examiner la partie concernée dans le cadre d'un contrôle séparé ou de procéder au contrôle d'opérations clés.

4.4. Il peut s'avérer nécessaire de réviser le seuil d'erreur inacceptable fixé pour un contrôle parce qu'un changement est intervenu dans le degré de sensibilité politique ou parce que la valeur totale globale des états financiers s'écarte de façon significative de la valeur supposée lors de la fixation du seuil d'erreur inacceptable dans la phase de programmation. Il incombe à l'auditeur de prendre conscience, le cas échéant, de la nécessité d'une telle révision.

4.5 La définition des seuils d'erreur inacceptable relève habituellement de la stratégie de l'ISC, tant pour ce qui concerne la façon précise dont le seuil d'erreur inacceptable est déterminé et approuvé en tant qu'élément fondamental de la programmation du contrôle que pour ce qui concerne la valeur réelle de ce seuil pour un contrôle particulier.

4.6 Le seuil d'erreur inacceptable est utilisé pour évaluer l'incidence des inexactitudes non couvertes par le contrôle, en estimant, à partir des résultats du contrôle, le volume global d'erreur probable contenu dans les états financiers et en le comparant au seuil d'erreur inacceptable.

4.7. Si le taux global d'erreur estimé est supérieur au seuil d'erreur inacceptable, l'auditeur est tenu d'examiner à nouveau soigneusement l'ensemble des éléments probants, en tenant compte de la marge d'erreur possible induite par les extrapolations et les procédures

d'estimation statistique, en vue d'assortir de réserves son avis sur les états financiers objets du contrôle.

4.8. Les jugements de l'auditeur concernant les seuils d'erreur inacceptable, à la fois avant et pendant le contrôle, étant fondamentaux pour la conduite de celui-ci et pour l'interprétation finale de ses résultats, il est indispensable qu'ils soient étayés par des documents de travail apportant tous les éléments probants nécessaires, et soumis à l'examen approfondi et à l'approbation des responsables.

ANNEXE 2 - RISQUE D'AUDIT

1. Introduction

1.1. Le risque d'audit (RA) consiste dans le risque pour l'auditeur de ne pas exprimer une réserve sur des états financiers qui comportent des irrégularités ou des inexactitudes significatives. Étant donné que, dans la pratique, il est presque toujours impossible d'effectuer à nouveau toutes les opérations sous-jacentes à un ensemble d'états financiers, l'auditeur est tenu d'accepter un certain degré de risque d'audit qu'il appartient à l'ISC de déterminer dans le cadre de sa stratégie. Compte tenu des attentes des utilisateurs des états financiers émanant des organismes publics, notamment en matière de légalité et de régularité, il est d'usage pour les ISC de n'accepter que des degrés de risque très faibles - qui se limitent fréquemment à 1%.

1.2. Le risque d'audit se compose des trois éléments suivants:

Le risque inhérent (RI): il s'agit du risque initial d'irrégularité ou d'inexactitude significative;

le risque lié au contrôle (RC): il s'agit du risque que les contrôles internes à l'organisme examiné ne permettent pas de prévenir ou de déceler une irrégularité ou une inexactitude significative;

le risque de non-dépistage (RD): il s'agit du risque qu'une irrégularité ou une inexactitude significative qui n'a pas été corrigée lors des contrôles internes à l'organisme ne soit pas décelée par l'auditeur.

1.3. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle diffèrent du risque de non-dépistage en ce sens qu'ils sont déterminés au sein de l'organisme contrôlé. Le risque de non-dépistage, à l'inverse, est établi par l'auditeur et est fonction de la nature des procédures utilisées, de leur portée et des délais. C'est par sa maîtrise de ces facteurs déterminants du risque de non-dépistage que l'auditeur peut s'efforcer d'obtenir un degré de risque d'audit suffisamment faible pour être acceptable.

1.4. L'auditeur doit évaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle et, en fonction de cette évaluation, concevoir des sondages de corroboration appropriés afin d'abaisser le risque de non-dépistage à un niveau qui, de l'avis de l'auditeur, aboutisse au faible degré de risque d'audit global souhaitable.

1.5. Il existe un lien entre, d'une part, l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle et du risque inhérent et, d'autre part, le degré de risque de non-dépistage acceptable. Plus le risque inhérent et/ou le risque lié au contrôle sont évalués à un niveau élevé, plus importantes seront les tâches de contrôle nécessaires pour abaisser le risque de non-dépistage de sorte à obtenir le degré de risque d'audit voulu.

2. Risque inhérent

2.1. Le risque inhérent dépend de la nature à la fois de l'opération et de l'organisation soumises au contrôle et du degré d'erreur que l'opération peut comporter. Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur doit effectuer une évaluation du contexte dans lequel l'organisation opère et des caractéristiques des opérations contrôlées.

2.2 Il est d'usage de procéder à l'évaluation des risques, y compris du risque inhérent, lors de la phase préliminaire du contrôle. Bien que ce travail doive être suffisamment approfondi pour permettre de tirer des conclusions fondées, il n'est pas nécessairement long. Lorsque l'ISC opère chaque année des contrôles de l'organisme contrôlé, l'évaluation peut être effectuée de manière approfondie tous les trois ans par exemple, une brève mise à jour étant réalisée lors des autres années. L'auditeur doit toujours mettre à profit les leçons tirées des précédents contrôles.

2.3. L'objectif de cette évaluation préliminaire du risque consiste à permettre à l'auditeur de se forger une première opinion de l'organisme et des opérations contrôlées afin qu'il en soit tenu compte dans le processus de programmation. Il convient de la distinguer de l'évaluation en profondeur des contrôles internes qui s'avérera nécessaire si des sondages de conformité sont entrepris dans le cadre de la stratégie de contrôle globale.

3. Risque lié au contrôle

3.1. Le risque lié au contrôle est apprécié moyennant l'évaluation approfondie des systèmes de contrôle interne concernés et la réalisation de sondages de conformité. A cet égard, des informations supplémentaires figurent dans la ligne directrice n˚21 "Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité".

3.2. L'évaluation du risque initial (voir points 2.2 et 2.3 ci-dessus) permet également de formuler un jugement préliminaire quant à la qualité générale du contexte du contrôle. Lorsque le risque lié au contrôle est susceptible d'être élevé, l'assurance que l'auditeur peut obtenir par l'intermédiaire de sondages de conformité destinés à évaluer l'efficacité des contrôles internes sera donc faible. Il est alors possible pour l'auditeur de décider qu'il est plus économique d'obtenir l'assurance dont il a besoin à partir d'autres sources (et donc d'accroître le volume des sondages de corroboration entrepris).

4. Risque de non-dépistage

4.1. Plus le nombre de sondages de corroboration effectués par l'auditeur est élevé, plus la probabilité de dépistage d'une erreur ou d'une irrégularité significative dans les états financiers examinés est grande et, en conséquence, plus le risque de non-dépistage est faible. En se forgeant une opinion sur le volume de sondages de corroboration approprié, l'auditeur cherche à abaisser le risque de non-dépistage à un niveau tel que le risque d'audit global induit soit conforme aux limites fixées par l'ISC.

4.2. L'inverse du risque de non-dépistage est représenté par l'assurance que l'auditeur obtient à partir de l'ensemble des sondages de corroboration effectués: il s'agit notamment du contrôle

des points clés des opérations à haut risque, du contrôle d'opérations significatives de par leur nature, du contrôle d'opérations de valeur importante, du contrôle par sondages d'autres opérations et, dans certains cas, de contrôles analytiques.

5. Formule mathématique

5.1. L'appendice ci-joint présente un exemple qui illustre la formule relative au risque d'audit.

Risque d'audit:
illustration de la formule mathématique

RA = RI x RC x RD

RD = RA/(RI x RC)

L'auditeur effectue une première évaluation du risque inhérent et le considère comme étant faible. Il lui attribue donc une valeur de 20%, conformément à la ligne directrice élaborée par son ISC.

L'évaluation approfondie des systèmes et les sondages de conformité montrent qu'un système de contrôles satisfaisant est en place et qu'il fonctionne de manière efficace, sans aucune exception. De nouveau en accord avec la stratégie de son ISC, l'auditeur considère que les systèmes sont "acceptables" et attribue une valeur de 40% au risque lié au contrôle.

La stratégie de son ISC consiste à accepter un risque d'audit maximum de 1%.

L'auditeur se trouve ainsi en mesure de calculer l'assurance (ou degré de fiabilité) requis(e) pour les sondages de corroboration comme suit:

RA = 1% = 0,01

RI = 20% = 0,20

RC = 40% = 0,40

RD = 0,01/(0,2 x 0,4) = 0,125

Le degré de fiabilité étant l'inverse du risque de non-dépistage, le degré de fiabilité requis pour les sondages de corroboration est de:

1,0 - 0,125 = 0,875 = 87,5%

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 13

INFORMATIONS PROBANTES ET MÉTHODE DE CONTRÔLE

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1. Le point 152 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

> "Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlée, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable."

2. Suffisance des informations probantes (preuves)

2.1. Les informations probantes sont dites suffisantes lorsqu'elles sont quantitativement suffisantes pour que l'auditeur puisse mener à bien ses vérifications, et qualitativement impartiales, donc pouvant être considérées comme fiables.

2.2. Les informations probantes sont suffisantes lorsque l'étendue des tests (aussi bien les sondages de conformité que les sondages de corroboration) est adéquate. Des indications supplémentaires à ce propos pourront être trouvées dans les lignes directrices concernant les points suivants:

- Importance relative et risque d'audit (n° 12) ;
- Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité (n° 21) ;
- Échantillonnage de contrôle (n° 23) ;
- Procédures analytiques (n° 24).

2.3. Les informations probantes sont fiables lorsqu'elles sont impartiales. La fiabilité des informations probantes dépend de leur nature, de leur source et de la méthode utilisée pour les obtenir. L'auditeur doit souvent choisir entre différentes formes d'informations probantes, de sources et de méthodes: des indications supplémentaires concernant leur fiabilité respective figurent à l'**ANNEXE 1**, l'auditeur devant quant à lui faire en sorte que soient utilisées les sources et les techniques les plus fiables compte tenu des contraintes de délais et de coûts qui lui sont imposées.

3. Pertinence des informations probantes

3.1. Sont considérées comme pertinentes les informations probantes correspondant exactement aux objectifs du contrôle.

3.2. Pour ce faire, les objectifs du contrôle doivent être clairement définis dès la phase de programmation: les contrôleurs trouveront des indications supplémentaires dans la ligne directrice n˚11 "Programmation des contrôles".

3.3. Une fois clairement définis les objectifs du contrôle, la question de la pertinence (en liaison avec celle concernant le coût d'obtention raisonnable - voir ci-après) devrait amener l'auditeur à réfléchir à la méthode de contrôle à adopter. Des indications supplémentaires concernant la méthode de contrôle figurent à l'**ANNEXE 2**.

4. Informations probantes d'un coût d'obtention raisonnable

4.1. Sont considérées comme étant d'un coût d'obtention raisonnable les informations probantes qui sont économiques parce que leur coût de collecte est proportionné au résultat que l'auditeur ou l'institution supérieure de contrôle (ISC) souhaite obtenir.

4.2. L'auditeur qui souhaite s'assurer l'obtention, à un coût raisonnable, d'informations probantes qui soient suffisantes et pertinentes, en vue d'atteindre les objectifs du contrôle au moindre coût possible, devra dès le début de la procédure de contrôle évaluer les différentes méthodes de contrôle possibles (annexe 2) et voir laquelle permettra d'obtenir les résultats souhaités au moindre coût.

5. Récapitulation et répercussions sur la conduite du contrôle

5.1. La réflexion sur la suffisance (suffisance quantitative et fiabilité), la pertinence et le coût d'obtention des informations probantes à obtenir devrait permettre au contrôleur, au stade de la programmation, de déterminer plus facilement certains éléments-clés de tout contrôle:

- Suffisance: type et étendue des sondages de conformité;
- Fiabilité: sources et méthodes utilisées pour obtenir les informations probantes;
- Pertinence: objectifs du contrôle;
- Pertinence)
) méthode de contrôle
- Coût d'obtention raisonnable)

5.2. Au stade de la programmation, il importe au supérieur/responsable de s'assurer que les décisions prises par l'auditeur lors de l'élaboration du plan d'audit sont justes et que les

informations probantes que ce plan permettra d'obtenir seront suffisantes, pertinentes, d'un coût d'obtention raisonnable et correspondront aux objectifs du contrôle.

5.3. Dans la phase finale du contrôle, il importe au réviseur/gestionnaire de s'assurer que le plan d'audit a été réalisé dans la mesure où les informations probantes obtenues sont suffisantes, pertinentes et d'un coût raisonnable, que les conclusions tirées par le contrôleur sont étayées par ces informations probantes et que tous les rapports élaborés reflètent ces conclusions (voir la ligne directrice n° 31 “Établissement de rapports”).

ANNEXE 1: FIABILITÉ DES INFORMATIONS PROBANTES - SOURCES, MÉTHODES D'OBTENTION ET NATURE

A. SOURCES DES INFORMATIONS PROBANTES

Les informations probantes peuvent être soit directement produites par l'auditeur, soit obtenues auprès de tiers ou encore auprès de l'entité contrôlée.

D'une manière générale, les informations probantes produites directement par le contrôleur sont plus fiables que celles provenant de tiers.

Les informations probantes provenant de tiers peuvent s'avérer plus fiables que celles fournies par l'entité contrôlée si elles sont réellement impartiales et exhaustives.

L'auditeur peut atteindre un degré d'assurance plus élevé lorsque les informations probantes provenant de sources différentes sont cohérentes.

B. MÉTHODES D'OBTENTION D'INFORMATIONS PROBANTES

Des informations probantes peuvent être obtenues par l'application de l'une ou de plusieurs des méthodes suivantes:

- Inspection de documents ou de valeurs d'actif;
- Observation de processus et de procédures;
- Investigation et confirmation;
- Calcul;
- Analyse des états financiers, liens et comparaisons entre plusieurs éléments provenant d'informations pertinentes.

L'auditeur doit apprécier quelle méthode d'obtention d'informations probantes est suffisamment fiable et trouver un équilibre entre la fiabilité des informations probantes et leur coût d'obtention.

C. NATURE DES INFORMATIONS PROBANTES

Les informations probantes peuvent être documentaires, de visu ou orales.

La fiabilité des informations probantes documentaires dépend de leur source (voir ci-dessus).

Les informations probantes de visu sont extrêmement fiables lorsqu'il s'agit d'attester l'existence d'éléments d'actif, mais pas pour en identifier le propriétaire ou en déterminer la valeur.

Les informations probantes obtenues oralement doivent être considérées comme les moins fiables. Les auditeurs devraient, chaque fois que c'est possible, chercher à obtenir des documents confirmant les informations probantes obtenues oralement (par exemple sous

forme de comptes rendus écrits d'entretiens ayant été approuvés). Si cela s'avère impossible, les auditeurs peuvent corroborer les informations orales en interrogeant plusieurs personnes séparément.

ANNEXE 2: MÉTHODE DE CONTRÔLE

1. Introduction

1.1. On appelle méthode de contrôle la combinaison de différents types de sondages utilisés en vue d'obtenir les informations probantes nécessaires pour atteindre les objectifs d'un contrôle.

2. Objectifs du contrôle

2.1. D'une manière générale, les objectifs du contrôle sont les suivants:

a) pour les audits financiers:
   - apprécier dans quelle mesure les états financiers relatifs à l'activité, au programme ou à l'entité contrôlés sont exacts et complets; et/ou
   - vérifier que les opérations reflétées par les états financiers sont légales et régulières.

b) pour les contrôles de la performance:
   - apprécier si l'activité, le programme ou l'entité en question a été géré(e) de manière économique, efficiente et/ou efficace.

2.2. Les normes de l'INTOSAI s'appliquent de la même manière aux contrôles de la performance et aux audits financiers. L'auditeur doit donc chercher à obtenir des informations probantes qui soient suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable. De la même façon, il est en général possible d'adopter une méthode fondée soit sur l'étude des systèmes, soit sur les sondages de corroboration directs: les objectifs étant néanmoins différents, les systèmes à étudier dans un contrôle de la performance ne coïncident pas nécessairement avec ceux qui doivent être étudiés lors d'un audit financier (voir point 6 ci-dessous).

3. Le contrôle fondé sur l'étude des systèmes

3.1. En principe, les entités soumises au contrôle des institutions supérieures de contrôle (ISC) mettent en place des systèmes de contrôle destinés à garantir que les états financiers sont exacts et complets, que les opérations sous-jacentes sont légales et régulières et qu'elles obéissent aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité. D'une manière générale, si l'auditeur peut s'assurer que ces contrôles sont suffisants, le nombre des sondages de corroboration à effectuer concernant les états financiers, les opérations ou la bonne gestion de l'organisme peut être réduit en conséquence.

3.2. Lorsque l'auditeur s'appuie sur le système de contrôle interne de l'entité contrôlée, on parle de méthode fondée sur l'étude des systèmes. Cette méthode comporte les phases suivantes:

   a) identification et évaluation approfondie des contrôles-clés pertinents, détermination de la mesure dans laquelle l'auditeur peut (si tel est le cas) s'appuyer sur ces contrôles, à condition que ces derniers s'avèrent fonctionner de manière efficace;

b) test du fonctionnement de ces contrôles-clés destiné à déterminer s'ils ont fonctionné de manière efficace pendant la période en question;

c) évaluation des résultats des sondages de conformité en vue de déterminer si l'examen de ces contrôles confirme le degré de fiabilité escompté;

d) sondage de corroboration portant sur un certain nombre d'opérations, de soldes de comptes, etc. en vue de déterminer (en fonction des objectifs du contrôle) si, indépendamment de ses systèmes de contrôle, les états financiers de l'entité contrôlée sont exacts et complets, les opérations sous-jacentes légales et régulières et/ou les critères d'économie, d'efficience et d'efficacité respectés.

3.3. Des indications supplémentaires concernant les phases a)-c) ci-dessus figurent dans la ligne directrice n˚21 "Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité"; quant aux sondages de corroboration [point d) ci-dessus], on pourra se reporter à la ligne directrice n˚23 "Échantillonnage de contrôle". Des explications supplémentaires concernant la relation entre sondages de conformité et sondage de corroboration seront données à l'Annexe 2 de la ligne directrice n˚12 "Importance relative et risque d'audit".

4. Le sondage de corroboration direct

4.1. Lorsque l'évaluation du fonctionnement des systèmes de contrôle de l'entité n'est pas expressément nécessaire, il se peut que l'auditeur puisse atteindre les objectifs du contrôle sans s'appuyer sur ces systèmes, et donc sans entreprendre de sondage de conformité. C'est ce qu'on appelle la méthode du sondage de corroboration direct. Il est à noter que, cette méthode ne fournissant aucune garantie quant au fonctionnement des contrôles (puisque ces derniers ne sont pas examinés dans ce cas et que, par suite, aucune preuve n'existe quant à leur efficacité), le volume des sondages de corroboration à effectuer sera plus important que dans le cadre de la méthode fondée sur l'étude des systèmes. Dans ces conditions, c'est à l'auditeur de juger quelle sera la méthode la plus rentable pour obtenir les informations probantes nécessaires à la réalisation des objectifs du contrôle.

4.2. Le point 141 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

"L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaines elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne".

Ainsi, la méthode fondée sur le sondage de corroboration direct, lorsqu'elle est adoptée, ne dispense pas l'auditeur d'examiner les principaux systèmes de contrôle de l'entité, même si cette étude est de nature préliminaire. En fait, la méthode fondée sur le sondage de corroboration direct est une forme de contrôle fondé sur l'étude des systèmes où cette dernière est réduite au minimum.

5. Facteurs déterminant la décision sur la méthode à adopter

5.1. Lorsqu'aucune nécessité particulière n'impose à l'auditeur d'adopter une méthode fondée sur l'étude des systèmes, le choix entre le contrôle fondé sur l'étude des systèmes et la méthode

fondée sur le sondage de corroboration direct dépendra, en général, de l'évaluation des ressources du contrôle, et donc du coût d'obtention de preuves (informations probantes) suffisantes et fiables. Cette décision sera déterminée par les facteurs suivants:

a) la dispersion géographique des contrôles, ou toute autre difficulté affectant l'exécution du test de leur fonctionnement, peut rendre impraticable le contrôle fondé sur l'étude des systèmes en raison de la limitation des ressources disponibles. De la même façon, lorsque les résultats d'une évaluation préliminaire de la fiabilité des contrôles internes permettent de penser que ceux-ci sont faibles, il est possible que l'auditeur ne puisse pas s'appuyer sur eux. Une méthode fondée sur le sondage de corroboration risque ainsi d'être adoptée indépendamment des coûts afférents;

b) s'il est possible d'adopter une méthode fondée sur le sondage de corroboration pour la vérification de la légalité et de la régularité, il n'en demeure pas moins que ce type de contrôle se prête particulièrement bien à une méthode fondée sur l'étude des systèmes;

c) la méthode fondée sur l'étude des systèmes présente un avantage particulier, à savoir qu'elle permet souvent à l'auditeur d'établir un lien direct entre une erreur particulière et une insuffisance dans le système de contrôle et qu'elle met donc ces insuffisances en évidence. En signalant ces insuffisances aux gestionnaires de l'entité, l'auditeur peut aider cette dernière à promouvoir, à l'avenir, un meilleur contrôle.

6. Contrôle de la performance

6.1. Le contrôle de la performance (voir la ligne directrice n˚41 “Contrôle de la performance”) porte sur l'économie et/ou l'efficience et/ou l'efficacité de l'activité, du programme ou de l'organisme contrôlé:

économie : abaissement autant que possible du coût des ressources utilisées pour une activité donnée tout en veillant à la qualité des résultats;

efficience : rapport entre la production de biens, de services ou d'autres résultats suscités par le contrôle et les ressources utilisées pour les produire;

efficacité : mesure dans laquelle les objectifs ont été atteints et rapport entre les effets escomptés et les effets réels d'une activité donnée.

Tous les contrôles de la performance ne visent pas nécessairement à tirer des conclusions sur l'ensemble des trois éléments cités ci-dessus: les objectifs du contrôle devraient faire ressortir lequel des trois doit être vérifié. Toutefois, lors de contrôles concernant l'économie ou l'efficience, l'auditeur doit émettre une opinion générale sur l'efficacité de l'entité contrôlée: il est peut-être préférable que l'entité commette des erreurs sur une base saine plutôt que l'inverse.

6.2. En ce qui concerne la vérification de l'efficacité, il est en général nécessaire d'évaluer le résultat ou les effets d'une activité. Si la méthode fondée sur l'étude des systèmes peut être utile (par exemple, pour déterminer comment l'entité contrôlée mesure et supervise son

influence), l'auditeur n'en devra pas moins obtenir, à partir de sondages de corroboration, des preuves suffisantes concernant le résultat et les effets de l'activité, du programme ou de l'entité en question.

7. Aspects liés à l'environnement

7.1. Les ISC doivent de plus en plus garantir que les activités qu'elles contrôlent se déroulent dans le respect des critères et exigences environnementales. En principe, la méthode qui permet de répondre à ces exigences est la même que pour les contrôles de légalité et de régularité: aussi bien la méthode fondée sur l'étude des systèmes que celle fondée sur le sondage de corroboration direct sont envisageables, mais il se peut que la première soit particulièrement appropriée en l'occurrence.

GROUPE 2 OBTENTION DES INFORMATIONS PROBANTES

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 21

ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE ET SONDAGES DE CONFORMITÉ

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 Le point 141 des normes de contrôle de l'INTOSAI stipule que:

"L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à examiner la fiabilité du contrôle interne".

2. Contrôle interne

2.1. Le contrôle interne est mis en place par la direction d'une entité contrôlée et relève de sa responsabilité. Le contrôle interne se définit comme l'ensemble des politiques et des procédures conçues et mises en place par la direction d'une entité contrôlée afin d'assurer:

- la réalisation économique, efficiente et efficace des objectifs de l'entité;
- le respect des règles externes (lois, règlements, ...) et des politiques de la direction;
- la protection des actifs et des informations;
- la prévention et la détection des fraudes et des erreurs; et
- la qualité des pièces comptables et la présentation en temps voulu d'informations financières et de gestion fiables.

2.2. Le concept de contrôle interne s'étend au-delà des considérations purement comptables et financières et englobe deux éléments:

a. l'**environnement de contrôle**, c'est-à-dire l'attitude générale, la prise de conscience et les actions des cadres supérieurs et des directeurs opérationnels à l'égard du contrôle interne et de son importance au sein de l'entité.
b. les **procédures de contrôle interne**, c'est-à-dire les procédures qui, en marge de l'environnement de contrôle mis en place par la direction de l'entité, contribuent à la réalisation des objectifs fixés par cette dernière.

2.3 L'environnement de contrôle (que l'on pourrait également décrire comme la "culture de contrôle" de l'organisation) influe sur l'efficacité des systèmes spécifiques de procédures de contrôle interne. Par exemple, un environnement de contrôle dans lequel la direction fait preuve d'un intérêt pour les activités et les fonctions liées au contrôle peut renforcer des systèmes spécifiques de procédures de contrôle interne. Cependant, un environnement de contrôle solide ne suffit pas, en soi, à assurer l'efficacité des systèmes de procédures de contrôle interne. L'auditeur peut évaluer la qualité de l'environnement de contrôle d'une entité ou d'une activité en examinant les indicateurs correspondant aux meilleures pratiques organisationnelles et de gestion.

2.4 Ces procédures peuvent inclure la préparation et la revue des rapprochements par la direction, la définition de procédures et de responsabilités visant à la séparation des tâches-clés, en limitant l'accès physique aux actifs et aux pièces comptables, etc. Il appartient à l'auditeur de déterminer, dans le contexte de chaque tâche de contrôle individuelle, quelles sont les procédures de contrôle interne au sein du système global mis en place par les responsables de l'entité qui sont pertinentes au regard des objectifs du contrôle.

2.5 Lorsqu'il évalue l'environnement de contrôle, l'auditeur cherche à estimer la perception qu'a la direction de l'importance du contrôle interne, ainsi que son engagement à assurer un contrôle approprié des activités. Par ailleurs, lorsqu'il évalue les procédures de contrôle, l'auditeur cherche à déterminer si les procédures nécessaires sont en place et si elles fonctionnent efficacement, ainsi que de manière continue et cohérente.

2.6. L'**ANNEXE 1** présente une description des types de contrôle qu'un auditeur est susceptible de rencontrer dans une entité contrôlée.

3. Évaluation du contrôle interne

3.1. L'auditeur doit, au minimum, procéder à une évaluation préliminaire des contrôles internes relatifs au contrôle lui permettant:

a) de déterminer au départ les risques inhérents et les risques de contrôle associés à l'activité faisant l'objet du contrôle (voir annexe 2 de la ligne directrice n˚12 "Importance relative et risque d'audit".
b) de déterminer si les contrôles apparaissent suffisamment efficaces à ce stade précoce pour qu'une méthode de contrôle fondée sur l'étude des systèmes puisse être adoptée. Dans ces conditions, des sondages plus approfondis doivent être opérés sur les contrôles, et si les résultats sont satisfaisants, le système peut être considéré comme fiable. Cela permet à l'auditeur de réduire le nombre de sondages de corroboration: pour des orientations plus précises sur la méthode de contrôle, voir la ligne directrice n˚13 "Informations probantes et méthode de contrôle".

3.2. Lorsqu'une méthode de contrôle fondée sur l'étude des systèmes est retenue, l'auditeur doit procéder à une évaluation approfondie des contrôles internes correspondants, dont l'objectif est de déterminer:

a) quels sont les contrôles-clés du système, c'est-à-dire les contrôles qui, s'ils fonctionnent efficacement:
   . préviennent ou détectent les écarts d'enregistrement importants ou protègent le patrimoine de l'organisation (audits financiers: fiabilité des comptes);
   . garantissent la conformité par rapport aux lois et à la réglementation (audits financiers: légalité et régularité des opérations sous-jacentes); ou
   . assurent les activités contrôlées contre tout écart important au plan de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité (contrôles de la performance);
b) la qualité globale du système de contrôle en cause, et, partant, le degré de fiabilité que l'auditeur peut lui attribuer si les sondages de conformité ultérieurs montrent qu'il a toujours fonctionné efficacement.

3.3. Il importe de souligner qu'à ce stade, l'auditeur commence à discerner l'efficacité potentielle du système de contrôle qui devrait exister conformément aux décisions politiques et aux instructions des responsables de l'entité contrôlée. Avant de se fier réellement à ce système, il convient d'évaluer son efficacité dans la pratique, c'est-à-dire d'effectuer des sondages de conformité.

3.4. Des indications plus précises relatives à l'évaluation du contrôle interne figurent à l'**ANNEXE 2**, et l'**ANNEXE 3** présente des indications concernant les sondages de conformité.

4. Relations avec les responsables de l'entité contrôlée

4.1. Il est d'usage courant d'informer les responsables de l'entité contrôlée de toute déficience constatée dans leurs systèmes de contrôle interne. Le calendrier et les modalités de communication de ces informations dépendront de la nature et de l'importance des déficiences constatées, des canaux d'information disponibles et du cadre juridique du contrôle. Il est d'usage que l'auditeur mentionne toute communication de ce type dans les dossiers de vérification, afin de pouvoir y faire référence ultérieurement le cas échéant (voir la ligne directrice n˚26 "Documentation").

ANNEXE 1: TYPES DE CONTRÔLE INTERNE

Ci-après, figure une description de quelques types de contrôle que l'auditeur est susceptible de rencontrer dans un grand nombre d'organismes et sur lesquels, ou sur une combinaison desquels, il peut essayer de se fonder dans une certaine mesure.

1. Organisation

   Les entités contrôlées devraient disposer d'un plan de leur organisation, définissant et affectant les responsabilités et identifiant les canaux d'information relatifs à tous les aspects des activités de l'entité, y compris les contrôles. Toute délégation de pouvoirs et de responsabilités devrait être clairement précisée.

2. Séparation des tâches

   L'un des principaux moyens de contrôle est la séparation des responsabilités ou des fonctions qui, si elles étaient combinées, permettraient à un individu d'enregistrer et d'effectuer la totalité d'une opération. La séparation des fonctions diminue le risque de manipulation ou d'erreur intentionnelles et augmente le niveau de contrôle. Les fonctions qui devraient être séparées comprennent celles de l'ordonnancement, de l'exécution, de la protection, de l'enregistrement et, dans le cas d'un système comptable informatisé, celles relatives aux opérations de développement des systèmes et aux opérations quotidiennes. L'audit interne comme le contrôle financier doivent être indépendants de la gestion quotidienne des activités.

3. Contrôles physiques

   Ces derniers portent principalement sur la protection des éléments de l'actif et comportent des procédures et des mesures de sécurité destinées à garantir que l'accès aux éléments d'actif soit limité au personnel autorisé. Il s'agit aussi bien de l'accès direct que de l'accès indirect via la documentation. Ces contrôles sont importants en cas d'éléments d'actif de valeur, au porteur, échangeables ou convoités.

4. Autorisation et visa

   Toutes les décisions d'exécution et toutes les opérations nécessitent l'autorisation ou le visa d'un responsable approprié. Les limites de ces autorisations doivent être précisées.

5. Contrôles arithmétiques et comptables

   Il s'agit des contrôles faisant partie de la fonction d'enregistrement destinés à vérifier que les opérations à enregistrer et à traiter ont été autorisées, qu'elles sont toutes inscrites, correctement enregistrées et traitées. Ces contrôles comprennent la vérification de l'exactitude arithmétique des inscriptions, la mise à jour et la vérification des totaux, des rapprochements, des comptes collectifs et des balances de vérification; l'auditeur retrace aussi l'utilisation des pièces.

6. Personnel

Des procédures devraient être mises en place pour garantir que le personnel ait les capacités correspondant à ses responsabilités. Le bon fonctionnement de tout système dépend nécessairement de la compétence et de l'intégrité du personnel qui l'applique. Les qualifications, la sélection et la formation aussi bien que les qualités personnelles des agents en cause constituent des éléments importants, dont il faut tenir compte lors de la mise en place de tout système de contrôle.

7. Supervision

Tout système de contrôle interne doit comporter la supervision des opérations au jour le jour et leur enregistrement par des agents responsables.

8. Gestion

Il s'agit des contrôles opérés par les gestionnaires en dehors du fonctionnement normal au jour le jour du système. Ils comportent les contrôles de supervision générale opérés par les gestionnaires, l'examen des informations de gestion et leur comparaison avec les budgets, la fonction d'audit interne et toute autre procédure spéciale d'examen.

9. Contrôleur financier

Dans certains États membres, le contrôleur financier exerce une fonction de contrôle autonome. Le cas échéant, les compétences du contrôleur financier seront assez vastes et il lui appartiendra notamment de délivrer son visa préalablement à toute proposition ayant des incidences financières.

Normalement, le contrôleur financier n'accorde son visa à une opération qu'après s'être assuré, entre autres, de sa légalité et de sa régularité, ainsi que de la disponibilité des crédits.

ANNEXE 2: ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

1. L'évaluation d'un système, qu'elle soit préliminaire ou approfondie, pourrait utilement être effectuée selon la procédure suivante:

   a) identifier les risques concernant les objectifs de contrôle qu'un système de contrôle efficace doit permettre d'éviter;

   b) identifier par un examen des manuels de procédure et des instructions destinées au personnel, ainsi que par des entretiens, etc., les contrôles mis en place afin de se prémunir contre les risques identifiés. (En cas de contrôle fondé sur l'étude des systèmes, il convient aussi de déterminer quels sont les contrôles-clés);

   c) documenter les résultats de cet examen (diagrammes de circulation, descriptions écrites,...);

   d) l'auditeur peut vérifier sa compréhension du système en suivant le cheminement d'un nombre réduit d'opérations dans le système ("test de cheminement");

   e) sur la base des contrôles identifiés, évaluer leur efficacité éventuelle en fonction des risques inhérents aux activités concernées.

2. Les institutions supérieures de contrôle (ISC) élaborent généralement des questionnaires de contrôle interne (QCI) ou des questionnaires de contrôles-clés (QCC) pour aider l'auditeur à effectuer ce type d'évaluations.

3 Dans le cadre d'un contrôle fondé sur l'étude des systèmes, l'auditeur doit terminer l'évaluation approfondie en établissant le degré d'assurance potentiel du système s'il s'avère par la suite fonctionner de manière efficace dans la pratique. En général, le système sera considéré comme:

Excellent - si tous les risques sont suffisamment couverts par des contrôles potentiellement efficaces;

Bon - si tous les risques sont suffisamment couverts par des contrôles potentiellement efficaces à quelques rares exceptions près;

Acceptable - si tous les risques sont couverts dans une certaine mesure par des contrôles susceptibles d'être déficients dans certains cas;

Faible - si tous les risques ne sont pas couverts par des contrôles et/ou si les déficiences du contrôle risquent d'être fréquentes.

ANNEXE 3: SONDAGES DE CONFORMITÉ

1. Exécution des sondages de conformité

1.1. Lorsqu'on opère un contrôle fondé sur l'étude des systèmes, il ne suffit pas d'effectuer une évaluation approfondie des contrôles internes. L'auditeur doit aussi déterminer si les contrôles ont réellement fonctionné de manière efficace et cohérente tout au long de la période de référence du contrôle: il convient de procéder à des sondages de conformité.

1.2. Généralement, les contrôles-clés identifiés doivent faire l'objet d'un sondage de conformité qui consiste à examiner un échantillon d'opérations financières ou autres ayant été soumises auxdits contrôles. Étant donné que l'auditeur cherche à déterminer l'efficacité pratique des contrôles, la méthode d'échantillonnage et la nature des tests effectués doivent permettre de s'assurer:

a) de la continuité du contrôle dans le temps (périodes d'absence du personnel-clé, etc.);
b) de la continuité du contrôle sur tout type d'opération traitée par le système (opérations de volume important et de faible valeur; opérations inhabituelles; opérations faisant l'objet d'un nouveau traitement à la suite d'un rejet antérieur par le système, etc.).

1.3. C'est à l'auditeur qu'il revient de déterminer le nombre d'opérations à examiner pour obtenir une preuve suffisante du bon fonctionnement d'un contrôle. Généralement, la taille minimale de l'échantillon est de 30, et dans certains cas plus de 100 opérations seront nécessaires. Les éléments suivants devront être pris en considération à cet effet:

a) l'importance du contrôle dans le cadre du système dans son ensemble;
b) la mesure dans laquelle l'auditeur souhaite se fier au bon fonctionnement du contrôle et la période considérée;
c) la gamme et la nature des opérations traitées par le système;
d) le fait que la plupart des sondages de conformité montrent non pas que le contrôle a fonctionné, mais qu'il n'a pas été déficient (preuve "négative").

1.4. Alors que la plupart des sondages de conformité fournissent des preuves négatives, l'auditeur doit aussi être attentif aux possibilités d'obtenir des preuves positives du fonctionnement efficace des contrôles. Cela peut se faire en recherchant des exemples où les contrôles ont fait apparaître des erreurs ou des exceptions.

1.5. Le calendrier des sondages de conformité pose des problèmes particuliers: l'auditeur doit chercher la preuve du fonctionnement efficace des contrôles pour toute la période de référence. L'élaboration et l'exécution du sondage de conformité doit tenir compte de cet élément.

2. Évaluation des résultats des sondages de conformité

2.1. A l'issue des sondages de conformité, l'auditeur doit parvenir à un jugement définitif concernant la fiabilité du système de contrôle et pouvoir déterminer le nombre de sondages de corroboration nécessaires à l'obtention du degré global de fiabilité requis (voir la ligne directrice n˚12 "Importance relative et risque d'audit").

2.2. Le degré de fiabilité établi dans le cadre du contrôle fondé sur l'étude des systèmes dépendra en première instance de l'évaluation initiale du système par l'auditeur. Les résultats des sondages de conformité fournissent à l'auditeur des éléments probants supplémentaires concernant le fonctionnement du système, ce qui lui permet de confirmer ou de revoir son appréciation initiale. L'appendice à la présente annexe présente quelques indications générales concernant le degré de fiabilité établi.

2.3. Les relations entre degré de fiabilité et taux de fiabilité statistique pour les sondages de corroboration relèvent normalement de la politique de l'ISC.

3. Sondages de conformité et sondages de corroboration effectués conjointement

3.1. Il n'y a en principe aucune objection à ce que l'auditeur effectue simultanément les sondages de conformité et des sondages de corroboration sur un échantillon particulier. Tout en reconnaissant qu'il pourrait s'agir d'une utilisation efficiente des ressources de contrôle, il convient toutefois de veiller à faire clairement la distinction entre les deux types de sondages, dont les objectifs divergent largement. Dans ces conditions, il faut aussi veiller à documenter de manière appropriée les résultats (voir la ligne directrice n˚26 “Documentation”).

ANNEXE 3, APPENDICE: DEGRÉ DE FIABILITÉ ÉTABLI À PARTIR DE L'ÉVALUATION DES SYSTÈMES ET DES SONDAGES DE CONFORMITÉ DANS LE CADRE DES CONTRÔLES FONDÉS SUR L'ÉTUDE DES SYSTÈMES.

Conclusions sur l'évaluation du système de contrôle interne avant l'exécution des sondages de conformité		Évaluation finale et taux de fiabilité			
		Les sondages de conformité ne font apparaître aucune exception	Les sondages de conformité ne font apparaître que quelques exceptions mineures	Les sondages de conformité ne font apparaître que quelques exceptions majeures	Les sondages de conformité font apparaître des déficiences multiples
Le système de contrôle semble excellent. Tous les risques majeurs sont couverts et les contrôles semblent efficaces	= Excellent	Élevé	Moyen	Faible/Nul	Nul
Le système de contrôle semble acceptable. La plupart des risques majeurs sont couverts et/ou les contrôles semblent généralement efficaces	= Bon	Moyen	Moyen/Faible	Faible/Nul	Nul
Le système de contrôle semble acceptable en général, mais il existe un risque de certaines déficiences au niveau du contrôle	= Passable	Faible	Faible/Nul	Faible/Nul	Nul
Le système de contrôle ne semble pas satisfaisant. Les risques ne sont pas couverts et/ou les déficiences sont probables au niveau du contrôle	= Faible	Nul	Nul	Nul	Nul

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 22

AUDIT DES SYSTÈMES D'INFORMATION

TABLE DES MATIÈRES

---

1 Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 Selon l'explication fournie au point 51(b) des normes de contrôle de l'INTOSAI:

"L'auditeur et l'ISC doivent avoir les compétences requises."

1.2 L'explication fournie au point 86 des normes de contrôle de l'INTOSAI se lit comme suit:

" ... L'ISC doit se doter de l'ensemble des méthodologies modernes, des technologies de l'informatique, des méthodes d'examen analytique, des échantillonnages statistiques et des instruments de contrôle des systèmes d'information automatisés."

1.3 Selon l'explication fournie au point 144 des normes de contrôle de l'INTOSAI:

"Lorsque les systèmes de comptabilité ou d'information sont informatisés, l'auditeur doit déterminer si les contrôles internes fonctionnent bien de façon à ne laisser passer que des données parfaitement justes, fiables et complètes."

1.4 L'explication fournie au point 153 des normes de contrôle de l'INTOSAI précise:

" ... Lorsque les données provenant d'un système informatique constituent une part importante de la vérification et sont indispensables pour atteindre les objectifs de contrôle, il est essentiel que les auditeurs s'assurent par eux-mêmes que les données sont fiables et pertinentes."

2. Champ d'application de la ligne directrice

2.1 La plupart des fonctions administratives et financières sont exécutées aujourd'hui à l'aide de systèmes informatiques. L'expression *systèmes d'information* est généralement utilisée pour l'ensemble de ces systèmes, indépendamment des capacités ou du type de la technologie concernée.

2.2 Cette ligne directrice traite de la méthodologie à appliquer pour contrôler de tels systèmes d'information. Son objectif est de fournir les orientations nécessaires à l'auditeur généraliste, familiarisé avec les problèmes et les méthodes d'audit des systèmes d'information, capable d'accomplir des tâches de contrôle simples dans ce domaine, et ayant toujours la possibilité de faire appel aux experts de l'audit des systèmes d'information dans le cadre des objectifs généraux en matière de contrôle externe [(1)]. La présente ligne directrice ne prétend pas fournir d'informations spécialisées détaillées sur les domaines très techniques en cause. Pour tout cas particulier, l'étendue des travaux de contrôle relatifs aux systèmes d'information est abordée ci-après aux points ? - 0, 0 et doit être déterminée sur la base des objectifs généraux des travaux de contrôle entrepris.

2.3 Les systèmes d'information peuvent être particulièrement importants dans le cadre des contrôles portant sur les activités de l'Union européenne, lorsqu'ils ont été explicitement mis en place par un règlement. Ces systèmes peuvent être prévus pour favoriser la mise en oeuvre d'un élément important de la politique de l'UE [par exemple, le système d'échange d'informations sur la TVA (VIES) établi par le règlement (CEE) n° 218/92]. Dans quelques cas, la réglementation prévoit certains aspects du contrôle des systèmes d'information [pour l'agrément des organismes payeurs, par exemple (règlement (CEE) n° 1663/95)]; dans d'autres [par exemple, le système intégré de gestion et de contrôle relatif aux paiements agricoles (règlement (CEE) n° 3508/92)], le système informatique mis en place est lui-même un instrument de contrôle capital concernant les paiements de l'UE.

(1) niveau de compétence 1, comme défini dans le document intitulé IT audit curriculum for INTOSAI

3. Notions et définitions de base

3.1 L'existence de technologies de l'information n'a pas d'incidence directe sur les objectifs d'un audit, mais elle suscite des problèmes spécifiques pouvant nécessiter des modifications de la méthode de contrôle.

3.2 Les technologies de l'information soulèvent deux problèmes particuliers pour les gestionnaires et les auditeurs:

- comme toute technologie, les ordinateurs et les réseaux sont susceptibles de tomber *en panne* et de subir *des dommages*. Dès qu'une organisation ou une fonction devient dépendante des technologies de l'information, les plans d'urgence deviennent plus importants qu'auparavant et doivent être suffisamment axés sur les aspects techniques;

- *les données et les programmes contenus dans les systèmes informatiques sont immatériels*, et il est possible d'y avoir accès ou de les modifier sans laisser de traces. Gestionnaires et auditeurs doivent prendre des mesures spécifiques afin de s'assurer de la fiabilité, de l'intégrité et de la confidentialité de toute donnée d'origine informatique.

3.3 Des techniques de contrôle interne généralement admises ont donc été développées. L'audit des systèmes d'information porte sur l'évaluation de ces contrôles. Il convient de faire une distinction entre les différents éléments de l'audit des systèmes d'information, car ils exigent des compétences, des techniques et un calendrier différents; de même, ils s'inscrivent différemment dans l'ensemble des travaux de contrôle. Chacun de ces éléments est abordé de façon plus détaillée ci-après.

Audit des contrôles généraux (concernant l'installation informatique)

3.4 Les contrôles généraux sont destinés à superviser l'ensemble d'un système ou d'un réseau informatique. La qualité de ces contrôles a une incidence diffuse sur toutes les applications fonctionnant dans cet environnement: en cas de déficience du contrôle d'accès au système ou à un réseau tout entier, par exemple, l'accès non autorisé représentera très probablement une menace pour l'ensemble des applications, en dépit des contrôles d'accès spécifiques à celles-ci.

3.5 Les auditeurs, lorsqu'ils doivent effectuer une vérification complète des contrôles généraux, ont généralement besoin du soutien des experts en systèmes d'information. Néanmoins, une vérification complète ne s'avère pas toujours nécessaire. Les auditeurs généralistes peuvent se passer d'une revue complète des contrôles généraux et s'assurer que les données sont exhaustives et justes et que les contrôles internes relatifs à l'ordinateur fonctionnent bien pour autant que les données et les contrôles généraux interviennent dans le cadre d'un audit bien précis.

3.6 Dans certains cas, les auditeurs généralistes peuvent s'en remettre aux déclarations de tiers émanant d'auditeurs spécialisés dans les systèmes d'information. Ces déclarations de tiers portent habituellement sur les contrôles généraux concernant les centres et/ou les applications informatiques. Pour connaître les conséquences d'un recours à de telles informations, consulter la ligne directrice n°25 "Utilisation des travaux d'autres auditeurs

et d'experts". Faute de déclarations de tiers, les auditeurs généralistes doivent néanmoins toujours procéder à l'évaluation de certains contrôles généraux qui ne sont pas d'ordre technique (voir point 5.1 ci-après).

Audit des applications informatiques

3.7 Un audit des applications informatiques consiste à évaluer les contrôles internes spécifiques à la saisie, au traitement, aux fichiers et à la génération de données relatives à une fonction définie. Tout auditeur procédant à un contrôle par analyse des systèmes relatif à des fonctions administratives où l'informatique intervient, doit prendre cet aspect de l'audit des systèmes d'information en considération.

3.8 Les audits des applications informatiques ne sont pas nécessairement d'une haute technicité. Les auditeurs généralistes devront faire appel à des experts en systèmes d'information lorsque les contrôles des applications se révèlent particulièrement complexes ou techniques et qu'il n'existe aucun contrôle compensatoire satisfaisant dans le domaine utilisateur. Cependant, de nombreuses applications sont conçues de sorte à donner aux gestionnaires utilisateurs l'assurance formelle que les données et le traitement sont corrects sans exiger de leur part une connaissance approfondie des systèmes d'information. Dans ce cas, les vérifications et les procédures (procédures manuelles incluses) normalement exécutées par les agents utilisateurs peuvent fournir une assurance satisfaisante quant à la fiabilité des données et des informations générées. Dans de nombreuses situations, ce degré d'assurance sera d'ailleurs suffisant pour les auditeurs.

Techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO)

3.9 L'expression *techniques d'audit assistées par ordinateur* désigne une gamme étendue de procédures programmées et de progiciels auxquels les auditeurs peuvent recourir afin de tester les contrôles, ou (beaucoup plus fréquemment) afin de trier, comparer ou extraire des données en vue d'un examen plus approfondi. En cas de recours aux TAAO, il est primordial pour l'auditeur de s'assurer que les données qu'il utilise sont exhaustives et correctes - voir point 7.2.

3.10 Les TAAO peuvent engendrer le besoin de recourir à des experts. Alors que certains produits de TAAO en vente sur le marché sont d'une utilisation relativement simple pour des auditeurs généralistes, la complexité d'une tâche ou l'impossibilité pour un progiciel d'exploiter les données nécessitent des capacités de programmation plus avancées. Les TAAO peuvent dans ce cas s'avérer être des ressources onéreuses à l'usage; la décision d'y avoir recours et la conception des procédures sont étroitement liées aux objectifs des travaux de contrôle .

Audit des systèmes en cours de développement

3.11 L'audit des systèmes en cours de développement couvre deux aspects principaux:

- la *gestion* des travaux de développement. Celle-ci peut faire l'objet d'un contrôle de la performance (voir la ligne directrice n°41 "Contrôle de la performance");

- la pertinence de la *conception du système* en vue de satisfaire aux exigences du contrôle interne requises par la fonction (elles doivent être en principe définies par les gestionnaires utilisateurs).

3.12 En outre, qu'elles opèrent des audits formels des systèmes en cours de développement ou non, les ISC doivent s'assurer que les nouvelles applications faisant l'objet de leurs travaux sont conçues de façon à en garantir l'efficience.

4. Planification de l'audit relatif aux systèmes d'information et affectation des ressources humaines

Affectation des ressources humaines et formation

4.1 Les fonctions sans composantes informatiques se faisant rares, tous les auditeurs doivent connaître l'incidence du recours à l'informatique sur l'évaluation du contrôle interne. Les programmes de formation devraient tenir compte de cette nécessité générale.

4.2 Les auditeurs doivent suivre une formation complémentaire de spécialisation dans l'audit des systèmes d'information. Mais les experts en systèmes d'information ne disposent généralement pas d'une formation portant sur l'évaluation du contrôle équivalente à celle d'un auditeur. Il faut donc veiller à ce que les auditeurs appelés à se spécialiser dans l'audit des systèmes d'information acquièrent et entretiennent un ensemble de connaissances, à la fois en matière de systèmes d'information et de techniques de contrôle. Il existe des qualifications spécifiques permettant d'évaluer ces connaissances. Les auditeurs spécialisés dans l'audit des systèmes d'information constituent souvent une ressource rare à laquelle il ne faut recourir que pour les points les plus problématiques. Il convient donc de ne s'adresser à eux que lorsque les objectifs des travaux de contrôle et la complexité des systèmes d'information nécessitent un recours à leurs compétences. La sous-section suivante, relative à la programmation, fournit des indications à cet égard.

4.3 Les auditeurs généralistes peuvent être formés à l'utilisation des TAAO sans être contraints de devenir des spécialistes des systèmes d'information à part entière.

Planification et recours aux experts

4.4 Les normes de sécurité et de contrôle relatives aux systèmes d'information n'ont pas un caractère absolu. Un degré de contrôle trop élevé ("suréquipement technologique") est onéreux et n'est généralement pas rentable. La gamme de contrôles choisie doit être adaptée à l'objectif et à l'utilisation de chaque système, et se compose habituellement de procédures

informatisées et manuelles. On peut parfois trouver des contrôles efficients sur le traitement informatique au niveau des procédures manuelles dans les domaines utilisateurs ou dans les activités de gestion utilisateurs. Par conséquent, les systèmes d'information ne doivent pas être pris isolément mais examinés en tant qu'éléments du contrôle global de l'ensemble de la fonction administrative ou financière dont ils font partie. C'est le seul moyen pour l'auditeur de déterminer de façon réaliste la norme de contrôle appropriée et d'évaluer l'interaction entre les contrôles techniques et utilisateurs.

4.5 Au cours de la phase de planification, des informations doivent être collectées en vue de déterminer l'étendue de l'audit relatif aux systèmes d'information à opérer. À ce stade, il peut être utile de consulter un auditeur spécialisé dans les systèmes d'information afin de fixer les priorités avec son aide. Il convient en particulier de se prononcer sur l'opportunité d'une revue des contrôles généraux et sur la mesure dans laquelle le recours aux TAAO s'impose. Dans les deux cas, le recours aux ressources spécialisées pouvant s'avérer onéreux, des priorités strictes doivent être fixées pour ce qui concerne le recours aux auditeurs spécialisés dans les systèmes d'information.

4.6 *En se référant aux objectifs généraux des travaux de contrôle,* il convient de tenir compte:

- de la mesure dans laquelle la fonction concernée nécessite un recours au traitement et aux données informatiques;

- de la mesure dans laquelle les contrôles opérés dans le domaine utilisateur, y compris les procédures des gestionnaires utilisateurs, garantissent l'exactitude des données et de leur traitement informatique, au degré requis par la fonction;

- de la complexité du traitement informatique, et en particulier de la mesure dans laquelle la fonction a recours aux données *produites* par des programmes informatiques (par opposition aux données simplement enregistrées, triées ou analysées par l'application);

- de la taille de l'installation: par exemple, il peut s'avérer impossible de mettre en place des contrôles généraux satisfaisants en raison d'un manque de personnel qui ne permet pas de réaliser une séparation des tâches adaptée. Ce sera le cas, par exemple, si les tâches de programmeurs, opérateurs et gestionnaires d'accès ne peuvent être nettement séparées;

- de la vulnérabilité des données et des obligations [(2)] liées à leur protection;

- de toute difficulté particulière relative à la piste d'audit. Les systèmes anciens ou mal conçus peuvent poser certains problèmes, par exemple, lorsqu'il s'agit de retrouver les détails sous-jacents aux données totalisées ou encore de s'assurer que toutes les opérations pertinentes sont incluses dans les totaux. La nécessité pour les auditeurs de recourir aux TAAO simplement pour évaluer l'exactitude des données en sera renforcée.

---

(2) Pour l'ensemble de l'UE, voir la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (Journal Officiel L 281 du 23.11.1995, p.31).

4.7 Lorsque l'exactitude des données et de leur traitement est prouvée, cela conformément aux exigences requises pour les travaux de contrôle en cours, par l'exécution de contrôles compensatoires au niveau du domaine utilisateur (y compris au niveau des procédures des gestionnaires utilisateurs), une revue technique des contrôles généraux ne s'impose pas. Dans ce cas, l'auditeur généraliste doit néanmoins faire en sorte que des déclarations de tiers, ou lui-même, couvrent les aspects relatifs à la gestion des systèmes d'information évoqués au point 5.1.

5. Audit des contrôles généraux (concernant l'installation informatique)

5.1 Les domaines couverts par les audits des contrôles généraux sont énumérés ci-après. Les quatre premiers abordent des questions générales portant sur la gestion dont les auditeurs généralistes doivent tenir compte même si les aspects techniques ne font pas l'objet d'un examen.

Questions générales portant sur la gestion

- organisation: programmation stratégique, structure et canaux d'information du service informatique, séparation suffisante des fonctions au sein du service,
- politique de sécurité informatique: a été définie, est suffisante, diffusée et appliquée,
- continuité: mesures de secours et positions de veille,
- gestion du patrimoine informatique.

Questions spécifiques d'ordre technique

- contrôles d'accès logique et physique: exécution détaillée,
- opérations: toutes les tâches effectuées par ordinateur bénéficient d'une autorisation appropriée et sont traitées de façon exhaustive, exacte et rapide,
- logiciels système (y compris les restrictions relatives aux accès spécifiques),
- maintenance des programmes et procédures de développement,
- gestion des données / bases de données,
- communication de données,
- réseaux (locaux).

5.2 L'**ANNEXE 1** donne des indications aux auditeurs généralistes sur les quatre premiers points évoqués ci-dessus.

6. Audit des applications informatiques

6.1 Comme cela a été mentionné ci-dessus, un audit des applications informatiques ne constitue normalement pas une tâche de contrôle isolée, mais fait partie d'un contrôle fondé sur l'analyse des systèmes portant sur une fonction commerciale ou administrative. En tout état de cause, les objectifs et les questions de contrôle-clé seront modifiés et souvent affinés en fonction de l'étendue et du domaine de l'ensemble de l'audit.

6.2 Certains aspects doivent toujours être pris en considération, à savoir:

- *l'organisation et la documentation*

  Les responsabilités en matière de gestion des différents aspects relatifs à la maintenance et à l'utilisation des applications doivent être correctement attribuées.

  Les coûts engendrés par l'utilisation des applications doivent être identifiés et suivis.

  Toute la documentation nécessaire doit être disponible, en tenant compte du type d'application concerné et des besoins de l'organisation.

- *les saisies*

  Seuls les éléments autorisés doivent être saisis (dans leur intégralité).

  Les données saisies dans les applications doivent être exactes et complètes. (Les saisies comportent à la fois des données relatives à des opérations et des données permanentes/de référence.)

- *le traitement*

  Le traitement d'opérations doit être complet et arithmétiquement exact, et les résultats (y compris les données produites) classés et enregistrés correctement dans les fichiers informatiques.

  Les autres opérations de traitement doivent être effectuées en temps voulu et fournir des résultats corrects.

- *la transmission de données*

  La transmission de données doit s'effectuer de façon correcte et exhaustive.

- *les données maîtresses*

  L'exactitude des données enregistrées doit être garantie en permanence.

- *les informations produites*

  Les informations produites, qu'elles soient imprimées sur papier, apparaissent à l'écran, ou soient transmises par voie magnétique ou électronique, doivent être exactes et complètes.

  Elles doivent parvenir à tous ceux, et exclusivement à ceux, auxquels elles sont destinées.

6.3 L'**ANNEXE 2** illustre ces différents points par des exemples de techniques de contrôle ou de procédures qu'il est possible de rencontrer. Il importe que chaque phase contienne des procédures appropriées sur la conduite à tenir en cas d'erreurs, l'annexe 2 y fait par ailleurs référence.

6.4 Lorsque l'auditeur détermine les contrôles de référence, il doit garder à l'esprit que les sondages de conformité devront montrer, entre autres, que le contrôle a bien fonctionné pendant toute la durée de ses travaux (voir la ligne directrice relative à l'évaluation du contrôle interne et aux sondages de conformité). D'une manière générale, le fait pour l'auditeur de choisir - quand il en a la possibilité - de se fonder de préférence sur les contrôles du domaine utilisateur dont la vérification est aisée - pour autant qu'ils répondent à l'objectif de contrôle concerné de façon satisfaisante -, devrait favoriser l'optimisation des ressources de contrôle. Le recours aux TAAO peut apporter une garantie supplémentaire. Si l'auditeur doit s'appuyer sur des contrôles plus techniques, un audit des contrôles généraux s'avérera souvent nécessaire. Afin de s'assurer, par exemple, que les contrôles de validité effectués par un programme fonctionnent sans interruption, l'auditeur devra obtenir des preuves irréfutables que les contrôles concernant les modifications de programme ont fonctionné pendant toute la période de référence, ce qui nécessitera une vérification complète des contrôles généraux.

7. Techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO)

7.1 L'expression "techniques d'audit assistées par ordinateur" (TAAO) fait communément référence à l'utilisation de logiciels d'extraction de données pour identifier les opérations à caractère plus particulier dans le cadre d'un contrôle plus approfondi, ou pour sélectionner des échantillons. Exemples de sondages et de procédures faisant appel aux TAAO:

- identification des valeurs exceptionnelles;
- vérification de l'enregistrement ou de la récapitulation d'opérations;
- nouvelle exécution d'un traitement informatique (conversions de devises par exemple);
- comparaison de données contenues dans des fichiers différents;
- établissement d'une analyse chronologique des comptes;
- stratification.

7.2 L'utilisation des TAAO est un moyen et non une fin en soi. Elle doit être planifiée et il faut y recourir exclusivement si les TAAO apportent une valeur ajoutée ou si les procédures manuelles s'avèrent inutilisables ou moins efficientes. Les fonctions à utiliser devront être documentées par avance, et un relevé de l'utilisation effective des TAAO devra être établi. Les règles habituelles relatives aux informations probantes sont applicables. Les documents concernant les TAAO devront préciser tous les positionnements, toutes les requêtes, etc. qui sont intervenus dans l'obtention des résultats. Dans tous les cas de figure, il est important de pouvoir montrer que le programme de TAAO a fonctionné sur le bloc complet et exact d'enregistrements sous-jacents.

8. Audit des systèmes en cours de développement

8.1 Il importe que les nouveaux systèmes d'information soient conçus de façon à faciliter les contrôles et à assurer un contrôle interne suffisant. Le fait de modifier la conception devenant progressivement plus onéreux dans les dernières phases du développement, les

auditeurs auront tout intérêt à examiner attentivement le calendrier et la nature de leur approche des nouveaux systèmes d'information. Si aucun travail de vérification n'est effectué, des systèmes ne disposant pas de dispositifs de contrôle interne importants, ou qui compliqueront inutilement la tâche d'audit, risquent d'être introduits. Par ailleurs, toute contribution à un contrôle doit intervenir en préservant l'indépendance de ce dernier. Il est possible:

a) de procéder à un audit du système en cours de développement;
b) de participer directement en tant qu'utilisateur de l'application en cours de développement; dans ce cas, l'indépendance des travaux de contrôle devra être préservée, par exemple en faisant en sorte que d'autres auditeurs soient disponibles pour examiner le système en toute indépendance;
c) de s'assurer que le responsable du projet, ou un autre utilisateur principal, considère les exigences de vérifiabilité comme une exigence de sa part à l'égard du système (dans les systèmes comptables, le comptable procède tout naturellement ainsi, en concertation avec des auditeurs internes et externes);
d) de s'assurer que l'organisation contrôlée dispose de normes générales relatives à la conception d'applications permettant d'assurer la vérifiabilité et la prise en considération de cet aspect par le contrôle de la qualité (en outre, l'auditeur interne devra prendre ses dispositions pour veiller à la vérifiabilité dans son ensemble).

8.2 Il convient de souligner que les options a) et b) exigent des ressources considérables sans garantir un résultat pouvant donner lieu à une communication. En règle générale, on leur préférera donc les options c) et d).

8.3 Afin de favoriser l'option c), les auditeurs devraient toujours saisir l'opportunité de rappeler aux gestionnaires qu'il convient de faire en sorte que les pistes d'audit adéquates soient spécifiées dans les nouvelles applications; ils devraient par ailleurs les inviter à les consulter pendant la phase de programmation lorsque de nouveaux systèmes financiers importants sont mis en place. L'**ANNEXE 3** présente une note relative aux exigences généralement applicables en matière de contrôle des applications informatiques, pouvant s'avérer utile dans le cadre d'échanges de vues avec les gestionnaires utilisateurs des systèmes en cours de développement.

8.4 L'application des normes générales peut être vérifiée en examinant les méthodes relatives au développement de systèmes appliquées par la division informatique de l'organisation contrôlée, et en s'entretenant avec le secteur spécialisé dans les normes relatives aux systèmes d'information ainsi qu'avec les auditeurs internes pour s'assurer de leur application correcte.

GLOSSAIRE

Application

Ensemble de programmes, de données et de procédures administratives qui, intégrés, constituent un système d'information permettant de remplir une fonction administrative ou commerciale spécifique (par exemple la comptabilité, le paiement de subventions, la tenue de l'inventaire). La plupart des applications peuvent avantageusement être considérées comme des processus articulés autour de différentes phases, notamment l'entrée, le traitement et le stockage de données, puis l'obtention de résultats.

Secours informatique

Concerne la récupération de données et de programmes, ainsi que la mise en place de procédures et de matériels opérationnels de remplacement en cas de dommages ou de perte.

Copie de secours

Copie de données ou de logiciels actualisée et disponible en cas de détérioration ou de perte de l'exemplaire original.

TAAO (techniques d'audit assistées par ordinateur)

Programmes informatiques permettant d'effectuer des tests, de récupérer, de trier ou de sélectionner des données, ou encore d'obtenir des éléments probants attestant le bon fonctionnement du traitement.

Plan d'urgence (aussi appelé **Plan de continuité de l'activité** ou **Plan de sauvegarde**)

Plans et procédures permettant d'assurer la reprise et la disponibilité de systèmes d'information (matériels, logiciels, données et télécommunications) au niveau et au moment voulus après un sinistre ayant rendu l'équipement et/ou le site inutilisables.

Système en cours de développement

Application qui ne fonctionne pas encore en situation réelle (dont la production n'a pas encore démarré), quel qu'en soit le niveau de développement. La phase de développement peut notamment comporter les étapes suivantes: proposition, étude de faisabilité, cahier des charges de l'utilisateur, conception, établissement d'un prototype, programmation, essai du programme et du système, essai par l'utilisateur, conversion et essai pilote.

Systèmes d'information (SI)

Systèmes permettant d'enregistrer, de diffuser, ou de traiter des informations, généralement grâce à l'utilisation des technologies de l'information.

Technologies de l'information (TI)

Équipements, y compris les ordinateurs, utilisés pour la manipulation et le traitement de données.

Contrôle d'accès d'ordre logique

Utilisation d'un logiciel pour empêcher tout utilisateur non autorisé d'avoir accès aux ressources informatiques (notamment des fichiers, des données et des programmes) et aux procédures administratives correspondantes.

Propriétaire

La personne (ou l'unité) responsable de certains biens physiques ou incorporels (SI ou TI), y compris de leur sécurité et de leur bon fonctionnement.

Programme

L'ensemble des instructions nécessaires à la résolution d'un problème particulier ou la mise en oeuvre d'une (série de) procédure(s) spécifique(s) sur un ordinateur.

Logiciel

Instructions machine en général.

Logiciel système

Série de programmes utilisés pour contrôler et gérer le fonctionnement d'un ordinateur, ainsi que l'affectation et l'emploi des ressources informatiques (un logiciel système comprend des programmes capables de modifier des données ou d'autres programmes sans suivre les procédures normales prévues par l'application concernée; il importe donc que le nombre d'utilisateurs ayant accès au logiciel système soit très limité et que l'autorisation correspondante ne soit accordée qu'à des agents ne faisant pas partie de l'équipe de programmation - et, de préférence, n'exerçant aucune responsabilité opérationnelle ni fonction de gestion des accès).

Déclarations de tiers

Déclarations émanant d'auditeurs spécialisés dans le domaine des SI, au service d'une organisation autre que l'ISC. Les déclarations de tiers portent habituellement sur les contrôles généraux concernant les centres et/ou les applications informatiques. Voir point ?.

Utilisateur

Personne ou unité utilisant des systèmes d'information. Il s'agit notamment, dans le secteur privé ou public, de services qui font usage de systèmes d'information pour remplir les fonctions dont ils assument la responsabilité au sein de l'organisation.

ANNEXE 1

CONTRÔLES GÉNÉRAUX (CONCERNANT L'INSTALLATION INFORMATIQUE) - QUESTIONS GÉNÉRALES RELATIVES À LA GESTION - OBJECTIFS DE CONTRÔLE INTERNE ET EXEMPLES DE TECHNIQUES DE CONTRÔLE INTERNE

OBJECTIFS DE CONTRÔLE INTERNE

Procédures ou contrôles possibles

Note: Dans chaque cas, il ne s'agit que d'une série de possibilités présentées à titre d'illustration; elles ne doivent pas nécessairement être toutes réunies pour que les objectifs de contrôle puissent être considérés comme atteints. En outre, d'autres moyens peuvent être utilisés. L'auditeur doit juger de l'efficacité globale de la combinaison de contrôles effectivement opérés, compte tenu de la taille, de la complexité et de l'importance du système concerné.

GA. ORGANISATION ET GESTION

GA1. Planification, affectation de ressources humaines, établissement de rapports et séparation des tâches

Faire en sorte que le service informatique occupe la place qui lui revient au sein de l'organisation, que le nombre d'agents affectés à ce service soit suffisant et que les tâches incompatibles aient été séparées.

1. Le responsable informatique occupe un rang hiérarchique reflétant l'importance des technologies de l'information pour l'organisation et la place attribuée au service informatique au sein de celle-ci correspond aux responsabilités et aux objectifs qui lui ont été assignés.

2. Les plans stratégiques en matière de TI sont établis et revus annuellement. Ils sont examinés et approuvés par les hauts responsables de l'organisation (direction ou conseil d'administration).

3. Les agents affectés au service informatique ne font pas partie des utilisateurs, et inversement: les agents du service informatique ne sont pas habilités à lancer ou à approuver une opération, les utilisateurs n'étant pas autorisés pour leur part à écrire des programmes susceptibles d'entraîner la modification de données.

4. Un organigramme du service informatique, régulièrement mis à jour, doit être diffusé au sein de l'organisation.

5. Une politique du personnel a été définie en matière de TI; elle permet d'assurer le recrutement, la formation et la durabilité de la collaboration d'agents possédant

l'expertise nécessaire dans différents domaines, et prévoit un plan de remplacement en cas de départ.

6. Dans chaque domaine fonctionnel du service informatique, des niveaux appropriés ont été définis en matière de supervision et d'approbation.

7. Le service informatique dispose de descriptions formelles des tâches correspondant aux différents emplois et procède régulièrement à leur mise à jour.

8. Les agents affectés au service d'exploitation et ceux chargés de la programmation constituent deux groupes séparés: les opérateurs ne peuvent écrire des programmes, et les programmeurs ne sont pas habilités à faire fonctionner les ordinateurs.

9. Si la taille du service informatique le permet, il est préférable que les agents ayant accès au logiciel système ne soient ni des programmeurs, ni des opérateurs.

10. La gestion des procédures de sécurité d'ordre logique (droits d'accès et mots de passe) est confiée à des agents n'assumant aucune responsabilité en matière de programmation.

11. Le service informatique entretient des contacts réguliers avec les services utilisateurs.

12. Une politique de gestion des évolutions définit les dispositions applicables en matière de développement et de perfectionnement des applications, et garantit que les nouveaux programmes sont complètement testés et acceptables pour l'utilisateur.

GB. POLITIQUE EN MATIÈRE DE SÉCURITÉ

GB1. <u>Sensibilisation aux problèmes de sécurité et politique en la matière</u>

Élaborer des politiques et des procédures relatives à la sécurité des informations, en assurer la communication, et faire en sorte que la direction, les utilisateurs et les agents du service informatique soient conscients des problèmes de sécurité et respectent les procédures applicables en la matière.

1. Une politique a été définie pour ce qui concerne l'accès, tant logique que physique, aux ressources informatiques, et communiquée à la direction et aux employés, qui s'engagent à s'y conformer.

2. Une politique de sécurité physique concernant:
   - les restrictions en matière d'accès aux bâtiments, aux salles informatiques et aux zones de stockage des technologies de l'information;
   - les risques d'incendie et d'autres sinistres;
   - les plans d'urgence;

   a été définie et communiquée à la direction et aux employés, qui doivent s'engager à la respecter.

3. Tous les utilisateurs de PC sont tenus de signer un document mentionnant les mesures de sécurité ou autres à suivre impérativement, notamment des règles de sécurité physique, l'utilisation exclusive de logiciels autorisés (et assortis d'une licence), ainsi que des mesures antivirus (restrictions concernant l'importation de données ou de programmes réputés dangereux).

4. L'accès aux ressources informatiques est contrôlé par un système d'identification des utilisateurs et de mots de passe confidentiels.

5. Le mode d'identitification des utilisateurs et les procédures relatives aux mots de passe sont établis par des agents bien déterminés et uniquement avec le consentement écrit du supérieur hiérarchique de la personne souhaitant obtenir un accès.

6. Une politique concernant l'accès des agents à des ressources extérieures, y compris Internet, a été définie et portée à la connaissance des agents de l'organisation.

7. Un responsable de la sécurité possédant les compétences techniques nécessaires a été désigné et associé à l'approbation des systèmes de contrôle d'accès mis en oeuvre.

8. Les procédures de sécurité sont régulièrement testées.

9. Le responsable de la sécurité établit périodiquement des rapports formels sur la situation en matière de procédures de sécurité, rapports qui font l'objet d'un suivi par la direction.

10. La direction charge périodiquement des experts (qu'il s'agisse de consultants externes ou d'agents du service d'audit interne) de procéder à des revues formelles de la sécurité informatique.

11. Si le réseau est accessible de l'extérieur (comme c'est le cas pour Internet par exemple), un système de cloisonnement est mis en place.

12. Un consultant spécialisé a vérifié l'efficacité du système de cloisonnement.

GC. CONTINUITÉ DE L'ACTIVITÉ ET REPRISE APRÈS UN SINISTRE

GC1. <u>Secours informatique, stockage hors du lieu d'installation, plan antisinistre</u>

Assurer la sécurité des données en cas de perte ou de dommages, ainsi que la continuité de l'activité.

1. Une politique et une procédure détaillées ont été élaborées en matière de copies de secours des données et des programmes.

2. Des procédures permettant de réaliser des copies de sauvegarde des fichiers sont prévues dans le cadre des activités quotidiennes et courantes (cela est particulièrement important pour ce qui concerne les systèmes décentralisés avec saisies à distance, etc).

3. Des copies de secours des fichiers permanents clés sont effectuées selon un calendrier approprié et sont stockées en dehors du lieu d'installation.

4. Des copies de secours des programmes d'application et de la documentation clés sont effectuées et il est procédé à leur stockage en dehors du lieu d'installation.

5. Des copies de secours des programmes du système d'exploitation sont effectuées et il est procédé à leur stockage en dehors du lieu d'installation.

6. Les programmes d'application, ainsi que les programmes du système d'exploitation stockés en dehors du lieu d'installation sont mis à jour ou remplacés dès qu'ils subissent des modifications significatives. Seuls les agents autorisés ont accès aux fichiers maîtres, aux programmes d'application et aux programmes du système d'exploitation stockés en dehors du lieu d'installation.

7. Des procédures de reprise et de redémarrage comprenant notamment la restauration rapide de fichiers altérés ou perdus, sont mises en place et périodiquement testées.

8. Un plan antisinistre (de continuité de l'activité) a été élaboré, qui permet d'effectuer les opérations courantes, au niveau souhaité par les utilisateurs, au cas où le service informatique ne serait pas en mesure d'assurer le fonctionnement normal du système.

9. Le plan antisinistre est régulièrement testé (par exemple annuellement). Des rapports formels relatifs aux tests effectués sont établis, et la direction prend éventuellement les mesures requises.

10. Des copies du plan antisinistre sont conservées en dehors du lieu d'installation des systèmes d'information concernés.

GD. GESTION DES BIENS INFORMATIQUES ET RECOURS À DES FOURNISSEURS DE SERVICES EXTERNES

GD1. <u>Responsabilités concernant les biens informatiques de l'organisation</u>

Faire en sorte que des responsables de la gestion des biens soient désignés.

1. Au sein de l'organisation, la propriété de chaque bien informatique (matériel, logiciel, applications et données) est bien déterminée.

2. Il est rendu compte des activités du personnel et du fonctionnement des machines.

3. Les utilisateurs sont propriétaires de leurs données et de leurs applications.

4. Des inventaires du matériel sont disponibles et régulièrement vérifiés.

5. Un inventaire fiable des logiciels (y compris ceux installés sur les PC) est disponible et régulièrement vérifié.

6. Un responsable est désigné pour s'assurer que les logiciels sont utilisés conformément aux dispositions des licences acquises, et des mesures sont prises en ce sens.

7. Une politique claire est définie en matière de gestion et de responsabilité informatiques individuelles; elle porte notamment sur:

   - la sécurité (voir point GB1.3);
   - les besoins en copies de secours;
   - la mesure dans laquelle les programmes peuvent être développés par les utilisateurs finals;
   - la documentation et d'autres procédures de gestion de ces programmes locaux et des tableurs remplissant certaines fonctions dans l'organisation.

8. L'état et la propriété du courrier électronique ont été définis, et les informations correspondantes ont été communiquées au personnel.

GD2. <u>Recours à des fournisseurs de services externes (par exemple sous-traitance de services spécifiques, appel à des bureaux informatiques externes)</u>

Assurer une gestion efficace des dossiers traités avec le concours de fournisseurs de services externes.

1. Un accès a été prévu pour les auditeurs.

2. Le contrat ou la convention relative au niveau de qualité des services fournis mentionnent les besoins, à savoir le cas échéant:
   - les performances;
   - la sécurité;
   - la propriété des données et l'accès à celles-ci;
   - les services disponibles;
   - les dispositions à suivre en cas d'urgence (par exemple si le fournisseur du service concerné cesse ses activités).

3. La direction assure un suivi rigoureux des performances par rapport aux exigences formulées.

ANNEXE 2

CONTRÔLE INTERNE DES APPLICATIONS INFORMATIQUES -
OBJECTIFS DE CONTRÔLE INTERNE ET EXEMPLES DE TECHNIQUES DE CONTRÔLE INTERNE

OBJECTIFS DE CONTRÔLE INTERNE

Procédures ou contrôles possibles

Note: Dans chaque cas, il ne s'agit que d'une série de possibilités présentées à titre d'illustration; elles ne doivent pas nécessairement être toutes réunies pour que les objectifs de contrôle puissent être considérés comme atteints. En outre, il existe d'autres moyens d'y parvenir. L'auditeur doit juger de l'efficacité globale de la combinaison de contrôles effectivement opérés, compte tenu de la taille, de la complexité et de l'importance du système concerné.

AA. ORGANISATION ET DOCUMENTATION

AA1. Responsabilité en matière d'applications

Faire en sorte que les responsabilités soient correctement attribuées au plan de la gestion de chacun des aspects de la maintenance et du fonctionnement des applications.

1. L'utilisateur (ou un utilisateur principal) est considéré comme le propriétaire de l'application.

2. La maintenance de l'application et les décisions concernant son développement futur sont gérées de manière formelle, de préférence par le propriétaire.

3. Les performances de l'application et sa contribution à la fonction d'exploitation dont elle fait partie intégrante sont gérées, de préférence par le propriétaire.

4. La propriété des données utilisées dans le cadre de l'application concernée est spécifiée.

5. Les tâches incombant au centre informatique, ainsi qu'à tout tiers (par exemple les sociétés de service et d'ingénierie en informatique) pour ce qui concerne le fonctionnement de l'application et l'assistance correspondante sont définies par des conventions relatives au niveau de qualité des services fournis (par contrat s'il s'agit de tiers).

6. L'ensemble des services chargés de la saisie de données ou de l'utilisation de résultats sont connus et leurs responsabilités (en matière de calendrier, de qualité, de sécurité, etc.) font l'objet d'un accord formel.

7. La répartition des responsabilités concernant l'exactitude et l'intégrité permanente des données enregistrées est claire (c'est l'utilisateur qui devrait être responsable en dernier ressort).

8. S'agissant des décisions à prendre concernant les mesures de sécurité et de contrôle nécessaires, ainsi que leur mise en oeuvre, les responsabilités sont attribuées compte tenu de la politique générale de l'organisation en matière de sécurité et des mesures correspondantes en vigueur dans le service informatique.

9. Les responsables de la fourniture et de la mise à jour de la documentation, y compris les manuels pour les utilisateurs, sont désignés.

AA2. <u>Ventilation des coûts</u>

Faire en sorte que les coûts relatifs à l'utilisation des applications soient connus et constamment contrôlés.

1. Les coûts d'utilisation des outils informatiques sont enregistrés et ventilés par application.

2. Les frais généraux du service informatique et les frais de personnel sont connus et ventilés par application.

3. Le propriétaire de l'application et les responsables de la gestion des ressources sont informés des coûts d'utilisation et ces coûts font l'objet d'un contrôle conformément à la politique de l'organisation en la matière.

4. Les frais de maintenance et de perfectionnement des applications sont identifiés et communiqués.

5. Les coûts relatifs aux tâches de développement et de maintenance font l'objet d'un devis qui doit être approuvé par le propriétaire ou par le responsable des ressources et utilisé pour assurer le suivi des travaux.

AA3. <u>Documentation</u>

Faire en sorte que toute la documentation nécessaire soit disponible, compte tenu de la nature des applications concernées et des besoins de l'organisation. (Il conviendrait de disposer de la documentation sur un support autre que le papier, pour autant que la disponibilité et la fiabilité des moyens de stockage soient assurées).

1. UN DESCRIPTIF FONCTIONNEL présente les données et le fonctionnement des applications d'une manière telle qu'il constitue un moyen efficace de communication entre les utilisateurs et les fournisseurs de technologies de l'information.

2. Le descriptif en question est régulièrement mis à jour.

3. Il est conforme aux normes relatives à la documentation de l'organisation et à la méthodologie appliquée en matière de développement des systèmes.

4. Il comprend (ou un document séparé définit) les besoins de l'utilisateur en matière de contrôle, ainsi que toute autre exigence particulière concernant l'application en cause.

5. Une DOCUMENTATION RELATIVE AUX PROGRAMMES comprenant des listages sources compréhensibles est disponible et tenue à jour.

6. Le droit de l'organisation d'obtenir de la documentation et des listages sources élaborés par des contractants externes est garanti, même en cas de faillite du fournisseur (par exemple en le déposant auprès d'un tiers).

7. Les INSTRUCTIONS POUR LES OPÉRATEURS sont tenues à jour et portent sur toute intervention spécifique requise, par exemple en cas de message d'erreur, de fin anormale, etc.

8. Les MANUELS POUR LES UTILISATEURS définissent les responsabilités et les procédures applicables, et sont systématiquement mis à jour.

AB. ENTRÉES

AB1. <u>Autorisation</u>

Faire en sorte que seuls les éléments autorisés soient saisis (dans leur intégralité).

1. Les contrôles d'accès garantissent que seules les personnes autorisées accèdent aux procédures de saisie.

2. Les entrées sont effectuées à partir de documents autorisés, qui font l'objet d'une vérification concernant l'autorisation (en général une signature) de la part de la personne chargée de la saisie ou d'une vérification administrative préliminaire.

3. Les documents utilisés pour la saisie sont numérotés de manière séquentielle; en outre, la validité et l'exhaustivité de la séquence sont contrôlées informatiquement ou manuellement.

4. Les entrées qui ne résultent pas de la transcription de documents autorisés obtiennent une autorisation en fonction de leur importance, avant d'être traitées. (Le cas échéant, l'autorisation peut s'effectuer sur une base statistique.) Il est possible:
   - de conserver les entrées dans un fichier informatique particulier jusqu'à leur libération par un superviseur au moyen d'un processus interactif;
   - de signaliser les entrées récentes devant être vérifiées par un superviseur;
   - d'obtenir une autorisation "post-saisie" pour les sorties sur imprimante avant de continuer le traitement.

5. Le traitement par lot contrôle la transmission de documents autorisés et vérifiés.

6. Les entrées sont imprimées pour confirmation et soumises au visa des ordonnateurs.

7. Les modifications apportées aux données permanentes font l'objet d'une autorisation appropriée.

8. Les vérifications programmées font obstacle à la validation et au traitement des entrées qui, logiquement, ne peuvent pas avoir été autorisées, par exemple en cas de paiements supérieurs au budget disponible.

AB2. <u>Exhaustivité et exactitude des données</u>

Assurer l'exactitude et l'exhaustivité des données entrées dans les applications. (Ces entrées comportent à la fois des données relatives à des opérations et des données permanentes / de référence.)

1. Des contrôles par lot comprenant la totalisation (même non significative) de tous les champs sensibles sont utilisés, et la concordance des totaux requis est confirmée.

2. Les contrôles de validité sont exécutés par un programme afin de garantir que les entrées:
   - correspondent au format prévu pour chaque champ;
   - se situent dans des limites appropriées [ne sont pas négatives lorsque cela est logiquement impossible, par exemple; n'excèdent pas des montants raisonnables pré-déterminés; se situent dans la séquence connue des éléments de leur type (numéros de chèques, etc)].

3. La double saisie est utilisée pour les données confidentielles.

4. Lors de la saisie en ligne, la totalisation correspondante apparaît sur les états donnant le détail des entrées, puis est vérifiée ou rapprochée des totaux établis séparément pour la session.

5. Des chiffres de contrôle sont utilisés avec des numéros de référence; ces chiffres sont soumis à une procédure de validation.

6. La validation comprend des tests de cohérence des données entrées (par exemple, débits = crédits, les numéros de référence correspondent à la description qui s'y rattache).

7. Les vérifications d'ordre logique sont exécutées au moyen d'enregistrements existants et accessibles, comme les soldes de compte.

8. Les données permanentes (et autres données clés) sont imprimées et soumises à l'approbation de l'utilisateur responsable avant d'être utilisées dans le cadre du traitement.

9. En cas de rejet de données par le système au cours de la procédure de validation ou du traitement, des fichiers d'attente informatiques ou établis manuellement sont créés, et des procédures assurent la correction et la réintroduction rapides des données en attente (sans passer outre la procédure d'autorisation normale et les autres vérifications relatives aux entrées), ou leur suppression.

AC. TRAITEMENT

AC1. Traitement d'opérations

Faire en sorte que le traitement d'opérations soit complet et arithmétiquement exact, et que les résultats (notamment les données générées) soient classés et enregistrés correctement dans les fichiers informatiques.

1. Les totaux de contrôle pour le lot ou la session sont rapprochés de la modification globale effectuée dans les enregistrements de contrôle appropriés, au sein des fichiers informatiques. (Il importe que les types de lots et les enregistrements de contrôle soient structurés de sorte que ce contrôle puisse détecter une erreur de classement significative).

2. Lorsque le programme génère des données (c'est-à-dire exécute des opérations arithmétiques comme une conversion de devises, ou recherche et enregistre des données ayant un lien logique mais non arithmétique avec les entrées, par exemple le paiement), l'utilisateur procède à des vérifications soit par rapport à une prévision du montant global réalisée séparément, soit par rapport à un échantillon d'opérations.

3. La production d'informations comprend des impressions ou des écrans de contrôle sur lesquels les utilisateurs responsables doivent confirmer et accepter les totaux de contrôle clés.

4. Les contrôles de validité contenus dans les programmes permettent notamment:

   1) de faire en sorte que les totaux (de contrôle) établis avant le traitement soient intégralement pris en considération à chaque étape;
   2) d'effectuer des contrôles de cohérence lorsque les entrées traitées reprennent des informations déjà existantes (par exemple, lorsqu'à la fois le numéro de compte et le nom apparaissent);
   3) d'opérer un contrôle des limites sur les montants générés (calculés, recherchés) par programme.

5. Les décomptes et les totaux de contrôle sont réalisés dans chacun des fichiers de données accessibles par l'application.

6. Les décomptes et les totaux de contrôle sont réalisés pour chaque type d'opérations.

7. Des "registres temporaires des opérations en cours de traitement" sont utilisés afin de s'assurer que les opérations complexes sont effectuées intégralement dans tous les fichiers appropriés, ou bien complètement annulées.

8. Des fichiers de contrôle séparés, situés dans un appareil différent, sont utilisés pour vérifier que les bonnes versions des fichiers ont été chargées.

9. Les totaux de contrôle manuels sont établis et rapprochés en temps voulu des totaux générés par le système.

10. En cas de rejet de données par le système au cours de la procédure de validation ou du traitement, des fichiers d'attente informatiques ou établis manuellement sont créés, et des procédures assurent la correction et la réintroduction rapides des données en attente (sans passer outre la procédure d'autorisation normale et les autres vérifications relatives aux entrées), ou leur suppression.

AC2.<u>Autres opérations de traitement</u>

Faire en sorte que les autres opérations de traitement (notamment la réorganisation de données comme les procédures de clôture de l'exercice / de fin de mois, les vérifications de routine concernant l'intégrité des données, l'établissement d'états et d'analyses qui ne sont pas directement liés aux entrées, l'approvisionnement en données d'autres applications et les dispositifs d'interrogation) soient effectuées en temps voulu et fournissent des résultats corrects.

1. L'utilisateur gère le calendrier des activités de traitement périodiques de ce type, et l'exécution s'effectue conformément à ses instructions.

2. Les procédures utilisateurs déterminent les responsabilités en matière de vérifications des résultats de tels traitements (par exemple, vérifier que les montants apparaissant comme traités dans les états corroborent les prévisions, ou que les nouveaux totaux figurant dans les enregistrements de contrôle reflètent bien les ajustements prévus, ou encore que les rapports d'information de gestion indiquent par le biais des totaux de contrôle que l'ensemble des données prévues y figurent).

3. Lorsque des données appartenant à l'application sont accessibles à un dispositif d'interrogation, le degré de vérification approprié est intégré au traitement qui génère des réponses (par exemple pour prouver, lorsque c'est important, que tous les enregistrements pertinents ont été lus en calculant et en présentant le total des enregistrements similaires qui n'étaient pas sélectionnés).

4. Les utilisateurs de dispositifs d'interrogation et les propriétaires d'autres applications utilisant les données connaissent le degré de fiabilité des données et de la procédure programmée permettant de les obtenir.

AD. TRANSMISSION DE DONNÉES

AD1. <u>La transmission de données doit s'effectuer sans erreurs et de manière exhaustive</u>

Faire en sorte que toutes les données transmises, que ce soit par l'intermédiaire d'un réseau, de disques ou de bandes magnétiques, soient correctes et exhaustives à l'arrivée, sans perte ni divulgation des données pendant la transmission (voir également la section AF1).

1. Utilisation de chiffres de contrôle et de totaux de contrôle pour tout champ numérique.

2. Utilisation de signatures numériques.

3. Utilisation d'un système de cryptage des données.

4. Utilisation de mots de passe.

5. Numérotation séquentielle des messages, séquencement des opérations.

6. Les états accusant réception des données sont envoyés, puis rapidement rapprochés des enregistrements des données transmises.

AE. DONNÉES MAÎTRESSES

AE1. <u>Exactitude permanente des données maîtresses</u>

Assurer en permanence l'exactitude et l'exhaustivité de la totalité des données stockées dans le système en tant qu'enregistrements permanents ou de référence.

1. La responsabilité concernant la vérification de l'exactitude permanente des données est attribuée soit à un administrateur de bases de données, soit aux utilisateurs compétents.

2. Les totaux de contrôle pour tout champ numérique sont utilisés afin d'assurer le suivi des fichiers contenant des données permanentes.

3. Les sorties sur imprimante de données maîtresses ou de référence font périodiquement l'objet de vérifications effectuées par l'utilisateur responsable sur la base de documents source. Cette vérification peut être effectuée sur une base cyclique ou statistique, selon l'ampleur du risque que représenteraient des données inexactes.

AF. SORTIES

AF1. Exactitude des sorties

Assurer l'exactitude et l'exhaustivité des informations produites, qu'elles soient imprimées sur papier, qu'elles apparaissent sur écran ou qu'elles soient transmises par voie magnétique ou électronique.

1. Le programme réalise des contrôles de validité, des limites, etc. sur les enregistrements générés. Des messages d'avertissement apparaissent si ces enregistrements ne sont pas conformes. Il existe une procédure utilisateur pour traiter de tels messages d'avertissement.

2. Il existe des procédures destinées à assurer un degré de contrôle de vraisemblance approprié concernant les résultats imprimés [cela peut aller de l'absence de contrôle pour un document interne qui ne constitue pas une base de décision, à une lecture intégrale par rapport aux pièces justificatives (par exemple, pour les chèques d'un montant important)].

3. Pour la transmission d'instructions de paiement aux banques:

   - l'utilisateur responsable a recours à la fois aux totaux de contrôle et aux contrôles par sondage (par exemple, des contrôles par sondage ponctuels sur le disque en attente d'acheminement, ou la recherche au hasard et l'échantillonnage des messages transmis) afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les informations réellement envoyées sont identiques à celles autorisées;
   - l'acheminement des disques ou bandes magnétiques doit être effectué par des sociétés de courrier fiables;
   - les disques et bandes magnétiques en attente d'acheminement doivent être stockés en toute sécurité;
   - les limites pré-établies concernant le montant total et les opérations individuelles sont fixées en accord avec la banque;
   - les accusés de réception sont rapprochés à brève échéance (assez tôt pour effectuer des rappels de paiement);
   - le rapprochement après paiement est exécuté rapidement.

4. Les rapports de sortie comprennent des totaux rapprochés par l'utilisateur des totaux établis avant la saisie. Des impressions détaillées concernant les saisies sont disponibles afin de pouvoir examiner le cas échéant les divergences.

AF2. Distribution correcte des sorties

Faire en sorte que les sorties parviennent à tous ceux, et exclusivement à ceux, auxquels elles sont destinées.

1. Les informations produites par le centre informatique font l'objet d'une surveillance et sont distribuées conformément aux mesures de sécurité qui s'imposent et en respectant leur caractère confidentiel.

2. Les listes des destinataires des sorties sont régulièrement revues, et les coordonnées inutiles ou inexactes supprimées.

3. Les copies superflues des sorties sans destinataire ne sont pas éditées.

4. Les règles générales en matière de sécurité appliquées aux ordinateurs individuels, aux terminaux et aux imprimantes situés à proximité des utilisateurs finals, garantissent un degré de confidentialité suffisant quant aux informations produites, en tenant compte du niveau de sécurité du bâtiment et de la qualité des contrôles par mots de passe, etc.

5. L'agent responsable de la sécurité de l'application connaît précisément les différents groupes d'utilisateurs ayant accès aux informations produites sous quelque forme que ce soit, et prend ses décisions en matière de contrôle en conséquence (voir point AA1.8 ci-dessus). Plus particulièrement, les contrôles d'accès logique relatifs à l'application tiennent compte des possibilités d'accès éventuelles par l'intermédiaire de tous les réseaux dans lesquels l'installation est impliquée.

6. Toutes les sorties prévues sont prises en considération (par exemple, par le biais d'une numérotation chronologique destinée à détecter la suppression non autorisée d'états signalant les anomalies).

7. Des états sont régulièrement établis même s'il n'y a pas de problème à signaler (de la sorte, les destinataires devraient s'habituer à recevoir un état et donc être moins enclins à ne pas remarquer qu'un état a été supprimé par une personne ne désirant pas sa diffusion).

8. Les formulaires de documents négociables, confidentiels ou "délicats" (comme des chèques par exemple) doivent être correctement enregistrés et protégés afin d'ériger les barrières nécessaires contre le vol ou les dommages. L'enregistrement des formulaires doit être régulièrement rapproché de l'inventaire disponible, et toute anomalie doit être examinée correctement.

ANNEXE 3

EXIGENCES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE DES APPLICATIONS INFORMATIQUES

Les exigences ci-après sont formulées en termes généraux. Globalement, il s'agit de fournir aux gestionnaires utilisateurs des éléments probants, à des intervalles appropriés (par exemple quotidiennement), afin qu'ils soient assurés que les données saisies et le traitement réalisé dans l'application sont corrects. Il convient de définir des solutions spécifiques dès les premières phases du projet (comme la mise en oeuvre de processus de totalisation sur la base des enregistrements de contrôle, le recours à une numérotation chronologique, l'établissement d'états aux fins du rapprochement ou du contrôle de vraisemblance, la consultation du superviseur/gestionnaire et l'approbation enregistrée des données de contrôle à l'écran).

Il est présumé ci-après que des contrôles de l'ensemble de l'installation donnant satisfaction aux utilisateurs ont été mis en place dans les systèmes/réseaux qui exploiteront cette application. Ces contrôles doivent couvrir, par exemple, l'accès physique, l'accès logique en général, la séparation des tâches au sein du service informatique, le secours informatique, la reprise après un sinistre, les modifications (au niveau des logiciels), et doivent inclure des indicateurs de performance afin d'apprécier l'efficience du système.

1. **Accès** L'application doit empêcher l'accès aux programmes de toute personne autre que les agents autorisés et doit permettre la gestion de l'accès aux ressources utilisateurs (processus ou données) par un (des) utilisateur(s) principal(aux) ainsi que toute limitation de l'accès qui serait nécessaire afin de refléter les différents modes de travail et les séparations des tâches au sein des services utilisateurs (en ce qui concerne par exemple les codes comptables, les valeurs, les fonctions, etc.). Tout accès doit être contrôlé sur la base de codes d'identification individuels, et le système doit empêcher et signaler toute tentative d'accès non autorisée.

2. **Saisie de données**
   Le système doit fournir des éléments probants aux gestionnaires utilisateurs leur permettant de s'assurer que les données entrées, y compris les données maîtresses, sont complètes, sont validées conformément aux exigences des utilisateurs et sont correctement enregistrées dans les fichiers adéquats.

3. **Intégrité des données**
   Le système doit être organisé de sorte à fournir régulièrement aux gestionnaires utilisateurs la preuve de l'exhaustivité et de l'exactitude permanentes des données maîtresses et stockées.

4. **Traitement des opérations**
   Le système doit fournir régulièrement la preuve que les opérations, dans leur globalité, sont traitées correctement et enregistrées dans les fichiers adéquats.

5. **Modification des données et des programmes en dehors des procédures normales**

   Dans la mesure où des dispositifs ou des processus de secours permettant de modifier des données sans suivre la procédure normale de validation sont intégrés dans l'application, leur utilisation doit pouvoir être restreinte de manière stricte et consignée.

6. **Piste d'audit**

   Il doit être possible de retracer toutes les opérations depuis leur entrée dans le système jusqu'à leur sortie. Il convient de garder la trace de chaque donnée constitutive des totaux établis à différents stades, afin de pouvoir identifier les opérations correspondantes.

7. **Enregistrements**

   Le code d'identification de l'utilisateur, la date et l'heure machine (ainsi qu'un code d'opération) doivent apparaître sur toutes les actions effectuées sur chaque enregistrement d'opérations. Les enregistrements de chaque modification doivent être conservés dans leur intégralité (pas d'écrasement).

8. **Sorties**

   La date et l'heure machine des sorties, ainsi que leur numéro de série (le cas échéant aux fins du contrôle), doivent être indiqués. Des contrôles appropriés (et des éléments prouvant au comptable qu'ils ont fonctionné) concernant le transfert électronique de données de paiement doivent être prévus afin de garantir que seules -et toutes- les opérations autorisées sont exécutées en temps voulu.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 23

ÉCHANTILLONNAGE DE CONTRÔLE

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1. L'explication fournie au point 153 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

> "Les résultats, conclusions et recommandations de l'audit doivent reposer sur des preuves. Étant donné que les auditeurs ont rarement l'occasion de prendre en considération toutes les informations concernant l'unité contrôlée, il est capital que les données recueillies et les techniques d'échantillonnage soient soigneusement sélectionnées".

2. Facteurs affectant la décision relative à l'échantillonnage.

2.1. Des informations probantes peuvent être obtenues par la mise en oeuvre de différentes méthodes: l'inspection, l'observation, l'investigation et la confirmation, le calcul et l'analyse (voir annexe I de la ligne directrice n°13 "Informations probantes et méthode de contrôle"). L'auditeur peut soit appliquer ces techniques à la totalité des données (sondage exhaustif) soit tirer des conclusions concernant la totalité des données (la population) moyennant le sondage d'un échantillon représentatif d'opérations, procédé connu sous le nom d'échantillonnage de contrôle.

2.2. L'auditeur doit décider si l'échantillonnage est un moyen approprié d'obtenir une partie des informations probantes requises. Les éléments dont il faut tenir compte sont entres autres:

. le nombre et la taille relative des opérations composant la population;

. l'importance relative des opérations en cause et le risque inhérent d'erreur correspondant;
. la pertinence et la fiabilité des informations probantes résultant de sondages et de procédures de nature différente, ainsi que l'investissement que ces derniers représentent en temps et en argent.

2.3. La méthode de l'échantillonnage est souvent indiquée lorsqu'il s'agit d'effectuer à la fois des sondages de conformité et des sondages de corroboration. Étant donné que les objectifs de ces deux types de sondages sont différents, il peut s'avérer nécessaire de mettre en oeuvre différentes méthodes d'échantillonnage.

3. Notions et définitions de base

3.1. Étant donné que l'auditeur cherche à formuler des conclusions valables pour l'ensemble d'une population moyennant le sondage d'un échantillon d'opérations sélectionnées dans cette dernière, il est essentiel que l'échantillon soit représentatif de la population en cause.

3.2. Il est possible que les conclusions auxquelles l'auditeur aboutit après le sondage d'un échantillon diffèrent de celles qu'il aurait formulées si le sondage avait porté sur l'ensemble de la population. C'est ce que l'on appelle le risque d'échantillonnage. L'auditeur doit agir avec circonspection au moment de la programmation, de la réalisation et de l'évaluation des résultats de l'échantillonnage, pour que la valeur du risque d'échantillonnage soit réduite à un niveau acceptable.

3.3. Un échantillon peut être empirique ou statistique. Dans les deux cas, il faut faire preuve de professionnalisme lors des étapes de programmation, de sondage et d'évaluation. En outre, l'échantillonnage statistique requiert l'application de méthodes de sélection au hasard et fait appel à la théorie des probabilités, ce qui permet aux auditeurs:

. de déterminer la taille de l'échantillon;
. d'évaluer les résultats au plan quantitatif;
. de donner une estimation du risque d'échantillonnage et, en conséquence, de tirer des conclusions valables pour l'ensemble de la population.

La présente ligne directrice ne prétend pas donner d'instructions détaillées en matière de théorie des probabilités: si nécessaire, l'auditeur doit demander l'avis d'un expert pour être en mesure de porter des jugements pertinents dans ce domaine.

3.4. Même lorsque l'auditeur opte pour la sélection d'un échantillon empirique, il devrait envisager l'application de méthodes de sélection au hasard. Cela devrait normalement accroître la probabilité d'obtenir un échantillon représentatif de la population considérée. L'auditeur doit toujours examiner soigneusement un échantillon empirique pour déterminer s'il constitue une base valable pour tirer des conclusions concernant la population dont il est issu.

4. Les phases de l'échantillonnage de contrôle

4.1. Pour les deux méthodes, empirique ou statistique, il peut être utile d'articuler le processus d'échantillonnage en quatre phases distinctes: programmation de l'échantillonnage, sélection

des opérations à vérifier; conduite du sondage; évaluation des résultats. Chacune de ces phases est brièvement traitée aux points suivants.

Programmation de l'échantillonnage

4.2. La première étape de la programmation de l'échantillonnage consiste à définir de manière précise la population à prendre en compte. Pour ce qui concerne les échantillons sélectionnés sur la base de méthodes mathématiques, il est important que la population soit homogène. Cela signifie que cette dernière doit être composée d'opérations de nature assez proche, traitées par des systèmes similaires ou communs et donc exposées au même risque. Il faut également définir les éléments visés par l'échantillonnage : il peut s'agir, par exemple, d'une opération, d'un solde de compte ou encore d'une unité monétaire.

4.3. Il est essentiel que l'auditeur définisse clairement l'objectif spécifique de contrôle que l'échantillonnage est censé atteindre. Il s'agit en l'occurrence de définir la notion d'erreur (pour le sondage de corroboration) et celle d'anomalie (pour les sondages de conformité).

4.4. C'est également au stade de la programmation qu'il faut déterminer la taille de l'échantillon. A cet égard, un facteur très important doit être pris en considération: la probabilité pour un échantillon d'être représentatif de la population en cause augmente avec sa taille. Toutefois, si le domaine contrôlé est considéré comme relativement peu important par rapport à l'ensemble des états financiers, l'auditeur peut décider d'accepter un risque d'échantillonnage plus élevé.

Sélection des opérations à vérifier

4.5. Tout au long de la procédure de sélection, l'auditeur doit régulièrement vérifier si l'échantillon retenu est vraiment représentatif de la population concernée. Cela est particulièrement important lorsque des méthodes de sélection empiriques sont appliquées, surtout si la sélection n'est pas effectuée au hasard.

4.6. L'auditeur doit se prémunir contre le risque de négliger une partie de la population lors de la sélection de l'échantillon. Par exemple, il est souvent nécessaire, particulièrement en milieu informatisé, de rapprocher le fichier utilisé pour la sélection de l'échantillon de la population telle qu'elle figure dans les comptes de l'entité, et de documenter ce rapprochement.

Conduite du sondage

4.7. Dans la mesure du possible, l'établissement d'un questionnaire type doit précéder la conduite du sondage. Cela peut s'avérer impossible dans des cas exceptionnels. En l'occurrence, des procédures supplétives doivent être mises en oeuvre pour obtenir des informations probantes équivalentes concernant les opérations sélectionnées.

4.8 L'auditeur doit choisir la période propice à la conduite du sondage. Cela est particulièrement vrai pour les sondages de conformité, dont l'objectif est généralement de vérifier si les contrôles ont bien fonctionné pendant une période donnée.

Évaluation des résultats

4.9 Lorsque des erreurs ou des anomalies sont mises en évidence, il convient d'en rechercher la cause et la nature pour permettre à l'auditeur d'apprécier leur incidence potentielle sur les états financiers contrôlés et sur le contrôle lui-même.

4.10 Après avoir évalué les erreurs et les exceptions relevées dans l'échantillon, l'auditeur doit déterminer "l'erreur ou le taux d'anomalie le plus probable" dans la population totale. Il y parvient en extrapolant à partir de "l'erreur/du taux d'anomalie connus" affectant l'échantillon.

4.11 La troisième étape consiste à déterminer, sur la base de l'extrapolation précitée, une marge d'erreur visant à tenir compte du risque d'échantillonnage[1]. Cette estimation de "l'erreur/du taux d'anomalie la/le plus élevé(e)" peut alors être comparée à l'erreur/au taux d'anomalie maximal(e) acceptable dans le cadre du contrôle. Si l'erreur/le taux d'anomalie probable excède le seuil tolérable, l'auditeur doit envisager:

. de demander à l'entité contrôlée d'examiner les erreurs/les anomalies relevées, ainsi que la probabilité d'existence d'erreurs/d'anomalies supplémentaires. Cela peut conduire à des ajustements concertés des états financiers;
. d'effectuer d'autres sondages en vue de réduire le risque d'échantillonnage et, en conséquence, la marge dont il a fallu tenir compte pour l'évaluation des résultats;
. mettre en oeuvre des procédures de contrôle supplétives pour obtenir un degré d'assurance plus élevé.

4.12 La combinaison de la conclusion des opérations d'échantillonnage et des résultats obtenus par le biais d'autres procédures de contrôle doit permettre à l'auditeur de porter un jugement sur le caractère acceptable ou inacceptable des états financiers et de rendre compte en conséquence.

4.13 Le diagramme de l'**ANNEXE 1** illustre cette procédure d'évaluation (appliquée aux résultats de sondages de corroboration).

5. Documentation

5.1 Tout au long du processus d'échantillonnage, l'auditeur est tenu de formuler de nombreux jugements. Il importe que ceux-ci soient soigneusement documentés (voir la ligne directrice n˚26 “Documentation”), pour que les responsables de la supervision puissent mettre en oeuvre des procédures d'examen.

6. Contrôle de la performance

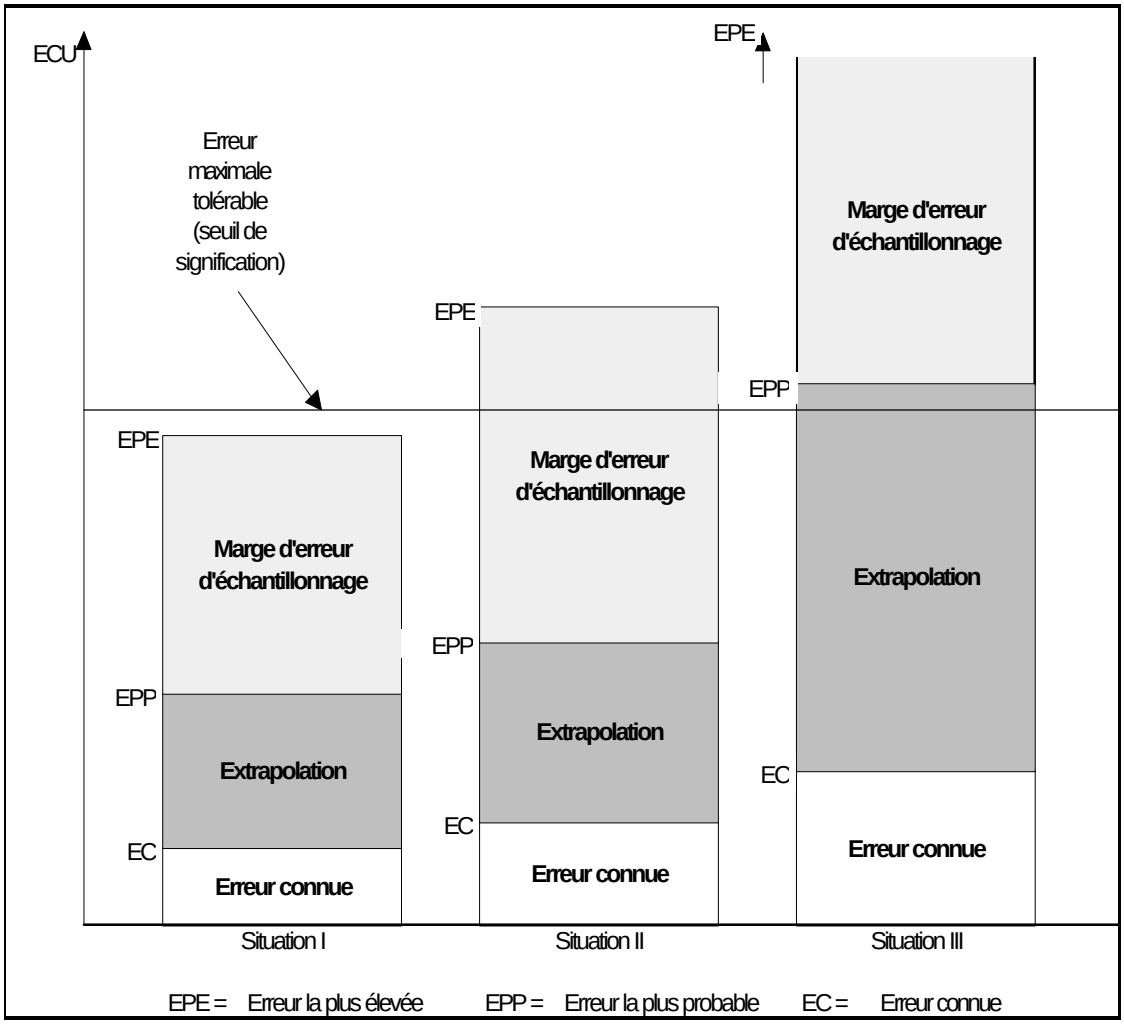
6.1. Il s'agissait, dans les points qui précèdent, d'exposer des lignes directrices concernant l'application de l'échantillonnage de contrôle à l'audit financier (y compris l'examen de la

---

(1) Comme cela a été indiqué au point 3.3., cette marge ne peut être calculée que lorsqu'une technique d'échantillonnage statistique est appliquée.

légalité et de la régularité). Il faut noter que l'échantillonnage est souvent utilisé pour obtenir des informations probantes dans le cadre de contrôles de la performance (voir la ligne directrice n˚41 “Contrôle de la performance”). Si les objectifs spécifiques de l'échantillonnage peuvent être différents pour ces deux types d'audit, les principes sous-jacents sont les mêmes.

ANNEXE 1: ÉVALUATION DES RÉSULTATS GLOBAUX DE SONDAGES DE CORROBORATION



Conclusions pouvant être tirées:

Situation I: L'erreur la plus élevée (EPE) est inférieure à l'erreur tolérable. Il s'agit d'un résultat acceptable.

Situation II: L'erreur la plus élevée (EPE) excède l'erreur tolérable, mais l'erreur la plus probable (EPP) est inférieure à l'erreur tolérable. Voir point 4.11.

Situation III: L'erreur la plus probable (EPP) est supérieure à l'erreur tolérable. Les états financiers sont inacceptables.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 24

PROCÉDURES ANALYTIQUES

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 L'explication fournie au point 86 des normes de contrôle recommande l'utilisation des procédures analytiques en ces termes:

"…L'ISC doit se doter de l'ensemble des méthodologies modernes, des technologies de l'informatique, des méthodes d'examen analytique, des échantillonnages statistiques et des instruments de contrôle des systèmes d'information automatisés."

Le point 160 de ces notes explicatives, de son côté, explique l'objectif des procédures analytiques dans le cadre du contrôle des états financiers:

"L'analyse des états financiers a pour objectif de s'assurer de l'existence des liaisons que l'on s'attend normalement à trouver entre les différents éléments des états financiers; elle doit permettre d'identifier les liens anormaux entre plusieurs comptes et les anomalies de tendances…"

1.2 Les procédures analytiques ont été définies comme suit[(1)]:

"Les procédures analytiques désignent l'analyse de tendances et de ratios significatifs, comprenant l'examen des variations et des examens de cohérence avec d'autres

---

(1) *Norme internationale d'audit 520,* point 3 (IFAC Handbook, 1996)

informations pertinentes ou qui présentent un trop grand écart par rapport aux montants prévisibles."

1.3 Par ailleurs, certaines des méthodes susceptibles d'être appliquées dans le cadre des procédures analytiques ont été précisées comme suit:[(2)]

"Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour réaliser les procédures susmentionnées. Elle vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées aux états financiers consolidés, aux états financiers de sous-groupes... et aux différents composants des informations financières. Le choix des procédures, des méthodes et du niveau d'application appartient à l'appréciation de l'auditeur."

2. Introduction

2.1 L'objectif de la présente ligne directrice est de fournir à l'auditeur externe ("auditeur") des activités de la Communauté européenne des instructions sur l'utilisation des procédures analytiques. Ces dernières aident l'auditeur à:

- comprendre l'organisme à contrôler et programmer les travaux de contrôle (points 3.1 - 3.9);
- mettre en oeuvre les procédures de sondage de corroboration (point 4.1 - 4.12); et
- procéder à la revue des résultats lors de la phase finale du contrôle (point 5.1 - 5.2).
- Les auditeurs peuvent utiliser les procédures analytiques dans le cadre des contrôles de la performance ainsi que de l'examen des états financiers. L'utilisation des procédures analytiques dans le cadre de ces contrôles de la performance est brièvement abordée au point 6.1.

Nature des procédures analytiques

2.2 Les procédures analytiques comprennent une variété de techniques utilisées par l'auditeur pour étudier les relations entre les données et pour vérifier leur plausibilité. Les données peuvent être non financières ou financières et peuvent provenir de sources internes ou externes. De façon générale, les procédures analytiques reviennent à examiner les chiffres repris dans les états financiers pour voir s'il existe une cohérence entre eux et s'ils correspondent à ce que l'auditeur sait de l'organisme et de ses activités.

2.3 L'auditeur peut appliquer des procédures analytiques lorsqu'il lui est permis de supposer qu'il existe des relations entre les postes figurant dans les états financiers ainsi qu'entre les postes figurant dans les comptes et des données non financières. Les procédures analytiques comprennent un ensemble de techniques spécifiques:

- l'étude des modifications des soldes comptables sur des périodes antérieures aboutissant à une prévision pour la période en cours (par exemple, le remboursement régulier d'un prêt sur x années);

---

(2) *Norme internationale d'audit 520*, point 6 (IFAC Handbook, 1996)

- la comparaison entre l'information financière et les résultats escomptés (par exemple, en examinant les variations des chiffres finals par rapport aux budgets et aux prévisions);
- l'étude des relations entre les soldes comptables sur une certaine période (par exemple, les intérêts dus ou exigibles au titre de prêts ou d'emprunts);
- les calculs permettant d'établir une prévision concernant un solde comptable donné (par exemple, a) en utilisant des données de source indépendante relatives aux effectifs et aux taux de rémunération moyens pour prévoir les coûts totaux de personnel pour la période en question; b) en utilisant des données provenant du monde agricole pour prévoir des paiements à l'hectare en faveur d'agriculteurs);
- l'étude des relations entre les informations financières et non financières, qui peut confirmer les connaissances que l'auditeur a acquises sur les premières ou bien attirer son attention sur des chiffres inhabituels ou imprévus reflétant des opérations sous-jacentes (par exemple a) le revenu des licences par rapport au nombre des licences; b) les droits d'importation par rapport aux données relatives aux importations physiques; c) les coûts de stockage agricole par rapport aux registres des stocks physiques).

2.4 Il existe trois grandes catégories de procédures analytiques: l'analyse de tendances, l'analyse de ratios et l'analyse prédictive. Ces procédures sont décrites dans l'**ANNEXE 1**. Les procédures prédictive fondées sur l'analyse des tendances ou sur celle des ratios trouvent leur plus grande utilité dans la phase de planification et dans celle de la revue finale, pour aider les auditeurs à mener à bien leurs travaux et à formuler une conclusion. Les procédures analytiques prévisionnelles sont le plus couramment employées pour obtenir des éléments probants dans le cadre de l'exécution des sondages de corroboration.

Possibilité d'utilisation des procédures analytiques

2.5 La mesure dans laquelle l'auditeur peut utiliser les procédures analytiques dépendra d'un certain nombre de facteurs, à savoir:

- la nature de l'organisme et de ses activités;
- la mesure dans laquelle les soldes comptables et les opérations peuvent être prévus avec une exactitude raisonnable;
- la connaissance de l'organisme acquise au cours des contrôles précédents;
- la disponibilité des informations, tant financières que non financières;
- la fiabilité des différentes formes d'informations disponibles; et
- la compatibilité et l'indépendance des informations provenant de différentes sources.

3. <u>Procédures analytiques appliquées au stade de la programmation</u>

3.1 Les auditeurs peuvent appliquer les procédures analytiques au stade de la programmation en vue de:

- confirmer et améliorer leur connaissance des activités de l'organisme;
- identifier les domaines présentant un risque d'audit potentiel;
- identifier toutes les opérations et/ou soldes comptables importants anormaux ou inhabituels; et

- contribuer à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de sondage de corroboration - y compris les procédures analytiques de corroboration.

3.2 Les connaissances que les procédures analytiques permettent à l'auditeur d'acquérir au stade de la programmation peuvent être utilisées pour étayer le reste de la procédure de planification et l'élaboration d'une approche pour l'examen de soldes spécifiques. Lorsque les procédures analytiques utilisées pour la planification font apparaître des écarts importants par rapport à ce que l'auditeur s'attend à trouver, celui-ci devra mettre en place des procédures spécifiques permettant de découvrir les causes de ces fluctuations.

3.3 Les procédures analytiques au stade de la programmation peuvent aussi comporter une analyse préliminaire des données disponibles, qui aidera l'auditeur à décider si les procédures analytiques de corroboration pourraient être utilisées pour apporter les éléments probants requis à un coût raisonnable. L'auditeur peut, par exemple, procéder à une première analyse des données pour évaluer leur structure et leur qualité et à une investigation portant sur de possibles relations entre différentes variables.

3.4 Normalement, l'auditeur examine des informations provenant de différentes sources, à la fois internes et externes à l'organisation, dans le cadre de l'exécution de procédures analytiques au stade de la programmation. À titre d'exemple, l'auditeur peut examiner des informations telles que:

- les états financiers des exercices antérieurs;
- des rapports externes pertinents, comme des rapports de performance ou des rapports statistiques;
- des informations non financières pertinentes, comme les chiffres relatifs aux effectifs, le nombre de demandes de paiement traitées;
- les états financiers périodiques, les rapports et autres analyses émanant de la direction de l'organisme et comparant les résultats de l'exercice en cours avec ceux des exercices précédents et avec les budgets et les prévisions de l'exercice en cours; et
- des données sur des ratios significatifs et sur les résultats par rapport aux objectifs de performance.

Le plus souvent, les auditeurs devraient être en mesure d'obtenir l'essentiel de ces informations auprès de la direction de l'organisme.

3.5 Le degré de sophistication et l'étendue des procédures analytiques appliquées au stade de la programmation relèvent de l'appréciation de l'auditeur et varient en fonction de la taille de l'organisme et de sa complexité, ainsi que de la disponibilité de l'information. Pour certains organismes, les procédures peuvent se limiter à l'examen des modifications des soldes comptables entre l'exercice précédent et l'exercice en cours. Dans d'autres organismes, les procédures peuvent comporter une analyse plus complète des états financiers mensuels ainsi que des comparaisons avec des données non financières.

3.6 Les procédures analytiques utilisées pour la planification devraient permettre une meilleure compréhension des activités de l'organisme. Ces procédures consistent à examiner:

- les soldes des comptes et les catégories d'opérations importantes figurant dans les états financiers;

- les budgets et les prévisions de l'organisme;
- les performances et les prévisions, sur la base d'entretiens avec les services financiers et opérationnels;
- les statistiques et autres informations relatives aux activités de l'organisme; et
- les résultats obtenus par rapport aux budgets et aux objectifs de performance.

3.7 Ces procédures aident l'auditeur à identifier les modifications intervenues dans les activités et les opérations de l'organisme qui peuvent affecter ses états financiers. Elles doivent également attirer son attention sur des domaines spécifiques nécessitant un examen particulier.

3.8 L'auditeur doit évaluer les procédures d'établissement du budget de l'organisme avant de trop se fier à elles. Il doit notamment prendre en compte les pressions qui peuvent s'exercer sur certains services pour que le budget soit respecté et le risque que les résultats soient manipulés, par exemple en imputant de façon erronée les dépenses entre différentes lignes budgétaires, pour faire en sorte que les crédits ne soient pas dépassés.

3.9 Il existe aussi d'autres procédures analytiques que l'auditeur peut appliquer dans le cadre de la programmation, ce sont l'établissement de profils et l'analyse de ratios. L'établissement de profils consiste à dresser la courbe des résultats à partir de la comptabilité mensuelle pour identifier les opérations anormales et les fluctuations inattendues qui nécessitent une explication. L'analyse des ratios peut également mettre en évidence des tendances inquiétantes. À titre d'exemples de ces techniques on peut citer les procédures suivantes:

- établir le pourcentage des engagements effectués par rapport au montant total des crédits d'engagement disponibles, pour vérifier le niveau d'exécution du budget (analyse des ratios);
- comparer les dépenses budgétaires effectives pour chaque mois aux chiffres du budget, ce qui peut faire apparaître qu'une partie importante des dépenses est encourue pendant une période de congé et, partant, indiquer l'existence possible d'un problème (établissement de profils).

4. <u>Procédures analytiques utilisées comme sondages de corroboration</u>

4.1 Lorsqu'il utilise des procédures analytiques pour obtenir des informations probantes, l'auditeur devrait tenir compte de l'objectif de contrôle pour lequel ces procédures sont appliquées, de la nature des soldes/opérations comptables contrôlés et de la qualité des données disponibles. L'auditeur doit savoir que les procédures analytiques sont plus fiables dans un environnement de contrôle fort, caractérisé par l'efficacité des contrôles internes et la qualité des données externes. Les procédures analytiques appliquées en tant que sondages de corroboration ont également davantage de chances d'être efficaces pour fournir des éléments probants sur le caractère exhaustif et la mesure des chiffres comptables mais, normalement, elles n'apportent pas de preuves quant à la légalité et la régularité des opérations ou la propriété des actifs et passifs enregistrés au bilan.

4.2 Seuls sont acceptables comme sources d'éléments probants pour les sondages de corroboration dans le cadre des audits financiers les tests qui supposent de prévoir un montant susceptible d'être utilisé en vue d'une comparaison par rapport à un solde

comptable réel. La gamme de tests de prévision va d'un simple calcul du solde comptable à une analyse de régression complexe. Au moment d'effectuer un test de prévision en vue d'obtenir des informations probantes de corroboration, l'auditeur devra:

- déterminer l'écart maximal acceptable auquel peut aboutir la procédure, en fixant un niveau de précision acceptable;
- comprendre la relation entre le solde comptable et les variables utilisées dans la prévision;
- confirmer la fiabilité des informations utilisées;
- calculer le montant prévu;
- identifier tout écart significatif entre le solde du compte et le montant prévu;
- examiner tous les écarts et obtenir des éléments probants; et
- évaluer les résultats.

Ce sont ces étapes qui sont examinées de façon approfondie dans les points suivants.

Fixation d'un niveau de précision

4.3 L'auditeur doit fixer un niveau de précision pour les procédures analytiques de corroboration. Cette précision est l'écart maximal entre la prévision de l'auditeur et le montant figurant dans les comptes, qui reste acceptable pour les besoins du test. Le champ dans lequel peut se situer le solde du compte est appelé zone de vraisemblance.

4.4 L'auditeur doit définir un écart tolérable (et, par là-même, la zone de vraisemblance) pour une procédure de corroboration avant d'établir une prévision concernant le solde du compte. L'écart tolérable représente le point de référence par rapport auquel les résultats des procédures analytiques substantives doivent être évalués. La méthode de calcul de cet écart doit prendre en compte l'importance du solde contrôlé. Plus celui-ci est élevé, plus l'écart tolérable devrait être faible en pourcentage du chiffre vérifié.

Compréhension de la relation

4.5 La compréhension par l'auditeur de la relation entre le solde du compte prévu et d'autres variables est l'élément décisif pour l'efficacité des procédures analytiques de corroboration. La relation doit être appréhendée sous les angles suivants:

- **Plausibilité** - L'auditeur doit s'assurer que la relation présumée est plausible. Il est par exemple raisonnable de supposer qu'il existe une relation entre les effectifs et le coût total des rémunérations. En revanche, il ne serait pas nécessairement raisonnable de supposer l'existence d'une relation entre les effectifs et les autres coûts de fonctionnement.
- **Pertinence** - Une variable particulière peut être soumise à plusieurs influences. L'auditeur doit s'assurer que toutes ces influences, ou au moins les principales, sont intégrées dans le modèle utilisé pour la prévision. Un simple calcul du coût des rémunérations fondé sur les chiffres contrôlés des exercices précédents, les modifications du nombre des employés et les augmentations moyennes des salaires ne

serait pas approprié, par exemple, lorsqu'il y a eu des changements importants dans la répartition des effectifs selon les grades d'un exercice à l'autre.

- **Cohérence** - On ne peut partir du principe de la pérennité des relations observées dans le passé. Ainsi, les relations entre les soldes qui ont été relativement stables pendant les exercices précédents peuvent se modifier par suite de changements au niveau des activités. L'auditeur devrait examiner la possibilité de modifications dans les relations, lorsqu'il met au point les procédures analytiques de corroboration.
- **Fréquence des mesures** - Plus les mesures d'un ensemble de variables sont fréquentes et plus la qualité de l'information sur la relation entre les variables s'accroît.
- **Indépendance des données sources** - Les éléments probants provenant des procédures analytiques de corroboration sont très limités, si deux variables, provenant l'une et l'autre de la même source, sont comparées. La procédure est seulement efficace si des informations émanant de différentes sources sont utilisées.

Fiabilité des informations utilisées

4.6 Avant d'accorder sa confiance aux résultats des procédures analytiques utilisées comme sondages de corroboration, l'auditeur doit obtenir des preuves pertinentes et raisonnables de la fiabilité des informations utilisées. Il doit examiner si:

- l'information a été vérifiée dans le cadre de procédures de contrôle;
- l'information a été générée en dehors du service comptable/financier (par exemple, par une source externe);
- le système utilisé pour générer l'information a été soumis à des contrôles internes efficaces.

Identification des écarts significatifs

4.7 L'écart entre le montant prévu et le montant comptabilisé est significatif s'il dépasse l'écart acceptable (c'est-à-dire que la prévision se situe en dehors de la zone de vraisemblance). Un écart inférieur à l'écart acceptable peut quand-même être significatif si l'une ou l'autre des conditions suivantes s'appliquent:

- il est inférieur à l'écart acceptable de façon seulement marginale;
- il pourrait changer un excédent en déficit ou vice-versa;
- il pourrait entraîner une surconsommation de crédits;
- il est important si l'on mesure la performance par rapport à un objectif. De tels écarts peuvent être particulièrement significatifs s'ils concernent le paiement de primes de rendement.

Analyse des écarts et obtention d'éléments probants

4.8 Lorsque les procédures analytiques de corroboration mettent en évidence des écarts significatifs entre les montants prévus et les montants comptabilisés, il est essentiel que l'auditeur recherche leur cause en analysant les explications obtenues. Toutes ces explications doivent être documentées et étayées par des éléments probants . Il convient de

ne tirer aucune assurance des procédures analytiques de corroboration si des écarts importants ne peuvent être justifiés par des explications convenables et des éléments probants.

4.9 L'auditeur devrait être conscient du fait que des écarts significatifs peuvent apparaître pour les raisons suivantes:

- erreurs au niveau du montant comptabilisé;
- simplifications ou erreurs dans les suppositions de l'auditeur;
- variables importantes non intégrées dans le modèle de prévision.

L'auditeur doit toujours examiner dans quelle mesure des erreurs au niveau des suppositions ou des variables sur lesquelles se fonde la prévision peuvent expliquer des écarts significatifs. Lorsque l'auditeur identifie des erreurs ou des omissions dans le modèle de prévision, il peut se révéler nécessaire de réviser celui-ci.

4.10 Lorsqu'il recherche les causes des écarts significatifs mis en évidences par les procédures analytiques de corroboration, l'auditeur doit tout d'abord demander des explications à la direction de l'entité contrôlée, explications qui doivent être quantifiées et documentées. L'auditeur doit faire en sorte que la totalité de l'écart entre le montant prévu et le montant comptabilisé fasse l'objet d'investigations et soit expliquée.

4.11 L'auditeur utilise son jugement et son expérience pour décider si les explications de la direction sont à l'évidence acceptables, quels éléments probants sont nécessaires et auprès de qui il sera possible de les obtenir. L'auditeur doit également s'assurer que les explications et les éléments probants obtenus sont raisonnables et cohérents, en fonction des connaissances qu'il a acquises sur l'organisme.

Évaluation des résultats

4.12 Si l'écart ne peut être expliqué ni corroboré de façon suffisante, l'auditeur doit normalement opérer des vérifications par sondages détaillées des opérations, pour obtenir l'assurance nécessaire. Un tel cas peut indiquer la présence d'une erreur significative dans le solde du compte ou la catégorie d'opérations.

5. Procédures analytiques utilisées au stade de la conclusion du contrôle

5.1 Au moment d'achever le contrôle et de formuler une conclusion générale indiquant si les états financiers dans leur ensemble correspondent à ce qu'il sait des activités de l'organisme, l'auditeur doit appliquer les procédures analytiques. Celles qui sont utilisées au stade de la conclusion du contrôle sont souvent les mêmes que celles qui sont utilisées au stade de la programmation du contrôle.

5.2 Il est important que les auditeurs lisent les états financiers finals (y compris les notes) et examinent si:

- les éléments probants réunis concernant des soldes inhabituels ou imprévus identifiés au stade de la programmation ou pendant le contrôle sont suffisants;

- il existe des soldes ou des relations inhabituels ou imprévus qui n'ont pas été auparavant identifiés;
- à la lumière de ce qu'ils savent, les états financiers de l'exercice en cours sont vraisemblables par rapport à ceux de l'exercice précédent.

Ce faisant, l'auditeur doit décider si une quantité suffisante d'éléments probants a été obtenue pour étayer l'opinion sur les états financiers.

6. L'utilisation des procédures analytiques dans le contrôle de la performance

6.1 Les procédures analytiques peuvent être largement utilisées au stade de la programmation des contrôles de la performance et comme moyens d'obtenir des éléments probants. Par exemple, l'analyse des coûts sur une certaine période peut aider l'auditeur à identifier des domaines où le caractère économique de la gestion est médiocre, ce qui nécessite un examen plus approfondi pendant le contrôle. L'utilisation de techniques de références (comparant les coûts de la performance de l'entité contrôlée à ceux d'autres organismes similaires) et l'analyse des indicateurs de performance représentent généralement des formes admises de procédures analytiques utilisées dans le cadre de certains contrôles de la performance pour obtenir des éléments probants. Pour de plus amples instructions, se reporter à la ligne directrice n°41 "Contrôle de la performance".

Annexe 1 - Types de procédures analytiques

Analyse de tendances

L'analyse de tendances est l'analyse des changements intervenus dans la position d'un compte ou une ligne des états financiers donnés au cours des exercices comptables écoulés. Il est possible d'utiliser, au stade de la programmation ou de la revue, une approche diagnostique par laquelle l'auditeur compare simplement le montant constaté pour l'année en cours avec la tendance antérieure afin de déterminer si ce montant s'écarte manifestement de la tendance.

Une approche prédictive peut être suivie à des fins de corroboration, et l'auditeur cherchera alors à prévoir, en se fondant sur la tendance, un montant pour l'année en cours.

Il existe un certain nombre de techniques d'analyse de tendances. Des techniques complexes peuvent livrer des prévisions plus exactes et se prêter tout particulièrement aux sondages de corroboration. Cependant, la complexité des techniques allant en augmentant, leur application demande en règle générale un effort de contrôle accru. Il convient de trouver un équilibre entre le coût et les avantages de chaque technique. Les techniques d'analyse de tendances comprennent :

- des méthodes graphiques;
- des comparaisons d'exercice à exercice;
- des moyennes pondérées;
- des moyennes mobiles;
- l'analyse chronologique;
- des techniques à variables multiples telles que l'analyse de régression.

Les méthodes graphiques et les comparaisons d'exercice à exercice conviennent davantage aux stades de la planification et de la revue du contrôle.

Analyse des ratios

On appelle analyse des ratios toute méthode consistant à comparer des relations pertinentes entre les chiffres des états financiers. Cette méthode a pour résultat d'isoler des relations habituelles ou stables (sur une certaine période) existant entre des soldes de comptes. L'analyse des ratios se révèle particulièrement utile lorsque ceux-ci peuvent être calculés pour un nombre d'années suffisant, permettant ainsi de repérer et d'évaluer correctement les tendances.

Les deux méthodes d'analyse des ratios les plus fréquemment utilisées sont:

- l'indexation sur une base commune; et
- l'analyse des ratios financiers.

L'indexation sur une base commune

L'indexation sur une base commune consiste à comparer les postes de recettes et de dépenses au total des postes de recettes ou bien les postes du bilan au total de l'actif, en comparant par exemple les intérêts perçus ou versés aux prêts et aux emprunts. Elle est particulièrement utile si l'on souhaite comparer d'un exercice à l'autre les postes de recettes et de dépenses aux recettes totales.

L'analyse des ratios financiers

L'analyse des ratios financiers consiste à comparer les soldes composant les états financiers afin de saisir la corrélation existant entre ces soldes et de contribuer à identifier les changements intervenus pendant un certain temps dans cette relation. La recherche des relations existant entre les soldes des comptes peut aider les auditeurs à comprendre les informations contenues dans les états financiers.

L'auditeur peut utiliser une large gamme de ratios financiers en fonction de la nature de l'organisme et de ses états financiers. La marge bénéficiaire brute (résultat d'exploitation rapporté aux ventes), la rotation des stocks (coût des ventes rapporté à la valeur des stocks), et le délai moyen de recouvrement des créances (créances rapportées au total des ventes à crédit) sont trois ratios importants habituellement examinés dans une entreprise commerciale. Certains ratios financiers consistant dans la mesure de l'actif à court terme d'une entité rapporté à son passif à court terme peuvent constituer une mesure utile de sa capacité à remplir ses obligations à court terme, et peuvent attirer l'attention sur des problèmes de liquidités.

L'analyse des ratios peut se révéler une technique efficace, si toutefois les conditions suivantes sont réunies :

- les ratios à comparer sont calculés en utilisant toujours la même méthodologie;
- les chiffres des différentes opérations et/ou des différents soldes entrant dans le ratio à comparer sont calculés en utilisant les mêmes politiques comptables;
- le ratio est supposé relativement stable d'un exercice à l'autre.

Analyse prédictive

L'analyse prédictive est une procédure analytique qui utilise des calculs ou des séries de calculs permettant, par l'utilisation de données financières et d'exploitation pertinentes, d'élaborer une prévision de montant fondée sur la compréhension des relations plausibles existantes.

L'analyse prédictive est habituellement la procédure analytique la plus efficace. Toutefois, son efficacité dépend des facteurs suivants :

- le caractère plausible des relations identifiées;
- la prise en considération des indicateurs prévisionnels pertinents;
- la non-prise en compte des indicateurs prévisionnels non pertinents;

- l'utilisation de données d'exploitation non financières ainsi que de données externes ou de données financières pertinentes.

Exemples de contrôles prédictifs

Les contrôles prédictifs peuvent, par exemple, être utilisés par l'auditeur aux fins de vérifier l'exactitude et le caractère exhaustif des dépenses salariales. L'auditeur peut employer des techniques simples de modélisation ou des méthodes statistiques plus complexes afin d'élaborer une prévision en fonction de la nature et de la qualité des informations disponibles.

i) **Approche de modélisation simple**. Une approche de modélisation en vue de prévoir des dépenses salariales peut se révéler efficace lorsque des données fiables concernant les effectifs et les grades sont fournies par des systèmes de gestion du personnel indépendants des données concernant les salaires. Pour obtenir une première approximation, l'auditeur peut tenter de prévoir le total des coûts salariaux pour la période concernée en multipliant les effectifs de chaque grade par la valeur médiane de l'échelle des salaires du grade. Cependant, cette méthode ne tient pas compte des effectifs de chaque grade en différents points de l'échelle des salaires. L'auditeur peut éventuellement utiliser des informations sur le temps passé dans chaque grade, en vue d'affiner la procédure en utilisant un salaire moyen pondéré pour chaque grade, de préférence à la valeur médiane de chaque échelle. D'autres ajustements peuvent prendre en considération d'autres variables, telles que les primes annuelles de performance, qui peuvent également être significatives par rapport à la valeur totale du compte examiné.

ii) **Méthodes statistiques formelles**. Lorsque l'auditeur dispose de données historiques de bonne qualité sur les dépenses salariales et sur les variables prédictives pertinentes, il peut se révéler utile d'employer des techniques statistiques formelles telles que la régression multiple. Par exemple, l'auditeur peut disposer de données fiables sur les dépenses salariales mensuelles et des chiffres mensuels correspondants pour les effectifs moyens du personnel employé au cours des dernières années. Il lui est alors possible de développer un modèle statistique pour la prévision des dépenses salariales en termes d'effectifs et de temps, et d'utiliser ce modèle pour donner, à partir des effectifs correspondants, une prévision des dépenses pour l'exercice en cours.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 25

UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES AUDITEURS ET D'EXPERTS

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 Le point 132 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

"L'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés."

Selon l'explication relative à cette norme (point 134):

"Pour organiser un contrôle, un auditeur doit:
...
(g) examiner l'audit interne de l'unité contrôlée ainsi que son programme de travail;

(h) évaluer jusqu'à quel point il est possible de faire confiance aux autres auditeurs, chargés, par exemple, de l'audit interne".

1.2 Le point 152 des normes de contrôle de l'INTOSAI, stipule en outre que:

"Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlés, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable."

2. Champ d'application de la présente ligne directrice

2.1 La présente ligne directrice porte sur l'utilisation, par les ISC européennes, des travaux d'autres auditeurs et d'experts:

- par travaux d'autres auditeurs, on entend les travaux effectués par les auditeurs internes de l'unité contrôlée et les auditeurs externes de parties tierces (tels que les auditeurs externes des opérateurs économiques établissant des relations avec l'entité contrôlée, y compris, le cas échéant, les ISC de pays n'appartenant pas à l'Union européenne). Les relations entre les institutions supérieures de contrôle de la Communauté européenne ne font, quant à elles, pas l'objet de la présente ligne directrice;

- par travaux d'experts, on entend les travaux effectués par des professionnels autres que des auditeurs. Il peut s'agir d'experts recrutés directement par l'ISC, de consultants recrutés par l'unité contrôlée ou d'experts travaillant sur une base indépendante (p.ex. des chercheurs). Les experts peuvent être (par exemple):

  - économistes;
  - juristes;
  - architectes, experts en estimations, ingénieurs de construction ou experts en assurances;
  - statisticiens;
  - spécialistes en sciences humaines ou en sondages d'opinion;
  - experts scientifiques, techniques ou industriels;
  - conseillers en gestion.

3. Introduction

3.1 Les travaux d'autres auditeurs et d'experts peuvent être utilisés de trois manières dans le contexte des contrôles effectués par les ISC:

- dans la phase de programmation des contrôles, les rapports élaborés par d'autres auditeurs ou par des experts sont susceptibles de fournir des informations à l'auditeur sur les éventuels points forts ou points faibles des systèmes de contrôle interne et, le cas échéant, sur l'historique d'erreurs graves détectées dans le champ de contrôle concerné;
- dans la phase d'exécution des sondages, les travaux effectués par d'autres auditeurs ou par des experts peuvent être utilisés pour fournir une partie des informations probantes estimées nécessaires à la réalisation des objectifs du contrôle. L'utilisation des travaux d'autres auditeurs peut éventuellement permettre de réduire la quantité de travail à effectuer par l'ISC et ainsi rendre disponibles pour d'autres tâches de contrôle les ressources correspondantes;
- lors de la conclusion du contrôle, les rapports d'autres auditeurs ou d'experts peuvent apporter des informations corroborant ou remettant en question les résultats obtenus ou les conclusions provisoires tirées par l'auditeur sur la base des informations probantes recueillies durant la phase d'exécution des sondages.

La présente ligne directrice traite largement de l'utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts au stade de l'exécution des sondages comme moyen d'obtenir les informations probantes nécessaires. Cet aspect est traité aux points 6 à 8 ci-dessous. Il convient toutefois, auparavant, d'examiner brièvement l'utilisation des travaux d'autres auditeurs ou

d'experts au stade de la programmation (point 4) et au stade de la conclusion du contrôle (point 5).

3.2 Les ISC peuvent fréquemment s'appuyer sur les travaux des **auditeurs internes**, ce qui leur permet de réduire le nombre de vérifications approfondies à effectuer par elles-mêmes. Cela suppose souvent une planification et une coopération étroite intervenant avant ou dès le début des travaux. Si une évaluation préliminaire de l'audit interne a donné des résultats positifs (voir points 7.3-7.5 ci-dessous), l'ISC a ainsi la possibilité d'examiner avec l'auditeur interne dans quelle mesure le programme de travail de l'audit interne pourrait être adapté afin de mieux tenir compte des besoins du contrôle externe. Cela peut permettre notamment de réduire les cas de double emploi et d'élargir les possibilités pour l'ISC d'utiliser les travaux de l'audit interne.

4. Utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts au stade de la programmation

4.1 Les travaux effectués par d'autres auditeurs ou par des experts peuvent s'avérer utiles à l'auditeur au stade de la programmation. Il convient toutefois d'être prudent dans leur utilisation. S'il est vrai que l'auditeur peut, dans le cadre de la planification, tenir compte des rapports établis par d'autres auditeurs ou par des experts, il/elle n'en devra pas moins toujours apprécier la fiabilité et le caractère approprié de ces rapports avant d'en déterminer l'incidence sur les contrôles par sondages à effectuer. L'auditeur devra notamment s'assurer que l'autre auditeur ou l'expert ayant effectué les travaux en question était indépendant à l'égard de l'unité ou de l'activité contrôlée et a effectué son travail de manière objective. L'auditeur doit, en outre, vérifier si les objectifs des travaux et les méthodes utilisées par l'autre auditeur sont suffisamment proches de ceux applicables à la tâche de contrôle concernée, si les conclusions tirées par l'autre auditeur ou l'expert sont fondées sur des informations suffisamment probantes et si cet autre auditeur ou expert possédait les compétences professionnelles et techniques requises.

5. Utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts au stade de la conclusion du contrôle

5.1 L'auditeur peut se sentir conforté lorsque les travaux d'autres auditeurs ou d'experts corroborent les conclusions ou les résultats de l'audit effectué par l'ISC. Mais les conclusions de ces autres auditeurs ou experts ne sauraient en aucun cas remplacer les informations probantes suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable[(1)] que l'auditeur doit obtenir pour atteindre les objectifs du contrôle.

5.2 Lorsque des divergences existent entre les résultats ou les conclusions des travaux de l'ISC et ceux figurant dans le rapport d'un autre auditeur ou d'un expert, cela peut indiquer une insuffisance soit dans les travaux de l'ISC soit dans ceux de l'autre auditeur ou de l'expert. Par ailleurs, des divergences apparentes peuvent exister parce que les objectifs des travaux effectués par les deux parties étaient en fait différents. Dans la mesure du possible et du raisonnable en termes de coût, l'auditeur doit:

- rechercher les raisons de ces divergences;

---

(1) Voir la ligne directrice n°13 "Informations probantes et méthode de contrôle".

- réexaminer si l'analyse et l'interprétation des informations probantes recueillies sont précises et raisonnables.

5.3 Lorsque les résultats ou les conclusions des autres auditeurs ou des experts ne concordent pas avec ceux de l'ISC et que les rapports de ces auditeurs ou de ces experts se trouvent ou sont susceptibles d'être mis à la disposition de l'unité contrôlée, il est possible que celle-ci conteste les résultats ou les conclusions de l'ISC.

6. Obtention d'informations probantes sur la base des travaux des autres auditeurs

Objectif

6.1 Les travaux d'autres auditeurs peuvent être utilisés pour obtenir une partie des informations probantes nécessaires à la réalisation des objectifs de la tâche de contrôle. Cela permet notamment de réduire les ressources en personnel de l'ISC nécessaires à l'exécution de la tâche, d'éviter la duplication inutile des travaux et de réduire autant que possible la gêne causée à l'unité contrôlée.

Conditions d'utilisation des travaux d'autres auditeurs en tant qu'informations probantes
---

6.2 Lors de l'utilisation des travaux d'autres auditeurs ou d'experts, l'ISC doit prendre soin de:

- vérifier si elle possède une connaissance suffisante du champ du contrôle, lui permettant de procéder à une évaluation dûment fondée de l'impact des travaux des autres auditeurs ou des experts;
- déterminer si ces autres auditeurs ou experts possèdent les compétences professionnelles requises pour la tâche de contrôle en question;
- examiner si les travaux des autres auditeurs ou des experts sont de bonne qualité et si leurs méthodes de travail sont adaptées aux buts de l'ISC dans le contexte des objectifs de la tâche de contrôle en question.

6.3 Les relations entretenues par l'ISC avec les autres auditeurs et les experts peuvent être complexes. Il peut s'avérer difficile de procéder aux évaluations nécessaires pour pouvoir utiliser leurs travaux en tant qu'informations probantes. C'est pourquoi il convient d'aborder ce problème au stade de la programmation des travaux, de sorte que d'autres procédures de contrôle puissent être envisagées afin d'assurer l'obtention d'informations probantes suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable, s'il s'avère que l'utilisation de ces travaux n'est pas possible.

6.4 L'auditeur qui utilise les travaux d'autres auditeurs ou d'experts en tant qu'informations probantes doit tenir compte des données mentionnées aux points 6.2 - 6.3 ci-dessus, non seulement au stade de la programmation du contrôle, mais aussi lors de l'analyse et de l'interprétation des résultats de ces travaux. L'auditeur doit, en outre, tenir compte de l'impact qu'auront les résultats des travaux d'autres auditeurs ou d'experts sur l'opinion qui sera exprimée. Lorsque ces résultats ont une incidence significative sur l'opinion, l'auditeur de l'ISC devrait normalement les discuter avec les autres auditeurs ou experts

concernés et déterminer s'il est nécessaire qu'il effectue lui-même des sondages supplémentaires.

6.5 Tous les aspects de l'utilisation des travaux d'autres auditeurs ou d'experts mentionnés aux points 6.2 - 6.4 ci-dessus doivent être pleinement documentés dans le dossier de travail (pour plus de précisions voir la ligne directrice n°26 "Documentation").

7. Considérations particulières concernant les travaux des auditeurs internes

Définition

7.1 On appelle "audit interne" l'activité d'évaluation au sein d'une unité contrôlée et pour les besoins de celle-ci. Ses fonctions consistent, entre autres, à examiner, évaluer et suivre la qualité et l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne. Dans le contexte communautaire, l'"audit interne" peut englober des fonctions spécialisées telles que celles exercées par le contrôleur financier.

7.2 Le rôle de l'audit interne est déterminé par les responsables de l'unité concernée, et ses objectifs peuvent donc différer de ceux poursuivis par l'auditeur externe. Des chevauchements sont toutefois possibles dans le type et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs interne et externe.

Comprendre, évaluer et promouvoir l'audit interne

7.3 L'auditeur de l'ISC doit appréhender la structure et le fonctionnement de l'audit interne et effectuer une évaluation préliminaire des travaux de ce dernier. Pour ce faire, l'auditeur doit avoir le libre accès aux rapports et aux documents de travail de l'auditeur interne.

7.4 L'évaluation préliminaire de l'audit interne devrait normalement couvrir les aspects suivants:

- sa position dans l'unité: le niveau hiérarchique auquel l'auditeur interne doit rendre compte et les mesures prises par les responsables à la suite des rapports établis par lui; les éventuelles restrictions ou contraintes imposées à l'auditeur interne (en particulier dans ses contacts avec l'auditeur externe);
- l'étendue de ses travaux;
- ses compétences techniques, y compris le recrutement, la formation, l'expérience et les qualifications professionnelles des agents de l'audit interne;
- la conduite de ses travaux: il s'agit notamment de voir si la programmation, la supervision, la vérification et la documentation des travaux de l'audit interne sont adéquates et s'il existe des manuels d'audit, des programmes de travail et des documents de travail appropriés.

7.5 En l'absence d'audit interne ou bien dans les cas où l'évaluation préliminaire de l'audit interne a fait apparaître des insuffisances, l'auditeur de l'ISC doit envisager de porter ces déficiences à l'attention des responsables de l'unité contrôlée[(2)].

Utilisation des travaux de l'audit interne en tant qu'informations probantes dans le cadre du contrôle externe

---

7.6 Les observations formulées aux points 6.2 - 6.3 et 7.3 - 7.4 ci-dessus s'appliquent en matière d'utilisation des travaux de l'audit interne en tant qu'informations probantes dans le cadre du contrôle externe. L'auditeur de l'ISC doit en outre:

- déterminer si les informations probantes obtenues par l'intermédiaire de l'audit interne sont adaptées, qualitativement et quantitativement, aux besoins particuliers de l'ISC, compte tenu du fait que les objectifs poursuivis peuvent être différents. L'auditeur de l'ISC sera, à ce propos, normalement conduit à examiner la nature, les délais et l'étendue des travaux de l'audit interne;
- examiner si les conclusions tirées par l'audit interne sont appropriées au regard des informations probantes qui ont été recueillies;
- vérifier si tous les cas d'exception et d'anomalie constatés par l'audit interne ont été dûment résolus.

7.7 Dans certains cas, des accords écrits sont passés entre l'ISC et les unités contrôlées afin de garantir que l'ISC pourra utiliser de façon optimale les travaux d'auditeurs internes.

8. Considérations particulières concernant le recours à des experts

Objectif

8.1 Le recours à des experts a pour objectif de fournir à l'équipe de contrôle des connaissances ou des compétences techniques indispensables pour la réalisation des objectifs du contrôle, dont l'équipe de contrôle ne pourrait pas disposer autrement. D'une manière générale, les experts sont directement recrutés par l'ISC sur une base contractuelle et sont choisis par l'équipe responsable de la tâche de contrôle.

Conditions de recrutement des experts et d'utilisation de leurs services

---

8.2 Le recours à des experts a pour but d'aider l'équipe de contrôle à obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable permettant d'atteindre les objectifs des travaux de contrôle. Pour ce faire, les conditions suivantes doivent être remplies:

---

(2) Dans de nombreux cas, l'auditeur de l'ISC peut être amené à fournir des conseils aux responsables concernant des améliorations à apporter à l'audit interne (par exemple, recommandations en matière de programmes de formation et de rapports). Tout cela doit, néanmoins, être fait de manière que l'indépendance de la fonction d'audit externe ne soit jamais compromise.

- l'étendue et la nature des travaux de l'expert ainsi que les modalités de présentation de ses rapports doivent être clairement définies, et ce dès que possible: c'est une condition fondamentale si l'on veut désigner un expert possédant les connaissances et les compétences techniques requises;
- l'ISC doit s'assurer de l'indépendance de l'expert à l'égard de l'unité contrôlée (généralement cela signifie que les services de l'expert n'ont pas été utilisés récemment par elle ou par un organisme avec lequel elle est liée). Les ISC devront également, le cas échéant, examiner si la nature et l'étendue d'autres travaux entrepris par l'expert sont susceptibles de compromettre son indépendance (par exemple, lorsque l'expert dépend largement de contrats avec un tiers, alors que les intérêts de celui-ci et le domaine à étudier par l'expert pour le compte de l'ISC peuvent se chevaucher);
- l'auditeur doit s'assurer de la compétence professionnelle de l'expert, de l'objectivité des travaux effectués par celui-ci, de l'adaptation de ses méthodes de travail et du caractère suffisant, pertinent et raisonnable en termes de coût d'obtention des informations probantes recueillies par lui. Au besoin, l'auditeur devrait effectuer des tests complémentaires pour obtenir cette assurance.

L'expert n'ayant pas nécessairement une expérience en matière de contrôle, les conditions susmentionnées impliquent que son activité soit étroitement encadrée et orientée par le chef d'équipe responsable de la tâche de contrôle. Pour ce faire, il convient de définir de manière précise le mandat qui lui est confié.

8.3 Le rapport publié après l'exécution d'une tâche de contrôle dans le cadre de laquelle il y a eu recours à un expert demeure un rapport de l'ISC. Le rôle de l'expert est, d'une manière générale, d'aider l'équipe de contrôle dans l'exécution de ses tâches, celle-ci demeurant responsable de l'élaboration de l'opinion et de sa présentation à l'ISC. Il n'est donc, en général, pas opportun de faire spécifiquement référence à l'opinion d'un expert dans un rapport d'audit.

Confidentialité

8.4 Les experts auxquels les ISC font appel doivent en général observer des règles de confidentialité. Les auditeurs qui travaillent avec des experts doivent se familiariser avec ces règles et être prêts à les expliquer aux experts en cas de besoin. Il peut être utile d'insérer systématiquement des clauses de confidentialité dans les contrats de travail des experts.

9. Autres documents disponibles

9.1 Le Comité du secteur public de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC)[3] a publié en octobre 1994 son Étude n° 4, intitulée "L'utilisation des travaux d'autres auditeurs - le point de vue du secteur public". Cette étude fournit un certain nombre d'indications supplémentaires auxquelles le lecteur de la présente ligne directrice pourra se référer avec profit.

---

[3] International Federation of Accountants, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY 10017, USA

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 26

DOCUMENTATION

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 L'explication fournie au point 156 des normes de contrôle de l'INTOSAI se lit comme suit:

"Les auditeurs devraient rassembler dans leurs dossiers de travail suffisamment de documents ayant valeur probante, notamment en ce qui concerne la base de la programmation, les domaines vérifiés, le travail accompli et les constatations résultant de l'audit".

2. Les avantages d'une documentation suffisante

2.1. Une documentation suffisante permet aux institutions supérieures de contrôle (ISC) d'améliorer leur efficience et leur efficacité en ce sens qu'elle:

a) facilite la programmation;

b) récapitule les faiblesses, les erreurs et les irrégularités constatées lors du contrôle;

c) confirme et étaye les jugements, avis et rapports de l'auditeur;

d) constitue une source d'information pour l'élaboration des rapports ou des réponses aux demandes de l'entité contrôlée ou de toute autre partie, et permet de conserver des traces des travaux effectués tout en constituant une base de référence pour le futur;

e) fait apparaître la conformité par rapport aux normes de contrôle et aux lignes directrices en la matière, ainsi que par rapport aux procédures internes de l'ISC;

f) étaye (ou fournit un moyen de défense contre) les réclamations, les actions en justice et autres procédures légales;

g) contribue au perfectionnement professionnel de l'auditeur, dont elle constitue une preuve;

h) facilite l'examen, la supervision et la détermination du degré de fiabilité (voir ci-après).

2.2. Une documentation suffisante est particulièrement importante pour l'examen, la supervision et la détermination du degré de fiabilité, et cela pour les raisons suivantes:

a) elle aide le superviseur à:

. déterminer si les objectifs du contrôle ont été atteints;
. s'assurer que les travaux qu'il a délégués ont été correctement effectués;
. évaluer les jugements formulés par l'auditeur dans le cadre du contrôle et à identifier les domaines nécessitant le cas échéant un travail supplémentaire pour l'obtention d'informations probantes en vue d'aboutir à des conclusions ou à la présentation de recommandations;
. exécuter de manière plus efficiente et plus efficace les tâches d'examen des dossiers de travail relatifs au contrôle et de supervision des auditeurs.

b) elle fournit la base des contrôles indépendants de garantie de la qualité (voir la ligne directrice n˚51 "Assurance de la qualité").

3. La teneur des dossiers de travail

3.1. Toutes les phases du contrôle doivent être soigneusement documentées, de même que les observations et les conclusions qui en découlent. Ces documents constituent les dossiers de travail.

3.2. Les dossiers de travail constituent, pour l'auditeur, le principal document récapitulatif des travaux effectués et des conclusions tirées dans les domaines importants. Les dossiers de travail montrent la diligence de l'auditeur et l'aident à conduire et à dominer le contrôle.

3.3. Les dossiers de travail constituent un support essentiel du contrôle. Toutes les phases du contrôle, depuis la programmation de base jusqu'à l'élaboration du projet définitif de rapport, doivent figurer dans les dossiers de travail. Chaque ISC doit élaborer ses propres techniques d'établissement, d'examen et de classement des dossiers de travail, généralement fondées sur sa propre expérience, ses besoins et son environnement particuliers.

3.4. Il n'est pas possible de prévoir ce qui doit ou ne doit pas figurer dans les dossiers de travail. Toutefois, d'une manière générale, un dossier de travail est bien documenté s'il est suffisamment exhaustif et détaillé pour permettre à un auditeur expérimenté n'ayant pas participé antérieurement au contrôle de déterminer avec précision la nature du travail accompli pour étayer les conclusions.

3.5. Les dossiers de travail doivent posséder une série de qualités physiques telles que la clarté, la lisibilité, l'exhaustivité, la pertinence, la précision, la concision, la netteté et la

compréhensibilité. En cas d'utilisation d'informations probantes d'origine informatique, l'identification de l'origine, de la teneur et de la localisation doit être adéquate.

3.6. Les dossiers de travail doivent être programmés et, dans de nombreux cas, structurés dès le début du contrôle. Les dossiers de travail des années antérieures, s'ils existent, pourraient servir de guide.

3.7. L'auditeur doit utiliser des signes indiquant l'origine des données (etc.), les comparaisons, son accord et le traitement. Dans certaines ISC, des signes conventionnels ont été établis à cet effet. Si ce n'est pas le cas, ou si l'auditeur utilise pour une raison quelconque des signes non conventionnels, la signification de ces signes doit être clairement indiquée sur les documents en cause. Cette disposition s'applique aussi aux symboles utilisés dans les diagrammes de circulation.

3.8. Pour faciliter l'examen, et notamment pour aider le superviseur à déceler et à évaluer les éléments probants étayant les conclusions, les recommandations et les rapports, il est essentiel que les dossiers de travail comportent un système de références croisées en amont et en aval, faisant apparaître clairement l'origine et la destination. Il convient de noter qu'un bon système de références croisées nécessite l'établissement de références claires et logiques pour l'ensemble des dossiers de travail.

3.9. Les dossiers de travail doivent normalement être établis sur la base de normes adaptées afin de pouvoir être utilisés comme élément probant dans toute procédure légale éventuelle. Les auditeurs doivent donc viser et dater leurs différents documents de travail.

3.10 L'examen d'un dossier de travail complet doit permettre de déterminer clairement qui l'a revu, à quelle date et avec quel résultat. Les notes du superviseur indiquant son accord, les éléments incomplets ou peu clairs doivent être conservées. Elles sont déterminantes pour les superviseurs de niveau supérieur.

3.11 La documentation doit comporter une récapitulation de tous les contacts avec l'entité contrôlée concernant les questions importantes (par exemple les déficiences constatées à l'occasion des sondages de conformité, les assurances obtenues de la part des responsables de l'entité, etc.).

4. Dossiers courants et permanents

4.1. Les dossiers de travail relatifs aux différents contrôles sont en général appelés "dossiers courants". Outre ces derniers, des dossiers permanents sont souvent établis. Ils comportent les informations qui seront utilisées d'année en année lors des contrôles successifs dans un domaine spécifique. Ces dossiers sont essentiels pour la programmation des activités de contrôle et leur exécution ultérieure. Ils doivent être mis à jour régulièrement.

5. Confidentialité des informations relatives au contrôle

5.1. Les ISC ont souvent accès à des informations qui peuvent être considérées comme sensibles du point de vue commercial, politique ou de la sécurité. Par déontologie, l'institution et ses agents doivent garantir la protection appropriée de ces informations et donc mettre en place des procédures et des contrôles garantissant la sécurité physique des dossiers de travail. De

même, il est d'usage de considérer les dossiers de travail, les communications avec les entités contrôlées et les projets de rapport comme des documents confidentiels tant que des procédures reconnues et établies pour leur diffusion n'ont pas été suivies.

5.2. Les ISC doivent trouver un équilibre entre la nécessaire confidentialité des informations relatives au contrôle et toute législation garantissant la liberté d'information des citoyens.

6. Conservation de la documentation relative au contrôle

6.1. Il est important que les ISC adoptent une politique bien définie en matière d'archivage et de conservation de la documentation qui étaye les conclusions formulées dans les rapports publiés. Cette politique doit déterminer, entre autres choses:

- la durée de la conservation avant destruction;
- les conditions de transfert de dossiers, des unités de contrôles aux archives centrales;
- le contenu d'un dossier type, les procédures de classement et d'interrogation des données.

GROUPE 3 CONCLUSION DES CONTRÔLES

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L' INTOSAI

N° 31

ÉTABLISSEMENT DE RAPPORTS

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1. La présente ligne directrice concerne l'établissement des rapports finals relatifs aux contrôles opérés par les ISC, rapports adressés aux instances extérieures compétentes et, le cas échéant, au public.

1.2. Les points163 à 191 des normes de contrôle de l'INTOSAI donnent des instructions détaillées concernant l'établissement des rapports. Elles sont reprises à l'**ANNEXE 1** de la présente ligne directrice.

1.3. Outre les instructions données aux points 163 à 191 des normes de contrôle de l'INTOSAI, le lecteur trouvera également des instructions supplémentaires à la ligne directrice n° 41 "Contrôle de la performance".

2. Établissement de rapports dans le cadre de contrôles conjoints ou coordonnées

2.1. L'établissement de rapports dans le cadre de contrôles opérés conjointement par plusieurs ISC ou de contrôles coordonnés peut présenter des difficultés particulières. Il est recommandé aux ISC participantes de convenir d'une procédure d'élaboration des rapports

dès la phase de programmation, et de superviser attentivement sa mise en oeuvre au stade de l'établissement des rapports proprement dit, afin de pouvoir traiter immédiatement les problèmes éventuels.

2.2. La procédure d'établissement des rapports doit couvrir les éléments suivants:

. le calendrier de l'établissement des rapports;
. les responsabilités de chaque ISC pour l'établissement des projets de rapports;
. la langue dans laquelle ceux-ci doivent être rédigés et les dispositions en matière de traduction;
. l'approbation des projets de rapports au sein du groupe des ISC participant au contrôle, puis avec les entités contrôlées (correspondance, réunions, traitement des réponses/ observations);
. les dispositions concernant la diffusion des rapports, y compris les relations avec la presse, etc.;
. la présentation des rapports au Parlement et/ou aux autres autorités concernées.

ANNEXE 1 :
SYNTHÈSE DES NORMES DES RAPPORTS DE L'INTOSAI

1. Le terme "rapports" désigne tant l'opinion de l'auditeur et ses autres observations sur un ensemble d'états financiers que le rapport rédigé au terme d'un contrôle de la performance.

2. Le point 169 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

   (a) Au terme de chaque audit, l'auditeur doit exprimer son opinion par écrit ou, le cas échéant, rédiger un rapport exposant ses constatations; le contenu doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu, ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif.

   (b) Il incombe à l'autorité hiérarchique elle-même ou au Collège que constitue l'ISC de décider, en dernier ressort, de la suite à réserver aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs.

   En ce qui concerne les contrôles de la régularité, l'auditeur doit, à propos des contrôles de la conformité aux lois et règlements en vigueur, préparer un rapport écrit, qui peut constituer, soit un élément du rapport relatif aux états financiers, soit un rapport distinct. Le rapport doit comporter un état de confirmation positive des éléments contrôlés quant à leur conformité et de confirmation négative de ceux qui n'ont pas été vérifiés.

   Pour ce qui est des vérifications des résultats, le rapport doit inclure tous les cas significatifs de non-conformité qui intéressent les objectifs du contrôle."

3. L'explication fournie au point 170 des normes de contrôle de l'INTOSAI donne des indications concernant la forme et le contenu de toutes les opinions et de tous les rapports relatifs aux contrôles et aux audits financiers. L'auditeur doit accorder une attention particulière aux éléments du rapport énoncé ci-dessous:

   - Titre
   - Signature et date
   - Objectifs et portée
   - Caractère complet des informations
   - Destinataire
   - Identification des domaines concernés
   - Fondement juridique
   - Conformité aux normes
   - Délais

4. Les explications fournies aux points 171-182 des normes de contrôle de l'INTOSAI indiquent sous quelle forme est généralement présentée l'opinion d'un auditeur, y compris l'opinion assortie de réserves et le refus de certifier, ainsi que les mesures à prendre lorsque l'auditeur constate des insuffisances, des irrégularités ou des cas de non-conformité.

5. Les explications fournies aux points 183-188 des normes de contrôle de l'INTOSAI donnent des instructions spécifiques concernant les rapports relatifs aux contrôles de la performance et insistent sur l'objectivité et l'équité dont doit faire preuve l'auditeur dans l'interprétation et la présentation des informations probantes collectées. Dans la mesure du possible, les rapports doivent être constructifs et formuler des recommandations permettant de pallier les insuffisances.

6. Les explications fournies aux points 189-191 des normes de contrôle de l'INTOSAI précisent le contenu des rapports, compte tenu de l'importance relative des points contrôlés (déterminée en fonction de leur nature et de leur contexte, ou de leur valeur).

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 32

AUTRES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS LES DOCUMENTS CONTENANT DES ÉTATS FINANCIERS CONTRÔLÉS

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Introduction

1.1. L'objectif de la présente ligne directrice est de fournir à l'auditeur externe ("l'auditeur") des activités de la Communauté européenne des orientations concernant les autres informations présentées dans les documents contenant des états financiers contrôlés.

1.2 Les textes instituant respectivement les Institutions de contrôle nationales et la Cour des comptes européenne pouvant imposer des responsabilités différentes pour l'audit des autres informations présentées dans les documents contenant des états financiers contrôlés, les orientations contenues dans cette ligne directrice doivent être appliquées en fonction du contexte propre au cas considéré.

2. Champ d'application de la présente ligne directrice

2.1. Les documents présentés par les entités contrôlées qui contiennent des états financiers contrôlés contiennent également de plus en plus souvent d'autres informations. Ces "autres informations", qui peuvent être aussi bien financières que non financières, comprennent l'analyse et la revue des opérations et des résultats financiers, ainsi que des mesures de performance, des projets de dépenses et des perspectives d'avenir (voir point 4.1 ci-dessous).

2.2. Ces "autres informations" seront souvent lues en même temps que les états financiers contrôlés. Les utilisateurs attachent bien souvent une grande importance aux "autres informations", car elles contribuent à la compréhension des performances financières et opérationnelles de l'entité contrôlée, de sa situation et de ses ressources financières, ainsi que de ses projets et perspectives d'avenir.

2.3. La présente ligne directrice a pour objectif de:

- définir ce que sont les “autres informations” dans les documents contenant des états financiers contrôlés; et

- donner à l’auditeur des indications pour son examen des “autres informations”, y compris la procédure qu’il doit suivre en ce qui concerne les anomalies et incohérences significatives contenues dans ces “autres informations”.

3. Responsabilité des auditeurs et “autres informations”

3.1. L’audit des états financiers vise à donner une opinion sur ces états. Il est rare que l’auditeur ait à se prononcer sur l’exactitude des “autres informations”. Il doit toutefois être conscient que la crédibilité des états financiers et de son rapport les concernant peut être altérée par des incohérences entre les états financiers et les “autres informations”, ou par des anomalies dans ces “autres informations”. Par conséquent, l’auditeur doit en principe examiner l’exactitude et la cohérence de ces “autres informations”.

3.2. Conformément aux exigences légales des différents pays ou à son mandat, l’auditeur peut se voir demander d’établir un rapport sur les résultats de sa revue. Sauf dispositions contraires du statut ou de son mandat, c’est à l’auditeur qu’il revient de déterminer dans quelle mesure ce rapport comprendra les résultats de sa revue, ou d’autres informations.

3.3. Lors de la revue d’autres informations publiées dans des documents contenant des états financiers, il importe d’établir que la direction de l’entité contrôlée est tenue pour responsable de leur contenu. L’un des postulats de base des normes de contrôle de l’INTOSAI [normes de contrôle de l’INTOSAI, point 6 (d)], prévoit ce qui suit :

“L’instauration au sein de l’administration de systèmes appropriés d’information, de contrôle, d’évaluation et d’établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l’obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l’exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres”.

4. Notions et définitions de base

4.1. Voici un certain nombre d’exemples d’autres informations qui peuvent figurer dans des documents contenant des états financiers contrôlés:

- le rapport annuel de gestion;
- les références aux projets et aux budgets pour les exercices à venir;
- les références aux projets ou activités en cours ou programmés;
- les références à des événements postérieurs à l’exercice comptable;
- les explications concernant le calcul des estimations relatives aux comptes;
- les informations sur l’analyse des résultats d’exploitation, la productivité et la mesure des performances;
- les références aux structures organisationnelles;
- les références à la législation applicable en la matière et à tout changement qui lui serait apporté; et
- les références à l’environnement.

Il importe que l'auditeur reste conscient des limites de l'étendue de sa revue des autres informations. Par exemple, l'auditeur ne peut ni confirmer ni approuver des projets ou des budgets de l'entité contrôlée, mais uniquement évaluer le degré de cohérence entre les principes et les méthodes utilisées pour effectuer des estimations.

4.2. Lors de l'examen d'autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers contrôlés, l'auditeur doit rechercher:

- d'éventuelles incohérences des autres informations avec les états financiers contrôlés; et
- d'éventuelles anomalies dans les références à la situation financière et au développement à venir qui donneraient une image inexacte, incomplète ou non fiable de la situation de l'entité contrôlée.
- l'auditeur peut également vérifier si des informations ont été omises, qui pourraient revêtir quelque importance pour les utilisateurs.

4.3. Une anomalie ou une incohérence seront considérées comme significatives si elles sont susceptibles d'influencer les utilisateurs des états financiers ou des autres informations qui les accompagnent. Plus précisément:

- il y a anomalie significative portant sur un fait relaté lorsque d'autres informations significatives n'ayant pas trait aux éléments apparaissant dans les états financiers contrôlés sont rapportées ou présentées de façon erronée; et
- d'autres informations, ou la manière dont elles sont présentées, souffrent d'une incohérence significative lorsqu'elles contredisent les informations contenues dans les états financiers contrôlés et sont suffisamment importantes pour laisser planer un doute sur les fondements des rapports de l'auditeur concernant ces états financiers [(1)].

4.4. L'importance financière (le caractère significatif) des éléments concernés sera un facteur essentiel, mais l'auditeur devra également juger si l'anomalie ou l'incohérence est significative en raison du contexte où elle apparaît, ou en raison de sa nature même. Une anomalie ou incohérence mineure dans un rapport de gestion accompagnant les états financiers contrôlés peut en effet amener le lecteur à se former une opinion par trop optimiste des performances ou des perspectives d'avenir de l'entité contrôlée.

4.5. L'auditeur doit toujours être attentif à la possibilité que les anomalies ou incohérences (y compris les omissions) décelées dans ces autres informations aient été voulues par la direction de l'entité contrôlée. Dans certaines circonstances, le risque inhérent de rencontrer ces anomalies ou incohérences intentionnelles est accru. Par exemple, la direction de l'entité contrôlée peut subir une pression politique la poussant à atteindre un certain niveau de

---

([1]) Les définitions des anomalies et incohérences significatives données ici sont tirées des "New Zealand Society of Accountants Auditing Guidelines #8" (1986).

performances, ou bien les salaires des dirigeants peuvent dépendre directement de la réalisation d'objectifs ou de niveau de performance préétablis.

5. Programmation du contrôle et procédures de contrôle

5.1. L'auditeur, qu'il doive ou non rédiger un rapport sur sa revue, est tenu d'examiner les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers contrôlés. En préparant la revue des autres informations, l'auditeur doit être attentif aux conséquences possibles des anomalies ou incohérences de ces informations. La revue doit être planifiée et exécutée conformément au risque et à l'importance relative estimés par l'auditeur.

5.2. Les omissions peuvent être décelées par l'auditeur en comparant les autres informations de l'année en cours à celles publiées les années précédentes, et donc en repérant sur la durée d'éventuelles incohérences dans les autres informations présentées. Les omissions peuvent également être décelées par la lecture des procès-verbaux du conseil d'administration, etc.

5.3. L'auditeur conduit habituellement la revue des autres informations en même temps que le contrôle des états financiers.

5.4. Si l'auditeur estime que les autres informations jointes aux états financiers :

- donnent une image inexacte ou inadéquate des activités ou de la situation générale de l'entité contrôlée; ou
- laisse au lecteur un doute sur le contenu ou l'exactitude des informations dans un ou plusieurs domaines.

l'auditeur doit tenter d'élucider la question, en interrogeant si besoin est la direction de l'entité contrôlée et en examinant des documents supplémentaires.

5.5. Comme dans d'autres procédures de contrôle, l'auditeur doit évaluer et apprécier en toute indépendance les informations probantes étayant les faits ressortant des autres informations, en se fondant sur sa connaissance du domaine concerné et sur les résultats de l'examen.

6. Établissement de rapports

6.1. L'établissement, par l'auditeur, de rapports sur les résultats de la revue des autres informations dépend de :

- l'obligation ou non d'établir un rapport;

- la présence ou non, aux yeux de l'auditeur, d'informations non fiables ou incohérentes dans les autres informations, et susceptibles d'intéresser l'utilisateur.

6.2. Lorsque la revue d'autres informations révèle des cas d'anomalies ou d'incohérences, l'auditeur doit normalement les signaler à l'attention de la direction de l'entité contrôlée. L'auditeur doit demander à la direction de l'entité contrôlée de procéder à une modification appropriée des états financiers ou d'ajouter des informations de manière à remédier de manière satisfaisante aux anomalies ou aux incohérences significatives.

6.3. Si la direction de l'entité contrôlée se refuse à effectuer les modifications demandées, ou n'est pas en mesure de le faire [(2)], et que l'auditeur considère qu'il s'agit d'incohérences ou d'anomalies significatives, il doit en envisager les conséquences pour son rapport sur les états financiers. Si des incohérences ou des anomalies significatives sont découvertes après l'établissement de son rapport sur les états financiers, l'auditeur doit envisager de prendre les mesures ultérieures qui s'imposent (par exemple en informer le ministère compétent).

6.4. La nature du rapport de l'auditeur peut varier suivant les impératifs de la législation des différents pays et le mandat qu'il a reçu. Toutefois, lorsqu'il est tenu de rédiger un rapport ou qu'il décide de le faire, l'auditeur aura souvent intérêt à décrire, au moins brièvement, les travaux exécutés et les résultats obtenus, y compris les informations présentant des anomalies ou incohérences significatives.

([2]) Par exemple, dans la Communauté européenne, les états financiers et les informations qui les accompagnent sont remis à la Cour des comptes européenne sous leur forme finale et sont simultanément transmis aux autorités de décharge.

GROUPE 4 CONTRÔLE DE LA PERFORMANCE

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 41

CONTRÔLE DE LA PERFORMANCE

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1. Les points 38 et 40 des normes de contrôle de l'INTOSAI indiquent que:

> "Au niveau des finances publiques, le champ d'action de l'ISC comprend la vérification des comptes, le contrôle de la régularité et le contrôle des résultats."
>
> "La vérification des résultats englobe l'examen des économies, de l'efficacité et de la rentabilité:

a) examen des économies réalisées dans la gestion des administrations, conformément à des pratiques et à des principes administratifs sains et une bonne politique de gestion;

b) vérification de la rentabilité de l'utilisation des ressources humaines, financières ou autres et examen des systèmes d'information, de mesure des résultats et de contrôle; analyse des procédures utilisées par les entités contrôlées pour remédier aux insuffisances décelées;

c) vérification de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'entité contrôlée, et examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité".

2. Le mandat de vérification du contrôle de la performance

2.1 Dans de nombreux pays, en vertu des dispositions de la constitution ou de la législation, les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) ont la possibilité d'entreprendre, sous une certaine forme, un contrôle de la performance. Dans quelques pays, l'ISC doit obligatoirement effectuer, dans certaines circonstances, un contrôle de la performance ou émettre un avis sur la fiabilité des indicateurs de performance publiés par les entités contrôlées dans leurs rapports annuels ou équivalents. Dans les pays où la constitution ou la législation n'impose pas à l'ISC d'effectuer des contrôles de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité, la pratique actuelle tend à considérer ce type de travail comme constituant une partie des audits financiers et des contrôles de régularité ("contrôle intégré"). Ces contrôles impliquent souvent pour l'auditeur l'évaluation de systèmes. Cette démarche aboutit à la formulation de jugements professionnels relatifs à l'efficience et à l'efficacité des structures et des procédures organisationnelles, ainsi qu'aux économies réalisées grâce aux actions entreprises.

2.2 Les objectifs d'ensemble du contrôle de la performance diffèrent selon les pays. Ils sont définis dans la législation de base des ISC ou relèvent d'une décision interne de l'ISC. En règle générale, la majorité des ISC cherche à atteindre un ou plusieurs des objectifs d'ensemble suivants:

a. fournir au corps législatif ou à l'autorité de décharge une assurance impartiale sur la mise en oeuvre économique, efficiente et efficace de la politique;

b. fournir au corps législatif ou à l'autorité de décharge une assurance impartiale sur la fiabilité des indicateurs ou des documents concernant le rendement qui sont publiés par l'entité contrôlée;

c. identifier les domaines dans lesquels le rendement est faible et aider ainsi l'entité contrôlée ou, de façon plus générale, l'administration à améliorer l'économie, l'efficience et/ou l'efficacité;

d. identifier des exemples de "bonne pratique" et porter ceux-ci à l'attention de l'administration et/ou des entités contrôlées.

2.3 Une explication des normes est fournie par le point 42 des normes de contrôle de l'INTOSAI, qui précise que:

"Dans de nombreux pays, l'examen des principes politiques sur lesquels sont fondés les programmes publics n'entre pas dans le mandat de vérification des résultats".

Dans ces cas, les contrôles de la performance ne remettent pas en cause sur le fond les objectifs des programmes publics, mais supposent plutôt un examen des actions entreprises pour concevoir, mettre en oeuvre et évaluer les résultats de ces programmes. Ils peuvent impliquer un examen de l'adéquation de l'information conduisant aux décisions d'adoption des programmes (révision de la phase de programmation du cycle du programme public).

2.4 Les normes de contrôle de l'INTOSAI applicables au contrôle de la performance figurent aux différents titres de la présente ligne directrice.

3. Notions et définitions de base

3.1 Contrôle de la performance

Comme cela est mentionné au point 1 ci-dessus, le contrôle de la performance ("vérification des résultats", "contrôle de l'optimisation des ressources", "contrôle de la bonne gestion financière" ou "audit de la gestion", ...) se définit comme l'examen de l'économie, de l'efficience et/ou de l'efficacité ("les trois E"). L'objectif d'un contrôle individuel de la performance peut être l'examen de l'un ou de plusieurs de ces trois critères.

Un contrôle de la performance peut ainsi inclure un examen des systèmes mis en place pour préserver tous les aspects des "trois E" et/ou un contrôle substantif des résultats de l'entité contrôlée à ces égards. Un examen de la gestion de l'entité contrôlée, de l'activité, d'un programme ou d'une opération peut aussi en faire partie. Dans ce dernier cas, le contrôle sera concentré sur des questions liées à la façon dont l'exécutif s'acquitte de ses fonctions, stratégique et autres, de planification, de mise en oeuvre, de contrôle, d'évaluation et de suivi.

3.2 Le critère d'*économie* correspond au fait de minimiser les coûts des ressources ou l'utilisation des deniers publics affectés à une activité (les intrants), en tenant compte de la qualité [(1)].

Le critère d'économie appliqué à l'utilisation des deniers publics se réfère à la norme de "bonne gestion". Pour définir ce qui correspond à une "bonne gestion" ou à "un gaspillage des ressources", il faut émettre un jugement faisant appel à un critère extérieur (par exemple, des robinets en or constituent une dépense excessive, dans la mesure où des robinets en acier fonctionnent aussi bien; cependant, il existe un consensus général sur l'aspect fonctionnel de la composition en or de la couronne de la Reine!)

---

(1) Lors de certains contrôles (des produits, du revenu ou des recettes), le critère d'économie peut correspondre à la maximisation ou à l'optimisation des revenus provenant de l'activité concernée (par exemple, maximiser les recettes des privatisations des entreprises publiques, faire en sorte que les publications du gouvernement soient vendues au prix du marché, etc.)

S'intéresser à l'économie conduit souvent l'auditeur à examiner des aspects tels que la formulation des spécifications techniques pour la fourniture de biens et services et d'autres aspects des marchés publics, comme la procédure d'appel d'offres et les marchés.

Le critère d'*efficience* traduit la relation entre les extrants, c'est-à-dire les biens et services et les autres produits, et les ressources (les intrants) utilisées pour les produire. Définie ainsi, l'efficience est étroitement liée à la notion de "productivité".

Comme pour le critère d'économie, il est nécessaire d'utiliser un point de référence afin de bien comprendre le critère d'efficience, tel que, par exemple, la comparaison entre les ratios d'intrants et d'extrants d'entités similaires (normes "point de référence", "bonne pratique", etc.)

Le rapport *coût-efficacité* se réfère à l'efficience d'une entité contrôlée, d'une activité, d'un programme ou d'une opération dans l'obtention des résultats escomptés au regard de ses coûts. Les analyses coût-efficacité étudient la relation entre les coûts d'un projet et les résultats, exprimés en coût par unité de résultat obtenu. Le rapport coût-efficacité n'est qu'un des éléments de l'examen global de l'efficience, qui peut aussi comprendre l'analyse d'autres éléments tels que l'époque à laquelle les extrants ont été livrés, comparée au moment où l'impact aurait été maximisé.

L'*efficacité* mesure le degré de réalisation des objectifs et la relation entre l'objectif déclaré et l'impact réel d'une activité [(2)].

L'auditeur peut essayer d'évaluer ou de mesurer l'efficacité en comparant les résultats (ou "l'incidence") avec les objectifs fixés dans le programme public (cette approche est souvent décrite comme la "réalisation des objectifs"). Cependant, il est souvent plus pertinent, lors d'un contrôle de l'efficacité, d'essayer de déterminer dans quelle mesure les instruments utilisés ont contribué à la réalisation des objectifs du programme public. Il s'agit ici de la véritable définition du contrôle de l'efficacité et cette dernière exige que les résultats observés correspondent effectivement aux résultats de l'action entreprise par l'entité contrôlée conformément aux objectifs du programme et non aux résultats de facteurs extérieurs. Par exemple, si l'objectif de la politique est de réduire le chômage, la réduction du nombre de personnes sans emploi est-elle le résultat des actions de l'entité contrôlée ou est-ce la conséquence d'une amélioration générale de l'environnement économique sur lequel l'entité n'avait aucune influence ? Dans ce cas, le contrôle doit tenir compte de ces liens de causalité: il doit faire face au problème de l'exclusion effective des variables extérieures et intermédiaires.

3.3 Les critères d'économie et d'efficicence se rapportent généralement aux processus et aux décisions de gestion internes à l'entité contrôlée (bien que cela puisse nécessiter des comparaisons avec des entités ou des processus extérieurs similaires). Cependant, le contrôle de la performance peut être compris comme suit:

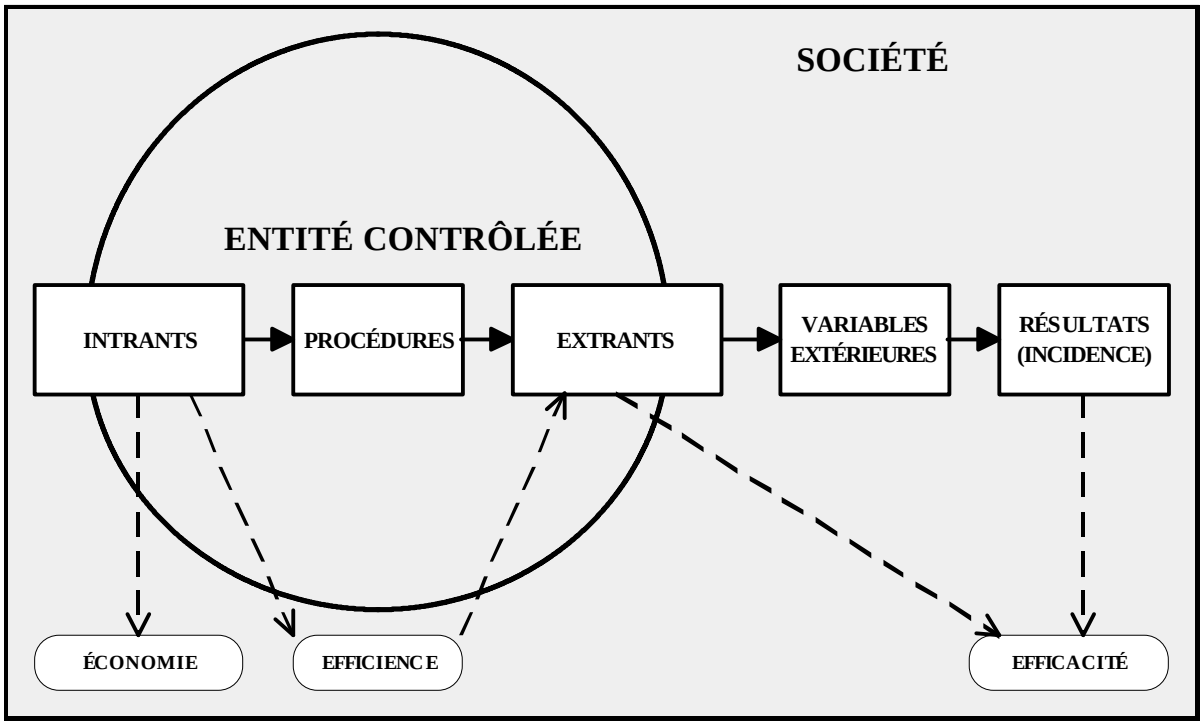
- dans un sens strict, seules la gestion et les opérations internes à l'entité contrôlée sont examinées. Dans ces conditions, un contrôle de la performance devra normalement se concentrer sur les extrants de l'entité et examinera ainsi "les impacts internes" (c'est-à-dire ceux que l'on peut identifier au sein de l'entité contrôlée).

- dans un sens plus large, l'examen s'étend au-delà de l'entité contrôlée. Dans ce cas, un contrôle de la performance ne cherche pas seulement à mesurer les extrants, mais aussi

(2) Source: les normes de contrôle de l'INTOSAI, Glossaire. Voir aussi ligne directrice "Informations probantes et méthode de contrôle", annexe 2, point 6.1.

les résultats ou l'incidence obtenue par l'entité contrôlée. À cet effet, l'auditeur doit prendre en considération l'impact des variables extérieures (facteurs qui ne sont pas contrôlés par les organes de gestion de l'entité) sur les extrants de l'entité contrôlée.

3.4 Le schéma ci-dessous illustre ces concepts.



3.5 Un contrôle de la performance donné ne va peut-être pas nécessairement chercher à émettre des conclusions sur les trois critères (c'est-à-dire l'économie, l'efficience et l'efficacité), mais l'examen séparé de l'économie et de l'efficience des activités sans prendre en considération également - au moins brièvement - leur efficacité ne peut guère être productif. Réciproquement, lors d'un contrôle de l'efficacité, l'auditeur peut aussi souhaiter s'intéresser à l'économie et à l'efficience: les résultats d'une entité contrôlée, d'une activité, d'un programme ou d'une opération peuvent avoir eu l'impact désiré, mais les ressources ont-elles été utilisées de façon économique et efficiente ?

Afin de réaliser un examen de l'efficacité, il est généralement nécessaire d'évaluer le résultat ou l'incidence d'une activité. Ainsi, alors qu'une approche fondée sur les systèmes (c'est-à-dire dont le but est d'évaluer comment l'entité contrôlée mesure et contrôle son incidence) peut être utile, normalement l'auditeur aura aussi besoin d'informations probantes substantielles et suffisantes concernant le résultat et l'incidence de l'activité, du programme ou de l'entité.

3.6 Un aspect particulier des contrôles de l'efficience et de l'efficacité est l'étude des *effets involontaires*, particulièrement si ces effets sont négatifs. Un problème de délimitation se pose ici, parce que ces effets peuvent aller au-delà de la compétence et des pouvoirs de l'ISC. Une solution pourrait être de ne s'attacher qu'aux effets contre lesquels les autres programmes luttent, par exemple les effets secondaires sur l'environnement d'un programme de relance économique.

4. Audit financier et contrôle de la performance: similitudes et différences

4.1 Le point 183 des normes de contrôle de l'INTOSAI donne l'explication suivante:

"Par opposition aux audits financiers ou aux contrôles de la régularité qui sont assujettis à des dispositions relativement spécifiques et dont le contenu est plus ou moins prévisible, la nature des vérifications de résultats est variée et l'auditeur a davantage de latitude dans ses appréciations et ses interprétations; les domaines couverts sont plus sélectifs et les vérifications peuvent être effectuées sur un cycle de plusieurs années plutôt que sur une seule période comptable; de plus, il est rare qu'elles se réfèrent à des états financiers particuliers. De ce fait, les rapports de vérification des résultats sont variés et comportent davantage de discussions et d'arguments raisonnés."

Normes de contrôle

4.2 En dépit de la nature plus variée du contrôle de la performance et de l'étendue qu'il peut couvrir, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et selon le contexte d'un contrôle donné, toujours chercher à réaliser ce contrôle conformément aux normes de contrôle de l'INTOSAI. En particulier, l'auditeur:

- peut avoir besoin, en vue de définir l'étendue et la portée du contrôle, d'étudier et d'évaluer la fiabilité du contrôle interne (normes de contrôle de l'INTOSAI, point 141 - voir la ligne directrice n°13 "Informations probantes et méthode de contrôle");

- doit programmer le contrôle de façon à obtenir un contrôle de la qualité conforme aux critères d'économie, d'efficience et d'efficacité et ceci dans les délais fixés (normes de contrôle de l'INTOSAI, point 132 - voir la ligne directrice n°11 "Programmation des contrôles");

- doit obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable afin d'étayer son jugement et ses conclusions à propos de l'entité, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlée (normes de contrôle de l'INTOSAI, point 152 - voir la ligne directrice n°13 "Informations probantes et méthode de contrôle"). Ces informations et les jugements formulés par l'auditeur à partir de celles-ci doivent être dûment documentés et soumis aux procédures d'assurance qualité (Explication des normes de contrôle de l'INTOSAI, point 156 - voir la ligne directrice n°26 "Documentation" et normes de contrôle de l'INTOSAI, point 118 - voir la ligne directrice n°51 "Assurance de la qualité").

Par ailleurs, dans la mesure où le contrôle de la performance est davantage soumis au jugement et à l'interprétation que l'audit financier, l'auditeur doit porter une attention accrue à l'impartialité et l'objectivité du rapport qui est établi.

Le choix des domaines et l'étude prélimiaire

4.3 S'agissant de l'audit financier, le domaine à contrôler est souvent défini par la législation régissant l'ISC ou par celle instituant ou régissant l'entité contrôlée. L'ISC doit souvent émettre une opinion sur les comptes annuels de l'entité contrôlée ou présenter des observations dans son rapport annuel sur la légalité et la régularité des opérations de l'entité contrôlée, etc. Comme cela est mentionné au point 4.1 ci-dessus, l'ISC dispose d'une marge de manoeuvre généralement beaucoup plus grande dans le choix des domaines lors d'un contrôle de la performance. Ainsi, un contrôle de la performance peut porter sur une entité contrôlée, un programme, une activité ou des opérations individuelles, etc. L'ISC doit donc prendre soigneusement en considération les critères à appliquer pour le choix des domaines à soumettre aux contrôles de la performance (voir point 5.2 ci-après).

4.4 Par opposition aux audits financiers, une plus grande marge de manoeuvre dans le choix des domaines, associée à la multiplicité et à la diversité des jugements et des interprétations qui peuvent être émis dans le cadre des contrôles de la performance, fait que de nombreuses ISC estiment qu'il faut réaliser des études préliminaires détaillées avant d'établir les programmes des contrôles de la performance (voir points 5.3 à 5.6 ci-après).

Critères d'évaluation

4.5 Lors des audits financiers, les opérations examinées sont jugées par l'auditeur comme "correctes" ou "incorrectes", "légales" ou "illégales", etc. Ces critères d'évaluation utilisés par l'auditeur afin d'aboutir à une opinion à l'issue du contrôle sont relativement stricts et sont généralement définis à l'avance dans, notamment, la législation instituant l'entité contrôlée. En ce qui concerne les contrôles de la performance, les critères sont normalement plus nombreux et sont choisis par l'auditeur. Ainsi, les concepts généraux d'économie, d'efficience et d'efficacité doivent être interprétés en fonction du domaine contrôlé et les critères en résultant ne seront pas les mêmes pour tous les contrôles [(3)]

La nature des informations probantes

4.6 Le point 152 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

"Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlée, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable."

4.7 Alors que la majorité des éléments probants recueillis lors des audits financiers sont concluants ("oui/non", "vrai/faux"), cela n'est que très rarement le cas pour les contrôles de la performance. Généralement les éléments probants d'un contrôle de la performance sont convaincants ("points conduisant à la conclusion que ..."). L'auditeur doit choisir

---

(3) Néanmoins, l'auditeur devra normalement se référer à l'environnement législatif et réglementaire régissant l'activité examinée et définissant les règles de son exécution afin d'identifier les objectifs de la politique et les instruments qui sont disponibles pour les atteindre.

soigneusement les méthodes de contrôle appropriées afin d'obtenir une information probante qui soit fortement convaincante (et saisir toutes les occasions pour obtenir des éléments concluants). Souvent l'auditeur essaye d'obtenir différents types de données provenant de diverses sources reposant sur des méthodologies différentes: si toutes ces informations tendent vers la même conclusion, le rapport de l'ISC sera plus convaincant.

4.8 Lorsque que le contrôle s'effectue dans des domaines où les éléments probants sont plus convaincants que concluants, il est souvent utile de considérer à l'avance avec l'entité contrôlée la nature des informations probantes recherchées et la manière dont celles-ci vont être analysées et interprétées par l'auditeur. Cette méthode diminue le risque de désaccord ultérieur entre l'auditeur et l'entité contrôlée et peut accélérer l'établissement des rapports. Du moins permet-elle normalement à l'auditeur d'identifier les domaines de désaccord potentiel et de prévoir la recherche des informations probantes supplémentaires qui lui seront nécessaires pour surmonter ces désaccords.

La méthode de contrôle

4.9 Comme c'est le cas pour les audits financiers, la méthode suivie pour les contrôles de la performance doit être structurée et les différentes phases du contrôle doivent s'articuler de façon logique [(4)]. Le contrôle doit inclure les éléments suivants:

- des examens approfondis des systèmes de procédures de contrôle interne mises en place par les entités contrôlées pour faire en sorte que leurs opérations soient réalisées de façon économique, efficiente et efficace [(5)]. Cela permet à l'auditeur d'identifier les domaines pour lesquels des actions correctrices sont nécessaires afin d'améliorer la situtation;

et/ou

- des contrôles substantifs de l'économie, de l'efficience et/ou de l'efficacité des entités, des activités, des programmes ou des fonctions concernées.

4.10 Lors des audits financiers, l'auditeur peut avoir le choix entre la méthode fondée sur l'étude des systèmes et celle des contrôles substantifs directs. De façon générale, cependant, un rapport de contrôle de la performance qui identifie les déficiences des systèmes ou des procédures et donne des exemples obtenus à partir de contrôles substantifs de l'incidence de ces déficiences (exprimée en termes de non-respect des critères d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité) aura plus d'impact qu'un rapport signalant les déficiences des systèmes sans en indiquer l'incidence ou, qui, au contraire, révèle des cas notables de défaut

---

(4) Choisir les points à examiner et identifier les objectifs du contrôle, les questions-clés du contrôle et les principaux critères de contrôle (points 4.3 et 4.5 ci-dessus); programmer le contrôle (point 5 ci-après); réaliser le contrôle (point 6 ci-après); établir un rapport et réaliser le suivi des conclusions du rapport (point 7 ci-après).

(5) Il convient d'observer que les normes de contrôle de l'INTOSAI (point 141) précisent que l'auditeur réalise au moins un examen limité de la fiabilité des contrôles internes, considéré comme faisant partie de la procédure de programmation.

d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité sans en identifier les raisons. Ainsi l'auditeur, lors d'un contrôle de la performance, peut souvent choisir d'obtenir une combinaison d'informations probantes résultant d'une étude des systèmes et de contrôles substantifs.

4.11 Lorsque les procédures de contrôle interne sont très développées, et particulièrement lorsque la législation oblige les services ministériels et autres instances à mettre en place des évaluations (auto-évaluation) de leurs programmes et de leur organisation de façon régulière, les ISC peuvent choisir de limiter le contrôle de la performance à un certain type de méta-évaluation (évaluation des évaluations). Il est important de souligner, cependant, qu'une telle méthode n'est applicable que lorsque l'auditeur de l'ISC est totalement convaincu que les procédures d'évaluation internes fournissent des évaluations objectives, complètes et dans les délais des programmes en cause.

5. Programmation du contrôle de la performance

5.1 Les contrôles de la performance doivent être programmés. Les principales caractéristiques du processus de programmation figurent à la ligne directrice n°11 "Programmation des contrôles". Cette ligne directrice s'attache aux aspects de la programmation qui sont propres à la conception du contrôle de la performance.

Le choix des domaines de contrôle

5.2 Le choix des domaines de contrôle sera fondé sur les politiques de programmation de l'ISC. Les critères au regard desquels sont définies les tâches de contrôle sont généralement liés à la valeur ajoutée du contrôle par rapport à la mission principale de l'ISC. La valeur ajoutée est normalement plus grande:

- lorsque les pouvoirs spéciaux de l'ISC sont pleinement exercés;
- lorsque le champ de la politique, l'organisation, l'activité, le programme ou la fonction en cause n'ont pas fait l'objet d'un examen ou d'une évaluation indépendants dans un passé proche, ou lorsqu'ils relèvent du contrôle systématique du champ/de l'organisation visés dans le programme de travail à long terme de l'ISC;
- lorsqu'il existe des risques importants que la gestion financière, le rendement ou l'optimisation des ressources soient insuffisants. Ci-après figurent des exemples de facteurs révélateurs d'un risque élevé:
    - les montants financiers ou budgétaires en cause sont considérables ou ils ont fait l'objet de modifications significatives (par exemple développement ou réduction brusques d'un programme);
    - les domaines particulièrement exposés aux risques (les marchés de travaux publics, les projets de technologie de pointe, les projets relatifs à l'environnement, ...);
    - les activités nouvelles ou présentant un caractère d'urgence;
    - les structures de gestion complexes, un manque de clarté concernant les responsabilités et l'obligation de rendre compte, ...;
- lorsque que le sujet est d'un intérêt potentiel ou actuel pour le Parlement ou le public;
- lorsque les conclusions du contrôle sont susceptibles d'influencer l'adoption d'une nouvelle législation, la révision de la législation ou encore les procédures de gestion

interne dans le même domaine de politique ou lorsqu'elles peuvent s'appliquer à d'autres domaines connexes ou similaires de l'action publique.

La programmation des contrôles et l'étude préliminaire

5.3 Après avoir choisi le domaine du contrôle, l'auditeur peut continuer la programmation du contrôle de la performance. Comme cela est indiqué plus haut au point 4.4, le fait que l'auditeur soit confronté à une situation plus complexe quand il réalise un contrôle de la performance que lorsqu'il entreprend un audit financier signifie qu'une plus grande attention doit être portée à la préparation initiale et qu'il peut s'avérer nécessaire d'entreprendre une "étude préliminaire" (ou"pré-étude") avant d'établir le plan définitif du contrôle de la performance.

5.4 L'étude préliminaire et le plan de contrôle dépendent principalement de la *conception* du contrôle de la performance et incluront souvent les éléments suivants:

a. une analyse du *contexte* des activités visées comprenant les objectifs, le rendement jusqu'à la date du contrôle et l'environnement réglementaire;
b. une compréhension du fonctionnement de l'entité ou de l'activité contrôlée, notamment des systèmes-clés de gestion et des flux d'information;
c. la formulation des *objectifs du contrôle* (quel est le résultat ou l'effet escompté du contrôle?) et des *questions-clé* auxquelles il faut répondre pour atteindre les objectifs fixés.

> Les objectifs et les questions-clé du contrôle sont de toute première importance lors de la programmation et de la réalisation du contrôle de la performance.
>
> Les objectifs du contrôle seront généralement étroitement liés à la mission de l'ISC (qui vise habituellement l'amélioration de l'efficience et de la régularité des opérations de l'administration); les questions-clé du contrôle sont-elles imposées par la définition du domaine et par les objectifs du contrôle.
>
> Il y a trois types d'enquêtes et de questions de contrôle: descriptif (qu'est-ce?), normatif (qu'est-ce qui devrait être?) et des questions de cause à effet.
>
> La définition des objectifs et des questions-clé de contrôle permet une meilleure identification des informations probantes nécessaires et donc de la méthodologie et des critères d'évaluation du contrôle.

d. la détermination des *informations probantes* qui répondront aux questions.
> La pertinence, la fiabilité et le volume des données disponibles au sein des entités contrôlées (par exemple, les indicateurs de rendement) doivent être évalués. La possibilité de collecter les informations probantes requises (disponibilité des données) doit également être confirmée.

e. le choix des *méthodes* à utiliser pour réunir et analyser les informations probantes du contrôle.
> Lors des contrôles de la performance, les auditeurs ont souvent des difficultés à réunir et à analyser les informations probantes requises par le contrôle. Il est donc généralement

conseillé d'apprécier, lors de la phase de programmation, la viabilité des méthodes proposées à cet effet.

f. la détermination des *critères d'évaluation du contrôle*.

Les critères d'évaluation du contrôle correspondent aux normes généralement acceptées par rapport auxquelles les informations probantes sont évaluées. Par exemple, un auditeur examinant le critère d'économie de services de santé peut chercher à comparer les coûts des médicaments prescrits à l'hôpital contrôlé et les coûts normaux fixés par le ministère responsable.

Ces critères d'évaluation varieront en fonction du domaine et des objectifs spécifiques du contrôle, de la législation régissant l'entité, de l'activité, du programme ou de la fonction contrôlés, ainsi que des objectifs déclarés de l'organisation (etc.) et des critères normatifs spécifiques que l'ISC considère comme étant pertinents et importants dans ce cas.

Lors de la sélection des critères d'évaluation, les auditeurs doivent faire en sorte que ceux-ci soient pertinents, raisonnables et réalisables.

Les critères d'évaluation doivent être clairement énoncés et validés et, le cas échéant, issus de sources autorisées, par exemple:

- la législation ou les déclarations officielles ou encore les autres objectifs et normes publiés;
- la théorie et la pratique d'organisation et de gestion généralement acceptées;
- les normes de l'industrie et d'autres critères de comparaison pertinents.

Dans la mesure où les entités "attachent une grande valeur à ce qu'elles mesurent", l'auditeur doit être particulièrement prudent lorsque les critères choisis pour le contrôle sont ceux déterminés et utilisés par l'entité contrôlée. L'auditeur doit envisager l'application de critères non seulement quantitatifs mais aussi qualitatifs.

Lors de la détermination du *domaine* de contrôle, des *questions-clés* et des *critères* de contrôle, les concepts fondamentaux doivent être correctement et soigneusement *définis*. Cela s'applique aux définitions conceptuelles aussi bien qu'aux définitions opérationnelles.

5.5 Outre les questions mentionnées ci-dessus concernant la conception du contrôle, l'étude préliminaire et le plan de contrôle qui en résulte incluront normalement les éléments suivants:

a. une évaluation des *connaissances et des compétences professionnelles* qui sont nécessaires à l'équipe pour effectuer le contrôle.

Dans les cas où les auditeurs concernés ne possèdent pas les compétences requises, il doit être envisagé de faire appel à des compétences extérieures, soit au personnel de l'ISC soit à des consultants extérieurs (voir la ligne directrice "Utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts"). Si l'équipe de contrôle ne dispose pas des compétences et des connaissances requises, il est indispensable de s'interroger sur la faisabilité du contrôle envisagé.

b. un budget prévoyant les *ressources* nécessaires à la réalisation du contrôle et un calendrier.

c. les *conclusions et l'incidence* possibles du contrôle.

> Le résultat proposé du contrôle de la performance doit aussi être jugé en termes "d'utilité" et de "faisabilité". Associés au budget des ressources du contrôle, ces facteurs doivent permettre à l'auditeur d'évaluer globalement la valeur ajoutée potentielle qui sera créée par le contrôle.

d. L'auditeur peut aussi souhaiter prendre en considération les points de vue et les intérêts des principales *parties concernées*.

> L'auditeur peut souhaiter consulter et, dans la mesure du possible sans compromettre l'indépendance du contrôle, prendre en considération les points de vue des parties concernées lors de la définition des objectifs d'audit et de l'établissement du programme correspondant.

5.6 La programmation est souvent l'élément-clé d'un contrôle de la performance réussi. Une programmation soignée est souvent à l'origine d'un contrôle moins onéreux et plus rapide aboutissant à un meilleur rapport. De nombreuses ISC considèrent qu'il est préférable d'entreprendre une étude préliminaire détaillée avant de décider de la poursuite du contrôle.

6. Méthodologie du contrôle de la performance

6.1 La nature particulière des contrôles de la performance exige de choisir attentivement les *méthodologies* permettant d'examiner les variables. L'obligation d'obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables (normes de contrôle de l'INTOSAI, point 152) influencera normalement les décisions de l'auditeur concernant les méthodologies appropriées. En ce qui concerne plus particulièrement les contrôles de la performance, l'auditeur s'attachera à la validité et la fiabilité des méthodes utilisées pour réunir et analyser les données:

* Validité: les méthodes/techniques doivent permettre de mesurer les éléments pour lesquels elles ont été créées;

* Fiabilité: la répétition des mêmes évaluations à partir des mêmes données doit produire les mêmes résultats.

Il existe un grand choix de méthodes et de techniques applicables au contrôle de la performance, telles que les enquêtes, les entretiens, les (quasi-) expériences sur le terrain, les études avant-après, les analyses secondaires de données, la technique du "point de référence", etc. Pour chacune de ces stratégies générales, des variantes existent et sont utilisées. L'**ANNEXE 1** donne un aperçu des méthodologies les plus souvent utilisées en matière de contrôle de la performance.

6.2 Comme cela est mentionné plus haut au point 4.2, les auditeurs doivent essayer de respecter les autres normes de contrôle de l'INTOSAI, ce qui va influer aussi sur le choix des méthodologies.

Travaux sur le terrain

6.3 Pour des informations générales sur les travaux sur le terrain, se reporter à la ligne directrice n˚13 “Informations probantes et méthode de contrôle”. La lecture de cette ligne directrice peut conduire l’auditeur à se demander si une approche fondée sur l’étude des systèmes doit être adoptée pour le contrôle qu’il est en train de réaliser. Même lorsqu’il a été décidé de ne pas suivre une telle approche, l’auditeur doit, de toute façon, réaliser au préalable une évaluation du système des procédures de contrôle interne, dans le cadre de la phase de programmation du contrôle.

6.4 Les observations suivantes s’appliquent tout particulièrement aux contrôles de la performance.

6.5 La *collecte des données* peut être réalisée en une fois ou de façon continue (analyse chronologique, analyse longitudinale). L’information peut être tirée de preuves matérielles, de documents (y compris des déclarations écrites), de témoignages oraux (entretiens) ou obtenue par d’autres moyens en fonction des objectifs du contrôle. Il sera souvent nécessaire de réunir des données aussi bien qualitatives que quantitatives. Il doit être possible d’expliquer et de justifier en termes de volume, de validité, de fiabilité, de pertinence et de coût d’obtention raisonnable les types de données recherchées.

6.6 Les résultats des travaux sur le terrain et de l’analyse (informations probantes) ainsi que la documentation relative à la programmation du contrôle doivent être *documentés*, classés et référencés afin de permettre à l’autorité hiérarchique de réviser le travail réalisé et de valider les conclusions (voir les lignes directrices n˚26 “Documentation” et n˚51 “Assurance de la qualité”).

7. Établissement de rapports relatifs au contrôle de la performance

7.1 Pour des informations générales sur l’établissement des rapports, se reporter à la ligne directrice n˚31 “Établissement de rapports”.

7.2 Les rapports publiés à l’issue des contrôles de la performance contiennent généralement les éléments suivants:

- un résumé du *contexte* dans lequel les activités contrôlées ont lieu, et notamment le contexte organisationnel;
- une description de ces activités et de leurs *objectifs*, ainsi qu’une analyse du respect potentiel des critères d’économie, d’efficience et d’efficacité, conduisant à la formulation des objectifs du contrôle;
- une description ou un résumé des *méthodologies du contrôle* utilisées pour collecter et analyser les données, ainsi qu’une mention des sources;
- une explication des *critères* utilisés pour interpréter les résultats;
- les *résultats du contrôle*, ou du moins, ceux qui présentent un intérêt pour les lecteurs du rapport;
- les *conclusions* relatives aux objectifs du contrôle.

En fonction de la politique de l'ISC, le rapport peut également contenir des *recommandations* issues des conclusions.

7.3 La relation entre les objectifs, les critères, les résultats et les conclusions de l'audit doit pouvoir être vérifiée et doit être réelle. Celle-ci doit être expliquée dans le rapport afin de permettre au lecteur de vérifier les conclusions. Le lien entre les résultats de l'audit et les conclusions doit être réel et apparaître clairement. Lorsque l'auditeur a affecté différents coefficients aux critères d'audit pour ses conclusions, il doit également l'expliquer afin de faciliter la compréhension du rapport par le lecteur.

7.4 Si la politique de l'ISC impose la formulation de *recommandations*, il doit exister un lien clair entre ces dernières et les conclusions. Des *recommandations* ne doivent normalement être formulées que lorsque le contrôle a mis en relief des solutions plausibles et rentables pour chaque insuffisance identifiée. Elles ne doivent normalement pas présenter des plans d'application détaillés - qui relèvent de la compétence des organes de gestion - mais doivent indiquer les principaux changements nécessaires, tout en prenant en compte le coût potentiel de leur mise en oeuvre. Le ou les responsables des carences doivent normalement être clairement identifiés ainsi que la ou les personnes chargées de les corriger.

7.5 Il faut veiller à ce que les rapports issus d'un contrôle de la performance soient *objectifs et justes* dans leur présentation. Cela suppose que:

- la présentation des résultats et des conclusions soit distincte;
- les faits soient présentés en termes neutres;
- tous les résultats pertinents importants soient inclus;
- les rapports soient constructifs et les conclusions présentées positives.

Consultation de l'entité contrôlée

7.6 La plupart des ISC donne la possibilité aux organes de gestion de l'entité contrôlée de réagir au projet de rapport. Afin de faciliter ce processus et d'établir un dialogue constructif et positif, l'auditeur doit encourager les discussions et les échanges de vue, formels ou informels, au moment de l'étude préliminaire/de la phase de programmation et lors des travaux sur le terrain.

Annexe 1

Méthodologie du contrôle de la performance: techniques de collecte des données et d'analyse de l'information

Les auditeurs ont à leur disposition une large gamme de méthodes et techniques pour effectuer les contrôles de la performance. Ci-dessous figure une brève description de celles qui sont le plus souvent utilisées pour collecter et analyser des données.

1 Techniques de collecte des données

1.1 Examen des dossiers

L'examen des dossiers est une manière très efficace de réunir des informations et peut donc former la base de nombreux contrôles de la performance. Les dossiers contiennent un large éventail d'informations probantes telles que les décisions de fonctionnaires, les dossiers relatifs aux bénéficiaires des programmes et ceux relatifs aux programmes de l'administration. Il est important de définir la nature, la localisation et la disponibilité des dossiers au début du contrôle de la performance de façon à ce qu'ils puissent être facilement consultés.

1.2 Échantillonnage de contrôle

Comme le précise le point 6.1 de la ligne directrice "Échantillonnage de contrôle", l'échantillonnage est souvent utilisé pour obtenir des informations probantes dans le cadre des contrôles de la performance. Alors que les objectifs spécifiques de l'échantillonnage peuvent différer, les principes de base sont les mêmes.

1.3 Analyse secondaire/Recherche documentaire

L'analyse secondaire consiste à examiner, par exemple, les rapports de recherche générale, les livres et les articles relatifs au domaine du programme ou des études plus spécialisées, notamment les contrôles et les évaluations antérieurs. Elle permet d'actualiser/accroître les connaissances de l'auditeur sur un sujet particulier.

1.4 Enquêtes

Une enquête est la collecte systématique d'informations à partir d'une population donnée, normalement au moyen d'entretiens et de questionnaires réalisés et diffusés auprès d'échantillons de la population.

Les enquêtes sont utilisées pour obtenir des informations détaillées ou spécifiques auprès d'un groupe de personnes ou d'organisations. Elles sont particulièrement utiles quand il s'agit de quantifier les informations émanant d'un nombre important d'individus sur une question ou un sujet particulier.

Il existe de nombreuses techniques d'enquête. Les plus utilisées sont les suivantes: enquêtes par courrier, téléphone ou entretien.

1.5 Entretiens

Un entretien est un échange de questions et de réponses visant à obtenir des informations précises. Les entretiens peuvent être conduits sans structure apparente (c'est-à-dire avec des questions ouvertes) ou être structurés (questions fermées).

Les entretiens peuvent être utilisés lors de la phase de programmation et lors de l'examen proprement dit afin d'obtenir des documents, des avis et des idées concernant les objectifs du contrôle, de confirmer des faits, de corroborer des données provenant d'autres sources ou d'étudier d'éventuelles recommandations.

1.6 Groupes cibles

Les groupes cibles sont composés d'individus rassemblés pour discuter de thèmes et de questions particuliers. Leur principal objectif est de réunir des données qualitatives, c'est-à-dire des informations permettant de comprendre les valeurs et les opinions des individus dont l'activité ou la procédure est auditée.

1.7 Analyse comparative ("Point de référence")

L'analyse par rapport à un "point de référence" permet de comparer les méthodes, les procédés, les procédures, les produits et les services d'une organisation avec ceux des organisations qui se distinguent régulièrement dans les mêmes types d'activité.

La technique du "point de référence" peut être utilisée:

- pour encourager une révision objective des procédés, pratiques ou systèmes posant problème;
- pour élaborer des critères et déterminer des modes de fonctionnement plus efficaces;
- pour accorder plus de crédibilité aux recommandations du contrôle.

1.8 Études avant-après

Dans un étude avant-après, la situation existant avant le début du programme est comparée à celle existant après la mise en oeuvre du programme.

Lors d'une étude avant-après simple, une série de mesures est réalisée avant le début du programme et une seconde série est effectuée après une participation suffisament longue des intéressés. L'incidence est estimée par comparaison des deux séries de mesures.

Le principal inconvénient de cette technique est que les différences entre les deux séries de mesures ne peuvent pas être attribuées avec certitude au programme.

1.9 (Quasi-) expérience sur place/Méthode expérimentale

La principale caractéristique des véritables expériences est l'attribution aléatoire d'objectifs à des groupes traités ou non-traités représentant, respectivement, le groupe expérimental et le groupe de contrôle.

Un groupe de contrôle est un groupe de cibles non traitées dont les résultats après évaluation de l'incidence sont comparés avec ceux des groupes expérimentaux.

Un groupe expérimental est un groupe de cibles à qui le traitement est administré et dont les résultats sont comparés avec ceux des groupes de contrôle.

Une quasi-expérience est une recherche d'incidence dans laquelle les groupes expérimental et de contrôle ne sont pas formés de façon aléatoire.

Les problèmes pratiques et politiques posés par l'utilisation de la méthode expérimentale ont entraîné une utilisation accrue des méthodes quasi-expérimentales, qui tentent d'exclure autant que possible les effets extérieurs qui rendent difficile l'évaluation de l'incidence. Toutefois, l'assurance fournie n'est pas aussi complète que dans le cas d'une véritable expérience.

Les deux types généralement utilisés de méthodes quasi-expérimentales impliquent la constitution de groupes de contrôle ou de comparaison de façon à s'approcher le plus possible d'un choix aléatoire. Cela est réalisé soit en assortissant les cibles qui participent et celles qui ne participent pas, soit en effectuant un ajustement statistique des participants et des non-participants de façon à ce qu'ils soient aussi proches que possible sur certaines caractéristiques essentielles.

2. Techniques d'analyse de l'information

2.1 Le cadre logique

Le cadre logique (ou théorie du programme public/théorie de l'intervention) retrace la structure ou la logique du programme contrôlé. Il montre la hiérarchie du programme en termes d'objectifs et de responsabilités. Il débute avec les objectifs du programme du niveau le plus élevé et les effets escomptés, puis il s'intéresse aux sous-programmes, à leurs composants et aux activités spécifiques, chaque élément d'un niveau inférieur étant relié logiquement à un élément du niveau supérieur.

Un cadre logique peut aider l'auditeur à acquérir une compréhension des problèmes du contrôle de la performance dans la mesure où il se concentre sur la relation entre les objectifs et sous-objectifs du programme et ses extrants et résultats (incidences et effets). Il peut permettre à l'auditeur d'identifier et de répondre à des questions telles que:

- les objectifs permettent-ils de bien comprendre la logique du programme, des biens et services qui sont fournis et des destinataires de ces biens et services ?

- les objectifs permettent-ils l'identification des résultats escomptés de façon claire et mesurable ?

- les liens de causalité entre les niveaux hiérarchiques sont-ils plausibles ?

Lors de la phase de programmation, les cadres logiques aident l'auditeur à comprendre, notamment, l'entité contrôlée et à identifier les résultats-clés du programme, ses systèmes et les opérations dont ils sont issus.

2.2 Statistiques descriptives permettant de comprendre les distributions de données

Une distribution de données apparaît généralement sous la forme d'un graphique (graphique en bâtons ou courbe) présentant toutes les valeurs d'une variable. Les statistiques qui décrivent les distributions de données peuvent être des outils utiles pour les travaux d'analyse et l'établissement du rapport du contrôle. Il existe trois dimensions de base d'une distribution de données qui peuvent être importantes pour les observations de contrôle:

- le niveau des données (modale, médiane, moyenne, quartile, etc.);
- la dispersion des données (valeurs minimales et maximales, degré de dispersion, queues, etc.); et
- la forme de la distribution des données (distribution normale, uniforme, bi-modale, etc.).

Les distributions de données peuvent être utilisées:

- pour identifier le niveau, la dispersion ou la forme des données lorsque ces éléments ont plus d'intérêt qu'une simple moyenne;
- pour décider si une variable de performance répond à un critère du contrôle;
- pour interpréter les distributions de probabilité afin d'évaluer le risque; et
- pour évaluer si l'échantillon de données est représentatif de la population.

2.3 Analyse régressive

L'analyse régressive est une technique qui permet d'évaluer le degré d'association (corrélation) de variables.

L'analyse régressive peut être utilisée:

- pour tester une relation supposée vraie;
- pour identifier les relations entre des variables ayant un lien de causalité, susceptibles d'expliquer les résultats;
- pour identifier les cas inhabituels apparaissant parmi les valeurs escomptées; et
- pour faire des prévisions sur les valeurs à l'avenir.

2.4 Analyse coût-avantage

Les analyses coût-avantage étudient les relations entre les coûts du projet et les bénéfices/pertes, exprimés en termes monétaires. Une analyse coût-avantage peut être utilisée, par exemple, lors du contrôle de la performance d'un projet de construction d'une route.

Le but d'une analyse coût-avantage est de déterminer si les bénéfices d'une entité, d'un programme ou d'un projet sont supérieurs à ses coûts.

Une analyse coût-avantage peut être utilisée:

- pour s'assurer qu'une analyse faite par l'entité contrôlée respecte les normes professionnelles;
- pour comparer les coûts et les bénéfices lorsque ces deux éléments sont connus ou peuvent être évalués de façon raisonnable;
- pour comparer le coût des autres solutions possibles quand on peut supposer que les coûts sont constants.

Si elle est effectuée correctement, une analyse coût-avantage doit en principe prendre en considération non seulement les coûts et les bénéfices tangibles (relativement facilement quantifiables), mais aussi les coûts et les bénéfices intangibles (difficiles à évaluer), tels que les coûts sociaux ou ceux liés à l'environnement.

2.5 Analyse coût-efficacité

Les analyses coût-efficacité étudient la relation entre les coûts des projets et les résultats, exprimés en coûts par unité de résultat atteint.

Alors qu'une analyse coût-avantage permet de comparer l'efficience économique de plusieurs solutions de remplacement d'un programme, l'analyse coût-efficacité cherche le moyen le moins onéreux d'atteindre un objectif défini *ou* la valeur maximale qui peut être tirée d'une dépense donnée.

Par opposition à la version économique de l'analyse coût-avantage, dans une analyse coût-efficacité, les bénéfices peuvent être exprimés en unités physiques plutôt que monétaires: l'efficacité d'un programme pour la réalisation d'objectifs substantiels donnés est liée à la valeur monétaire des ressources utilisées dans un programme ou une activité.

Par exemple:

- 20% des personnes au chômage trouvent un emploi permanent à l'issue d'un programme de formation dont le coût moyen est de 1000 ECU par personnes et 50% à l'issue d'un programme dont le coût moyen est de 2000 ECU par personne;
- dans un État membre X, 30% des participants à un programme de formation dont le coût moyen est de 1400 ECU par personnes trouvent un emploi permanent, alors que

dans un État membre Y, des résultats similaires sont atteints à un coût moyen de 1730 ECU par personne.

2.6 Méta-évaluation

Les objectifs d'une méta-évaluation sont d'apprécier la qualité de l'évaluation (recherche), afin d'améliorer la qualité des évaluations et de promouvoir l'utilisation réelle des résultats de la recherche au cours du processus de gestion.

Le rôle de l'ISC sera alors d'examiner la qualité réelle des évaluations réalisées et l'adéquation des conditions organisationnelles et des procédures pour l'évaluation.

Les critères de la méta-évaluation portent sur la qualité de la recherche entreprise pour l'évaluation et la façon dont la fonction d'évaluation a été intégrée au processus de gestion:

a. La qualité du contrôle/de l'évaluation de performance:

Il existe deux grands critères:

- la qualité scientifique/épistémologique de la recherche: les critères théoriques, méthodologiques et techniques qui reflètent l'état des connaissances. Parmi les conditions théoriques figurent, entre autres, la formulation du problème, la définition des concepts, les hypothèses et la cohérence d'ensemble de la théorie.

  Les conditions méthodologiques requises pour la recherche impliquent, entre autres, la validité et la fiabilité des résultats de la recherche.

  Les conditions techniques s'attachent, entre autres, à l'applicabilité des critères d'évaluation, permettent de déterminer si la situation dans le domaine du programme public respecte les normes d'évaluation.

- les critères d'utilité de la recherche pour l'exécution du programme ou de la politique: cela signifie qu'un rapport d'évaluation doit fournir des informations essentielles pour une approche efficace, efficiente et légitime d'un problème particulier du programme public. En d'autres termes, le rapport doit contenir des références explicites et claires à la nécessité d'obtenir des informations au moyen de la recherche, aux problèmes d'exécution du programme public, aux objectifs de la recherche liés à cette dernière, etc. Le rapport doit être rédigé de façon claire (compréhensible) pour les non-scientifiques; il doit être complet, précis et mesuré dans ses propos, etc [(1)].

b. Contrôle/évaluation de performance en tant que fonction de gestion:

---

(1) *Source*: (différents chapitre)s J. Mayne, M.L. Bemelmans-Videc et al., *Advancing Public Policy Evaluation; Learning from International Experiences*, Elsever/North Holland, 1992

Les critères découlant des règlements pour ce qui concerne l'intégration de la fonction d'évaluation dans l'organisation, c'est-à-dire la planification des évaluations, l'intégration de la fonction d'évaluation du programme dans le processus budgétaire central, les résultats des évaluations ex ante et ex post accompagnant les propositions de nouveaux programmes publics ou de lois permettant d'assurer une utilisation effective eu égard à ces nouveaux programmes, la création d'unités d'évaluation, la formation du personnel, etc.

- - - - - - -

Sources:

B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984

P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993

Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994

Sage Evaluation Kit

GROUPE 5 AUTRES DOMAINES

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 51

ASSURANCE DE LA QUALITÉ

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 L'assurance de la qualité des contrôles opérés par les institutions supérieures de contrôle (ISC) et donc la garantie de leur conformité par rapport aux normes de contrôle de l'INTOSAI peuvent être obtenues par l'application d'une procédure en deux phases. Au cours de la première phase, l'ISC doit adopter des politiques et des procédures destinées à faire en sorte que les tâches de contrôle soient accomplies à un niveau de qualité acceptable. Dans une deuxième phase, il est recommandé aux ISC de mettre en oeuvre des procédures d'assurance de la qualité relatives aux tâches de contrôle à un niveau supérieur afin d'établir que ces politiques et ces procédures sont respectées au sein de l'institution, et qu'elles produisent l'effet recherché, qui est d'assurer que la qualité du travail soit acceptable.

1.2 Lors de la première phase, l'ISC doit, au plan politique, définir et arrêter les normes et le niveau de qualité appropriés de ses résultats et établir ensuite des procédures exhaustives destinées à faire en sorte que ce niveau de qualité soit atteint. Ces politiques et ces procédures doivent être établies sur la base des objectifs globaux de l'ISC, qui reflètent normalement les obligations légales et les attentes socio-politiques à l'égard de l'ISC.

1.3. Pour que ces politiques et ces procédures puissent être respectées par le personnel de l'ISC, il importe qu'elles soient publiées (par exemple dans un manuel d'audit) et que les agents soient formés de manière appropriée.

2. Assurance de la qualité

2.1 Bien que les politiques et les procédures décrites ci-dessus soient importantes pour la réalisation du niveau de qualité recherché, et donc pour le respect des normes de contrôle de l'INTOSAI, il n'est généralement pas suffisant de les mettre purement et simplement en place. Habituellement, il est aussi nécessaire de s'assurer qu'elles sont respectées et qu'elles atteignent leur objectif. Le point 118 des normes de contrôle de l'INTOSAI prévoit que:

"L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures internes de l'ISC."

2.2. Cette norme est précisée par ailleurs (point 121) comme suit:

"... il serait souhaitable que l'ISC adopte des positions prévoyant des contrôles internes pour s'assurer de la qualité des résultats. La programmation, la mise en oeuvre et les conclusions d'une série de contrôles pourraient être examinées en profondeur par un personnel qualifié de l'ISC qui n'aurait pas participé à ces contrôles; ces personnes pourraient consulter les responsables de ces contrôles pour examiner ces points au regard des critères de qualité, et informer régulièrement la direction de l'ISC."

2.3 L'objectif des contrôles indépendants d'assurance de la qualité est de déterminer la qualité globale du travail au sein de l'ISC, objectif qui diffère de celui des politiques et des procédures mentionnées au point 1 ci-dessus, qui permettent d'assurer la qualité des tâches de contrôle.

2.4 Dans certaines ISC de la Communauté européenne, le processus décisionnel collégial fonctionne comme un mécanisme d'assurance de la qualité des résultats obtenus par l'ISC.

2.5. Les ISC décident souvent de créer une fonction distincte d'assurance de la qualité, dont l'objectif est d'assister son collège ou son Contrôleur général dans ce domaine. L'**ANNEXE 1** reprend les éléments caractéristiques de cette fonction.

ANNEXE 1:
ÉLÉMENTS CARACTÉRISTIQUES DE LA FONCTION D'ASSURANCE DE LA QUALITÉ

Les éléments les plus caractéristiques de l'assurance interne de la qualité sont les suivants:

* les agents qui effectuent les revues d'assurance de la qualité sont suffisamment qualifiés et expérimentés (soit ils sont affectés à temps plein à cette fonction, soit ils sont détachés à court terme par d'autres secteurs de l'ISC);
* les agents qui effectuent ces revues sont indépendants par rapport aux tâches de contrôle qu'ils examinent;
* les agents qui effectuent ces revues sont habilités à sélectionner les tâches de contrôle à examiner;
* des procédures de sélection de toutes les tâches de contrôle à examiner sont mises en place afin de couvrir de manière appropriée toutes les activités de l'ISC pendant une période déterminée; potentiellement, toutes les tâches de l'ISC doivent pouvoir faire l'objet d'un examen (c'est-à-dire que le superviseur doit avoir une connaissance complète des activités de l'ISC);
* des procédures sont mises en place pour déterminer la nature, l'étendue, la fréquence et le calendrier de l'exécution des revues d'assurance de la qualité;
* des procédures sont mises en place pour résoudre les dissensions pouvant apparaître entre les superviseurs et les auditeurs;
* les agents qui effectuent les revues d'assurance de la qualité peuvent accéder à tous les documents internes pertinents et s'adresser aux agents qui les ont établis ou sont responsables de la tâche;
* les agents qui effectuent ces travaux sont normalement tenus de présenter un rapport ou des recommandations en temps opportun à la direction de l'ISC qui doit normalement y répondre;
* les auditeurs peuvent demander à tout moment que soient mises en oeuvre des procédures d'assurance de la qualité dans le cadre d'une tâche de contrôle;
* publication d'un rapport annuel - (normalement distribué à l'ensemble des auditeurs).

Dans certains cas, et notamment lorsque l'ISC procède à des détachements temporaires pour effectuer des revues internes d'assurance de la qualité, l'ISC peut décider d'élaborer et d'utiliser des listes de contrôle types d'objectifs que le superviseur doit atteindre afin de garantir la cohérence et le caractère complet des examens opérés.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 52

IRRÉGULARITÉS

TABLE DES MATIÈRES

Introduction

1. Objet

1.1 La présente ligne directrice a pour objet de fournir à l'auditeur externe (ci-après dénommé "l'auditeur") chargé de contrôler des activités de la Communauté européenne un certain nombre d'orientations concernant le contrôle des irrégularités, y compris des irrégularités de nature frauduleuse.

1.2 Étant donné que, dans le cadre de leur mission, les institutions de contrôle nationales et la Cour des comptes européenne ne sont pas nécessairement investies des mêmes responsabilités en matière de contrôle des irrégularités, les orientations fournies dans la présente ligne directrice devront être appliquées en fonction des circonstances. En raison de l'extrême importance qu'accordent les parlements et les contribuables européens à la gestion appropriée des activités publiques, il se peut que les ISC souhaitent envisager d'inclure le contrôle de la régularité dans tous les travaux de contrôle qu'elles entreprennent, y compris lors des contrôles de la performance.

2. Cadre juridique de l'audit en matière d'irrégularités

2.1 La présente ligne directrice comporte, à l'**ANNEXE 1**, un résumé de la réglementation européenne en matière de protection des intérêts financiers des Communautés contre la fraude et les irrégularités. Les termes "irrégularité" et "fraude", tels qu'employés dans le cadre des Communautés européennes et dans la présente ligne directrice, sont définis par le règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, dont l'**ANNEXE 2** reprend l'extrait déterminant.

2.2 Dans la présente ligne directrice, on entend par "fraude" aussi bien la fraude présumée que la fraude prouvée. L'auditeur doit être conscient de la différence entre "fraude présumée" et "fraude prouvée". L'auditeur applique normalement le terme de "fraude présumée" à toute série de faits suggérant l'existence d'actes frauduleux dont il prend connaissance au cours d'un contrôle. Cette approche confirme le principe selon lequel seul un tribunal ou une juridiction équivalente peut déterminer si une opération donnée est de nature frauduleuse ou constitue une "fraude prouvée".

3. Normes de contrôle de l'INTOSAI

3.1 Le point 145 des normes de contrôle de l'INTOSAI, indique que:

"En exécutant les contrôles de la régularité (financiers), il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité. L'auditeur doit rester conscient de l'existence éventuelle d'illégalités pouvant influer indirectement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité."

4. Responsabilités respectives de la direction et des auditeurs
---

4.1 L'explication fournie au point 150 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

"En général, la direction est responsable de l'instauration d'un système efficace de contrôles internes pouvant assurer la conformité aux lois et règlements. Lors de la conception des mesures et procédures de vérification et d'appréciation de la conformité, les auditeurs doivent évaluer les contrôles internes de l'unité et apprécier le risque que l'unité contrôlée ne puisse pas prévenir ou relever des cas de non-conformité."

L'auditeur n'est donc pas - et ne saurait être considéré - responsable de la prévention des fraudes et irrégularités. C'est à la direction de l'unité contrôlée qu'il incombe d'assumer cette tâche en mettant en oeuvre et en appliquant de manière permanente des systèmes comptables et de contrôle interne appropriés. Ces systèmes réduisent, sans toutefois éliminer complètement, le risque de fraude et d'irrégularités.

4.2 Dans le contexte des actions financées par les Communautés européennes, le terme "direction" mentionné au point 4.1 ci-dessus est utilisé pour désigner:

- la Commission européenne: responsable de la gestion des intérêts financiers des Communautés européennes, y compris les fonds fournis aux administrations publiques au niveau national, régional ou local, ainsi qu'à des entreprises du secteur privé dans le cadre des différentes actions communautaires;
- les administrations nationales, régionales et/ou locales: chargées d'assurer, en tant qu'agents de la Commission, la bonne gestion des fonds communautaires;
- les entreprises ou entités bénéficiaires: les gestionnaires des entreprises bénéficiaires de fonds communautaires sont également responsables devant la Commission de la bonne utilisation de ces fonds.

4.3 En règle générale, l'auditeur n'est pas chargé de rechercher tout particulièrement les cas de fraude ou d'irrégularités, à moins que cela ne soit expressément prévu par la législation ou le mandat de l'audit. Dans un audit portant sur les états financiers, dans lequel l'auditeur se prononce sur la présentation ainsi que sur la légalité et la régularité de ces derniers, il programme et exécute toutefois le contrôle conformément aux normes de contrôle; son objectif est d'obtenir des informations probantes qui soient suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable pour déterminer dans quelle mesure les informations financières en question sont entachées d'erreurs matérielles, y compris d'erreurs de nature irrégulière.

4.4 Un audit programmé et réalisé conformément aux normes de contrôle ne permet pas de conclure avec une certitude absolue que les états financiers sont exempts d'erreurs matérielles. En effet, les erreurs de nature frauduleuse ou irrégulière commises intentionnellement supposent souvent une tentative de dissimulation que l'auditeur ne détecte pas nécessairement, même si son audit a été programmé et exécuté conformément aux normes de contrôle. Il est donc souligné que, si l'on excepte les cas prévus expressément par la loi, la détection des fraudes ne fait habituellement pas partie des objectifs spécifiques d'un contrôle effectué par une ISC.

5. Limites inhérentes à l'audit

5.1 L'audit des états financiers, reposant de par sa nature sur des sondages, implique un choix quant aux domaines à contrôler et au nombre d'opérations à examiner. En outre, les informations probantes sont souvent de nature persuasive plutôt que concluante. C'est pourquoi l'examen de l'auditeur comporte un risque inhérent, à savoir que d'éventuelles inexactitudes significatives, de nature frauduleuse ou irrégulière, entachant les informations financières ne soient pas détectées.

Programmation des contrôles

6. Observation générale

6.1 En programmant un contrôle, l'auditeur acquiert une connaissance générale du cadre juridique applicable à l'activité communautaire concernée et il devrait comprendre dans quelle mesure la direction respecte ce cadre. Les sources d'information que l'auditeur peut exploiter à cet effet sont notamment:

- les traités instituant les Communautés européennes modifiés par le traité sur l'Union européenne;
- les règlements, directives et décisions de la Communauté applicables à l'objet du contrôle;
- toutes les dispositions de droit dérivé prises par le (ou les) État membre(s) ou par la Commission;
- les dispositions budgétaires et toute décision ayant trait à l'exécution budgétaire au niveau de la Commission ou des États membres.

7. Considérations relatives au seuil de signification

7.1 Lorsqu'il programme un audit des états financiers, l'auditeur examine dans quelle mesure l'incidence de la fraude ou des irrégularités est susceptible d'être significative, de par sa nature ou en termes de valeur.

7.2 L'auditeur pourra se reporter à la ligne directrice n°12 "Importance relative et risque d'audit" où il trouvera des indications détaillées qui l'aideront à se faire une opinion.

8. Évaluation des risques

Observation générale

8.1 Lors de la programmation de son contrôle, l'auditeur doit être conscient du fait que le risque de non-détection d'inexactitudes significatives de nature frauduleuse est plus important que le risque de non-détection d'inexactitudes de nature irrégulière découlant d'une erreur non intentionnelle, commise par inadvertance ou par ignorance de la loi. La fraude implique en effet, en général, des actes de dissimulation, tels que la collusion, la falsification, le non-enregistrement délibéré d'opérations ou la fausse présentation intentionnelle.

Risque inhérent

8.2 Dans le cadre de la programmation, l'auditeur détermine dans quelle mesure le champ de contrôle qu'il se propose d'examiner risque d'être entaché d'irrégularités de nature frauduleuse ou d'irrégularités commises par erreur. Cette évaluation du risque inhérent reposera notamment sur l'examen d'informations pertinentes provenant des sources suivantes:

- rapports de la Cour des comptes européenne;
- rapports des organismes de contrôle nationaux et/ou régionaux;
- rapports élaborés par les États membres, notamment dans le cadre des dispositions réglementaires en matière de notification mentionnées à l'annexe A de la présente ligne directrice;
- rapports élaborés par les parlements et/ou assemblées régionales (Parlement européen, assemblées nationales ou régionales);
- rapports élaborés par le comité consultatif pour la coordination de la lutte contre la fraude;
- rapports élaborés au sein de la Commission par l'Unité pour la coordination de la lutte antifraude (UCLAF);
- rapports élaborés au sein de la Commission par les contrôleurs internes/unités de contrôle de la DG XX et des DG gestionnaires;
- rapports élaborés par les administrations nationales/locales compétentes pour ce qui concerne les recettes et les dépenses de l'Union européenne, y compris les rapports élaborés par les contrôleurs internes;
- tout autre document pertinent élaboré par la Commission (par exemple, modalités d'application d'un régime donné).

8.3 Une fois qu'il a examiné ces documents, l'auditeur entreprend une analyse de risque plus approfondie concernant le champ de contrôle précis qu'il s'est proposé d'examiner. Il peut à cet effet analyser, entre autres, les éléments suivants:

- la complexité des initiatives et des régimes communautaires soumis à l'examen, telle que reflétée dans les modalités d'application;
- les compétences et l'intégrité apparente des gestionnaires des fonds communautaires, au niveau tant européen que national, régional ou local;
- la fiabilité et/ou l'exhaustivité probables des informations probantes disponibles.

Risque de contrôle

8.4 En évaluant le risque de contrôle, l'auditeur admet que même si l'existence d'un système efficace de contrôle interne réduit la probabilité d'inexactitudes de nature frauduleuse ou irrégulière au niveau des informations financières, il existe néanmoins toujours un risque que les contrôles internes ne fonctionnent pas comme prévu. Tout système de contrôle interne peut s'avérer inefficace dans la lutte contre la fraude lorsque celle-ci repose sur la collusion entre agents ou responsables de l'unité contrôlée. Certains niveaux de direction peuvent en effet être en position de contourner les contrôles qui permettraient d'empêcher que d'autres agents commettent des fraudes similaires, par exemple, en ordonnant aux subordonnés d'enregistrer des opérations de manière inexacte ou de les dissimuler.

8.5 Pour évaluer le risque de contrôle, l'auditeur peut se demander si les contrôles mis en oeuvre par la direction en vue de prévenir et de détecter les cas de fraude sont suffisants. Il peut notamment décider d'examiner la réponse stratégique donnée par les responsables de l'unité contrôlée au risque de fraude, y compris les mesures prises par ces derniers en vue de:

- identifier les domaines, activités et fonctions de l'entité contrôlée présentant un risque de fraude particulièrement élevé;

- mettre en oeuvre les mécanismes de défense appropriés dans les domaines identifiés par les responsables comme étant particulièrement exposés au risque de fraude, mécanismes tels que:
  - la séparation des tâches;
  - une rotation systématique du personnel; et
  - une surveillance et des inspections internes;

- établir des politiques efficaces en matière de ressources humaines, afin de superviser le recrutement de nouveaux agents dans le service public et de veiller à ce qu'ils comprennent correctement l'obligation de probité et d'intégrité;
- établir un code de conduite destiné à promouvoir une éthique parmi le personnel et fournir des orientations sur des questions telles que:
  - les relations avec des tiers;
  - l'acceptation d'un emploi ou de fonctions à l'extérieur du service public; et
  - l'obligation de déclarer d'éventuels conflits d'intérêts (par exemple, lorsqu'un agent a des intérêts en dehors du service public et que ceux-ci risquent d'entrer en conflit avec ses fonctions officielles);

- superviser la mise en oeuvre des politiques en matière de ressources humaines, et notamment revoir à intervalles réguliers le code de conduite; et
- établir des procédures appropriées pour la notification, les investigations et le comportement à adopter en cas de présomption d'irrégularité et/ou de fraude, et, le cas échéant, prendre les mesures disciplinaires appropriées.

8.6 Dans le contexte de la Communauté européenne, les structures de gestion sont complexes, ce qui ne fait qu'accroître l'importance de l'efficacité des contrôles internes. Au sein de la Communauté, il existe au moins trois niveaux de gestion: la Commission; les administrations nationales, régionales et/ou locales, ainsi que les entreprises ou entités bénéficiaires (telles que définies au point 4.2).

8.7 Lorsque l'auditeur a examiné les contrôles internes, il est généralement admis qu'il a le devoir de porter à l'attention des responsables de l'entité contrôlée toute insuffisance significative qu'il a pu détecter au niveau des contrôles, y compris, en l'occurrence, toute insuffisance susceptible d'accroître le risque de fraude ou d'irrégularités. (voir la ligne directrice n˚21 "Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité").

<u>Procédures de contrôle en cas de présomption de fraude ou d'irrégularité</u>

9. Observation générale

9.1 Les orientations qui suivent montrent comment un auditeur peut opérer des contrôles supplémentaires en cas de présomption de fraude ou d'irrégularité. Elles ne sont toutefois pas censées être exhaustives ni aborder les diverses responsabilités des institutions de contrôle nationales et de la Cour des comptes européenne en matière de contrôle et d'investigation concernant les fraudes et irrégularités. Par suite, ces orientations devraient être suivies en fonction des circonstances particulières à chaque cas.

9.2 Si, dans le cadre de l'évaluation des risques ou bien à la suite de sondages de conformité ou de corroboration, l'auditeur conclut qu'il y a possibilité de fraude, il doit examiner l'incidence éventuelle d'un tel fait sur les états financiers. S'il estime que la fraude présumée pourrait avoir une incidence importante sur ceux-ci (par exemple, parce qu'il a auparavant établi que toute fraude est significative par nature), il opère les contrôles modifiés ou complémentaires qu'il estime appropriés.

9.3 L'étendue des modifications apportées au plan d'enquête ou des contrôles complémentaires dépendra de son jugement sur les facteurs suivants:

- la nature des fraudes présumées avoir été commises;
- le risque apparent de la réalité d'une fraude présumée, déterminé à partir de l'évaluation des risques ou des résultats de sondages; et
- la probabilité qu'un type particulier de fraude présumée puisse avoir une incidence importante sur les informations financières.

10. Exécution de contrôles complémentaires

10.1 L'auditeur devrait se fonder sur son propre jugement pour déterminer quels contrôles permettent le mieux d'indiquer l'existence de fraudes présumées. Il pourra s'agir, entre autres, des aspects suivants:

– *sondages de conformité*: servant à apporter des informations probantes sur l'efficacité ou la non-efficacité des contrôles destinés à prévenir ou à détecter des fraudes et irrégularités;
– *sondages de corroboration*: servant à fournir des preuves de l'étendue et/ou de la valeur de la fraude présumée;
– *procédures analytiques*: servant à corroborer, au moyen de comparaisons, d'une analyse des tendances ou de tests prévisionnels, la possibilité de fraude ou d'irrégularités;
– *techniques des entretiens (utilisées surtout pour les investigations relatives à des fraudes)*: servant à apporter des preuves corroborant la réalité de la fraude, généralement apportées par les personnes travaillant dans l'entourage de celles qui sont soupçonnées de commettre la fraude; et
– *techniques d'observation*: servant à corroborer la présomption de fraude, par l'observation des modifications dans le comportement des personnes soupçonnées d'avoir commis la fraude.

10.2 Lorsqu'il réalise des entretiens destinés à lui permettre de recueillir des éléments attestant qu'il y a eu fraude, l'auditeur doit observer les règles en matière de preuve propres à la juridiction où il opère, de sorte que les informations probantes rassemblées puissent être utilisées dans le cadre de toute action judiciaire que les autorités décideraient d'engager.

10.3 Avant d'effectuer des contrôles complémentaires, l'auditeur devrait étudier la possibilité de demander des conseils ou une aide à des experts en investigations dans le domaine des fraudes, tels que les policiers spécialisés qui opérent au sein de certaines administrations nationales.

11. Examen des résultats des contrôles complémentaires

11.1 Sur la base des contrôles modifiés ou complémentaires, l'auditeur peut être en mesure de confirmer ou de rejeter une présomption de fraude. Dans le premier cas, il doit s'assurer que l'incidence de la fraude est correctement reflétée dans les informations financières. Cela est nécessaire pour pouvoir par la suite notifier de façon exacte à la Commission et aux autorités nationales compétentes la nature et l'étendue des irrégularités.

11.2 Dans certains cas, il est possible que l'auditeur ne soit pas en mesure d'obtenir des preuves suffisantes pour pouvoir confirmer ou rejeter la présomption de fraude. Il examine alors l'incidence possible de cette incertitude sur les états financiers ainsi que sur la déclaration d'assurance. Il doit également tenir compte des lois et règlements en vigueur dans la juridiction où la fraude présumée a eu lieu. Le cas échéant, il peut souhaiter obtenir un avis juridique avant de présenter son rapport sur les états financiers aux autorités nationales et/ou à la Commission [(1)].

11.3 Sauf indication contraire, l'auditeur ne doit pas supposer qu'un cas de fraude constitue un phénomène isolé. Lorsque la fraude aurait dû être prévenue ou détectée par le système de contrôle interne, l'auditeur doit réexaminer sa première évaluation du système et, au besoin, adapter la nature, le calendrier et l'étendue des sondages de corroboration.

11.4 Lorsqu'un membre de la direction est impliqué dans une fraude, l'auditeur doit reconsidérer la fiabilité de toutes les déclarations que celui-ci lui aurait faites.

Procédures de contrôle en cas de présomption d'irrégularités autres que la fraude

12. Observation générale

12.1 Lorsque l'auditeur prend connaissance d'informations laissant supposer l'existence d'irrégularités autres que des fraudes, par exemple des irrégularités résultant d'une erreur involontaire, d'une omission ou de l'ignorance de la loi, il est en mesure d'appréhender la nature des irrégularités et les conditions dans lesquelles elles sont intervenues et obtenir suffisamment d'autres informations pour en évaluer l'incidence sur les états financiers. À titre d'exemple, l'auditeur examine:

- les éventuelles conséquences financières;
- l'opportunité de révéler dans les informations financières les conséquences des irrégularités et les moyens disponibles pour ce faire; et

---

(1) Par exemple, l'auditeur peut avoir besoin d'un avis juridique en ce qui concerne:

- les pouvoirs/obligations de l'ISC en matière de transmission de documents aux autorités judiciaires;
- les obligations de l'ISC concernant l'information des autorités judiciaires en cas de présomption de fraude;
-les pouvoirs/obligations de l'ISC en matière de coopération avec les autorités judiciaires lors d'investigations liées à la présomption de fraude;
- l'incidence de ce qui précède sur l'indépendance de l'ISC.

- la question de savoir si les éventuelles conséquences financières sont d'une gravité telle qu'elles influent sur l'opinion d'audit ou encore la déclaration d'assurance sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

12.2 En premier lieu, lorsque l'auditeur découvre ce qu'il croit pouvoir être une irrégularité, il étaye ses constatations au moyen de documents justificatifs et les examine avec les responsables. Si ceux-ci ne peuvent prouver, en fournissant des informations satisfaisantes, que les opérations en question sont en fait régulières, l'auditeur peut consulter le conseiller juridique auprès des responsables au sujet de l'application en l'occurence des lois et règlements en vigueur et des effets possibles sur l'information financière.

12.3 Si l'auditeur estime que l'irrégularité pourrait avoir une incidence importante sur l'information financière, il examine l'effet de l'irrégularité sur l'opinion d'audit et, au besoin, il effectue les vérifications complémentaires qu'il juge nécessaires.

13. Autres conséquences des irrégularités

13.1 Lorsque de nombreux cas d'irrégularités sont découverts par l'auditeur à l'intérieur de l'entité contrôlée, celui-ci doit examiner si ces manquements peuvent avoir d'autres conséquences:

- les faits constatés peuvent susciter des doutes quant aux autres informations probantes fournies par l'entité contrôlée, y compris les rapports de vérification de la conformité et des déclarations des responsables;
- lorsque les contrôles internes n'ont pas permis de détecter les irrégularités, cette situation peut indiquer qu'il existe des faiblesses significatives au niveau de ces contrôles, auquel cas l'auditeur peut être amené à revoir l'évaluation des risques de contrôle.

<u>Responsabilités en matière de notification des fraudes ou irrégularités</u>

14. Observation générale

14.1 C'est un principe général que l'auditeur doit connaître les procédures de notification interne et externe normalement appliquées par son institution (européenne ou nationale) en cas de fraude, de fraude présumée ou d'irrégularités. Il est important que l'auditeur connaisse ces procédures et consulte en temps voulu les autorités concernées (internes et externes) pour garantir que les investigations liées aux présomptions de fraude sont convenablement menées sans risquer de compromettre les éventuelles actions judiciaires ou administratives qui pourraient suivre.

15. Notification interne

15.1 L'auditeur suit normalement les procédures internes de notification des présomptions de fraude, fraudes ou irrégularités que son institution a instaurées. Pour contribuer à

déterminer les mesures les plus appropriées, l'auditeur notifie à son supérieur hiérarchique les cas où:

- les résultats de l'évaluation initiale des risques ainsi que des sondages de conformité ou de corroboration indiquent l'existence possible d'une fraude (voir point 8.1);
- les résultats des contrôles complémentaires laissent présumer qu'il y a fraude (voir point 10.1) et
- les responsables de l'entité contrôlée ne prennent pas les mesures appropriées pour élucider ou notifier la fraude dont on présume l'existence (voir point 16.4 ci-dessous).

16. Notification à la direction

16.1 Une fois que l'auditeur a effectué des contrôles complémentaires destinés à confirmer ou non l'existence de la fraude présumée ou des irrégularités, il notifie les résultats aux responsables de l'entité contrôlée dans les meilleurs délais.

16.2 Les auditeurs de la Cour des comptes européenne doivent, conformément aux orientations diffusées à leur intention, notifier les cas de présomption de fraude à leur supérieur hiérarchique direct et non aux responsables de l'entité contrôlée. L'information est alors normalement transmise à l'unité pour la coordination de la lutte antifraude de la Commission (UCLAF) et à l'institution de contrôle nationale.

16.3 L'auditeur d'une institution de contrôle nationale doit tenir compte de tous les aspects de la fraude présumée pour déterminer celui des responsables de l'organisme contrôlé auquel il doit notifier ses constatations. L'auditeur évalue notamment la probabilité d'une implication de hauts responsables dans la fraude. La plupart du temps, il convient que l'auditeur communique les résultats de ses vérifications à un niveau de responsabilité supérieur à celui dont dépendent les personnes supposées impliquées dans la fraude. Cependant, lorsque l'auditeur a des doutes quant à l'intégrité des personnes responsables en dernier ressort de la direction générale de l'entité contrôlée, il se fait normalement conseiller pour le choix de la personne à qui il doit notifier ses soupçons de fraude. Ces conseils peuvent venir de l'intérieur ou de l'extérieur de son institution.

16.4 Que ce soit pour les fraudes ou les irrégularités présumées, cette phase ne marque pas la fin de l'engagement de l'auditeur. Il doit suivre la réaction des responsables à la notification et confirmer en particulier que:

- les responsables de l'entité ont pris les mesures qui s'imposaient pour élucider la fraude ou l'irrégularité soupçonnée (par exemple, en demandant au besoin au service de contrôle interne de procéder à des vérifications supplémentaires);
- les responsables ont informé les autorités communautaires et nationales appropriées (par exemple les services de police spécialisés) et leur ont demandé conseil;
- les responsables ont notifié la fraude prouvée, la fraude présumée ou toute autre irrégularité, conformément aux dispositions règlementaires figurant à l'**ANNEXE 1** de la présente ligne directrice.

17. Notification externe

17.1 Tout d'abord, l'auditeur d'une institution de contrôle nationale doit observer les dispositions en matière de notification externe établies par les autorités nationales, telles que définies dans les instructions de l'institution relatives aux procédures en matière de notification externe concernant les fraudes présumées, les fraudes prouvées ou toute autre irrégularité. Les auditeurs de la Cour des comptes européenne doivent suivre les instructions en matière de notification établies par la Cour.

17.2 Ce sont les autorités nationales, régionales ou locales chargées de la gestion d'activités communautaires spécifiques qui sont responsables des notifications à la Commission, conformément aux dispositions reprises à l'**ANNEXE 1** de la présente ligne directrice. Dans le cadre des procédures de suivi, l'auditeur s'assure normalement que la responsabilité de la notification a été dûment assumée.

18. Notification concernant les états financiers

18.1 Lorsque l'auditeur doit donner une opinion d'audit à la fois sur la présentation et sur la légalité et la régularité des états financiers, il examine dans quelle mesure les fraudes et irrégularités constatées ont une incidence sur cette opinion.

18.2 Par définition, des opérations frauduleuses ne peuvent être ni légales ni régulières, puisqu'elles n'ont pas été autorisées. Lorsqu'un auditeur doit donner une opinion séparée sur la légalité et la régularité des états financiers, une fraude prouvée d'une certaine importance l'amènera à formuler une réserve, même si les responsables font plus ou moins apparaître la fraude présumée ou la fraude prouvée dans les états financiers.

18.3 Seul un tribunal peut décider si une opération donnée est frauduleuse. Mais l'auditeur peut rencontrer des situations dans lesquelles il y a présomption de fraude, mise au jour par la direction, les contrôleurs internes, des tiers ou lui-même. Bien qu'il ne soit généralement pas habilité à établir si une fraude a réellement été commise, l'auditeur doit déterminer si, à son avis, les opérations en question sont légales et régulières. Dans la plupart des cas de présomption de fraude, il est en mesure de trouver un accord avec les responsables quant au caractère non autorisé des opérations. Il peut alors établir si celles-ci sont irrégulières, même s'il ne peut conclure qu'elles sont frauduleuses.

ANNEXE 1

PROTECTION DES INTÉRÊTS FINANCIERS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES CONTRE LA FRAUDE ET LES AUTRES IRRÉGULARITÉS CADRE RÉGLEMENTAIRE

Traité sur l'Union européenne

1. Obligations des États membres découlant du traité

1.1 Les États membres ont la responsabilité de protéger les intérêts financiers de la Communauté contre la fraude et les irrégularités, comme le stipule l'article 209A du traité:

"Les États membres prennent les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de la Communauté que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts financiers.

Sans préjudice d'autres dispositions du présent traité, les États membres coordonnent leur action visant à protéger les intérêts financiers de la Communauté contre la fraude. A cette fin, ils organisent, avec l'aide de la Commission, une collaboration étroite et régulière entre les services compétents de leurs administrations"

1.2 L'article 78I du traité instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA) et l'article 183A du traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique (Euratom) sont identiques à l'article 209A ci-dessus et, par conséquent, investissent les États membres des mêmes responsabilités en ce qui concerne la protection des intérêts financiers de la CECA et de l'Euratom contre la fraude.

1.3 Les responsabilités des États membres en matière de prévention et de détection des irrégularités peuvent aussi relever de règlements régissant des activités communautaires spécifiques. Par exemple, l'article 8 du règlement (CEE) n° 729/70 du Conseil, du 21 avril 1970 (JO L 94 du 28.04.1970, p. 13), relatif au Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), modifié par le règlement (CEE) n° 2048/88 du Conseil du 24 juin 1988 (JO L 185 du 15.07.1988, p. 1), dispose que les États membres:

"prennent les mesures nécessaires pour s'assurer de la réalité et de la régularité des opérations financées par le FEOGA, prévenir et poursuivre les irrégularités, récupérer les sommes perdues à la suite d'irrégularités ou de négligences."

2. Obligations de la Commission découlant du traité

2.1 Conformément à l'article 205, la Commission est tenue d'exécuter le budget des Communautés selon les règles établies:

"La Commission exécute le budget, conformément aux dispositions du règlement pris en exécution de l'article 209, sous sa propre responsabilité et dans la limite des crédits alloués, conformément au principe de bonne gestion financière."

2.2 Le traité sur l'Union européenne a renforcé la possibilité de lutter contre la fraude en fournissant une base juridique aux futures initiatives de la Commission en vue de sanctionner les fraudeurs. L'article K.1 du titre VI (justice et affaires intérieures) stipule que:

"Aux fins de la réalisation des objectifs de l'Union, notamment de la libre circulation des personnes, et sans préjudice des compétences de la Communauté européenne, les États membres considèrent les domaines suivants comme des questions d'intérêt commun:

... (5) la lutte contre la fraude de dimension internationale".

Notification des irrégularités

3. **Règlements régissant les ressources propres de la Communauté**

3.1 L'article 6, paragraphe 3 du règlement (CEE, Euratom) n° 1552/89 du Conseil, du 29 mai 1989 (JO L 155 du 07.06.1989, p. 1), portant application de la décision 88/376/CEE, Euratom, du 24 juin 1988 (JO L 185 du 15.07.1988, p. 24) relative au système des ressources propres des Communautés assigne aux États membres les responsabilités suivantes en matière de notification:

"A partir du 1er janvier 1990, chaque Etat membre transmet à la Commission, à un rythme semestriel, une description sommaire des fraudes et irrégularités portant sur un montant de droits supérieur à 10 000 ECU, en indiquant, le cas échéant, les mesures prises ou à envisager afin d'éviter la répétition de cas de fraudes et irrégularités déjà détectées."

4. **Règlements régissant les fonds agricoles**

4.1 Conformément aux articles 3 et 5 du règlement (CEE) n° 595/91 du Conseil, du 4 mars 1991 (JO L 67 du 14.03.1991), relatif aux irrégularités et au recouvrement des montants indûment versés dans le cadre du financement de la politique agricole commune, les responsabilités suivantes en matière de notification incombent aux États membres:

Article 3

"1. Dans le courant des deux mois qui suivent la fin de chaque trimestre, les États membres communiquent à la Commission un état indiquant les cas d'irrégularités qui ont fait l'objet d'un premier acte de constat administratif ou judiciaire.

A cet effet, ils donnent dans tout la mesure du possible les précisions concernant: ... (suit la liste des informations requises)"

Article 5

"1. Dans le courant des deux mois qui suivent la fin de chaque trimestre, les États membres informent la Commission des procédures entamées à la suite des irrégularités communiquées en application de l'article 3 ainsi que des changements significatifs intervenus dans ces procédures, notamment :

- des montants des récupérations effectuées ou attendues;
- des mesures conservatoires prises par les États membres pour sauvegarder la récupération des montants indûment payés;
- des procédures administratives et judiciaires entamées en vue de la récupération des montant indûment payés et de l'application de sanctions;
- des raisons de l'abandon éventuel des procédures de récupération; dans la mesure du possible, la Commission en est informée avant qu'une décision intervienne;
- de l'abandon éventuel des poursuites pénales".

4.2 Le contrôleur doit observer que ces dispositions en matière de notification couvrent tous les types d'irrégularité, y compris la fraude et les irrégularités résultant d'omissions, d'erreurs ou de l'ignorance de la loi.

4.3 Le contrôleur doit savoir que les États membres sont tenus de notifier à la Commission les contrôles et la supervision des dépenses du FEOGA, section "garantie" qu'ils opèrent. Cette responsabilité est définie à l'article 5 sous d) du règlement (CEE) n° 1723/72 de la Commission, modifié par le règlement (CEE) n° 295/88 de la Commission, du 1er février 1988 (JO L 30 du 02.02.1988) qui stipule, entre autres, que les États membres rendent compte des contrôles effectués auprès des organismes payeurs responsables des versements du FEOGA, afin de confirmer que les opérations, les paiements, ainsi que les procédures comptables et administratives des organismes payeurs ont été mis en oeuvre de manière appropriée.

4.4 Conformément aux paragraphes 4 (v) et 4 (vi) de l'annexe XI au règlement n° 295/88 de la Commission, les rapports des États membres sur les organismes payeurs doivent faire état des contrôles portant sur le respect des règles communautaires par ceux-ci. Ces contrôles devraient donc porter également sur le respect par les États membres de l'obligation de rendre compte des irrégularités, indiquée au point 8.1.

4.5 L'auditeur doit bien connaître le règlement (CEE) n° 4045/89 du Conseil du 21 décembre 1989 (JO L 388 du 30.12.1989, p. 18), établissant des procédures de contrôle pour les entreprises qui reçoivent ou effectuent des paiements dans le cadre du système de financement du FEOGA, section "garantie". Les articles qui traitent des irrégularités sont les suivants:

Article 2

"1. Les États membres procèdent à des contrôles des documents commerciaux des entreprises en tenant compte du caractère des opérations à contrôler. Les États membres

veillent à ce que le choix des entreprises à contrôler permette d'assurer au mieux l'efficacité des mesures de prévention et de détection des irrégularités dans le cadre du système de financement du FEOGA, section "garantie". La sélection tient notamment compte de l'importance financière des entreprises dans ce domaine et d'autres facteurs de risque."

Article 9
"1. Avant le 1er janvier suivant la période de contrôle, les États membres communiquent à la Commission un rapport détaillé sur l'application du présent règlement".

5. **Règlements régissant les Fonds structurels**

5.1 Conformément au paragraphe premier de l'article 23 du règlement n° 4253/88 du Conseil du 19 décembre 1988 (JO L 374 du 31.12.1988, p. 1) sur la coordination entre les interventions des différents Fonds structurels, modifié par le règlement (CEE) n° 2082/93 du 20 juillet 1993 (JO L 193 du 31.07.1993), les États membres sont tenus de notifier les irrégularités comme suit:

"1. Afin de garantir le succès des actions menées par des promoteurs publics ou privés, les États membres prennent, lors de la mise en oeuvre des actions, les mesures nécessaires pour:

- vérifier régulièrement que les actions financées par la Communauté ont été menées correctement ;
- prévenir et réprimer les irrégularités;
- récupérer les fonds perdus à la suite d'un abus ou d'une négligence. Sauf si l'État membre et/ou l'intermédiaire et/ou le promoteur apportent la preuve que l'abus ou la négligence ne leur est pas imputable, l'État membre est subsidiairement responsable du remboursement des sommes indûment versées. Pour les subventions globales l'intermédiaire peut, avec l'accord de l'État membre et de la Commission, recourir à une garantie bancaire ou toute autre assurance couvrant ce risque.

  Les États membres informent la Commission des mesures prises à cet effet et, en particulier, ils communiquent à la Commission la description des systèmes de contrôle et de gestion établis pour assurer la mise en oeuvre efficace des actions. Ils informent la Commission régulièrement de l'évolution des poursuites administratives et judiciaires.

  Les États membres tiennent à la disposition de la Commission tous les rapports nationaux appropriés concernant le contrôle des mesures prévues dans les programmes ou actions concernés."

5.2 En outre, le règlement (CE) n° 1681/94 de la Commission du 11 juillet 1994 (JO L 178 du 12.07.1994) concerne les irrégularités et le recouvrement des sommes indûment versées en liaison avec les Fonds structurels ainsi que l'organisation d'un système d'information dans ce domaine.

Autres dispositions réglementaires

6. Le comité consultatif pour la coordination de la prévention des fraudes

6.1 L'auditeur doit savoir que la Commission, par la décision 94/140/CE du 23 février 1994 (JO L 61 du 04.03.1994), a institué, avec effet au 1er mars 1994, un comité consultatif pour la coordination dans le domaine de la lutte contre la fraude.

6.2 Ce comité, qui est présidé par la Commission, comprend deux représentants de chaque État membre, qui peuvent être assistés de deux agents des services concernés.

6.3 Ce comité a pour mission de conseiller la Commission sur toute question relative à la prévention et à la répression des fraudes et des irrégularités ainsi que sur toute question relative à la coopération des États membres entre eux et avec la Commission, lorsque ces questions dépassent les attributions d'un des comités sectoriels, afin de mieux organiser les actions dans le domaine de la lutte contre la fraude.

7. Protection des intérêts financiers des Communautés européennes

7.1 Un programme législatif destiné à doter la Commission et les États membres des compétences nécessaires pour protéger les intérêts financiers des Communautés a été lancé à la suite du sommet d'Essen (décembre 1994). Il comprend, à l'heure actuelle, cinq volets qui sont brièvement décrits dans les points suivants.

7.2 Le **règlement (CE, Euratom) n° 2988/95** du Conseil sur la protection des intérêts financiers des Communautés européennes a été adopté le 18 décembre 1995 (JO L 312 du 23.12.95). Sa caractéristique principale est qu'il instaure un cadre juridique de base pour prononcer des sanctions administratives communautaires uniformes applicables à travers toute l'Union européenne. Ce règlement donne en outre une définition de l'irrégularité.

7.3 **L'acte du Conseil (95/C 316/03) du 26 juillet 1995** (JO C 316 du 27.11.1995) a établi une **convention** relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes. Outre qu'elle définit, pour la première fois, la fraude affectant les intérêts financiers des Communautés européennes (voir annexe B), cette convention contribuera à harmoniser les législations pénales des États membres en matière de fraude. Il est permis de penser que cette convention jouera un rôle particulièrement important dans la répression de la fraude de dimension internationale.

7.4 La proposition d'acte du Conseil établissant un **protocole**[(1)] sur la protection des intérêts financiers des Communautés est destinée à compléter la convention précitée en

---

(1) D'un point de vue juridique, les deux protocoles mentionnés aux points 7.4 et 7.5 auront le même statut et la même force contraignante que la convention (point 7.3) en ce sens qu'ils seront adoptés en suivant les mêmes procédures, c'est-à-dire celles qui sont prévues au titre VI du traité sur l'Union européenne, notamment la ratification par les parlements nationaux.

- définissant la responsabilité pénale des personnes morales;
- définissant comme un délit spécifique le blanchiment du produit de fraudes commises au détriment des intérêts financiers des Communautés; et
- en mettant en place des procédures destinées à renforcer la coopération judiciaire.

7.5 Un autre **acte du Conseil** a été proposé qui devrait établir un autre **protocole** concernant les compétences judiciaires des États membres dans des cas de délit de corruption commis par des agents des Communautés européennes à l'intérieur de leur domaine de compétence. Selon ce protocole, les agents des Communautés européennes seront soumis aux mêmes dispositions pénales que les fonctionnaires nationaux.

7.6 Enfin, un autre **règlement du Conseil** a été proposé, qui étendra le droit de la Commission à effectuer des contrôles sur place et des inspections aux fins de détecter les fraudes et irrégularités dans les États membres.

ANNEXE 2

DÉFINITION DE L'IRRÉGULARITÉ

1. La présente ligne directrice se rapporte au contrôle des irrégularités conformément à la définition de l'irrégularité donnée par le règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil du 18 décembre 1995 (article premier, paragraphe 2), à savoir:

   "Est constitutive d'une irrégularité toute violation d'une disposition du droit communautaire résultant d'un acte ou d'une omission d'un opérateur économique qui a ou aurait pour effet de porter préjudice au budget général des Communautés ou à des budgets gérés par celles-ci, soit par la diminution ou la suppression de recettes provenant des ressources propres perçues directement pour le compte des Communautés, soit par une dépense indue."

2. Par un acte du Conseil du 26 juillet 1995 établissant la convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, les États membres et l'Union européenne sont convenus que la fraude affectant les intérêts financiers des Communautés se définit comme suit:

   "a) en matière de dépenses, tout acte ou omission intentionnel relatif:

   - à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la perception ou la rétention indue de fonds provenant du budget général des Communautés européennes ou des budgets gérés par les Communautés européennes ou pour leur compte,

   - à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet,

   - au détournement de tels fonds à d'autres fins que celles pour lesquelles ils ont initialement été octroyés;

   b) en matière de recettes, tout acte ou omission intentionnel relatif:

   - à l'utilisation ou à la présentation de déclarations ou de documents faux, inexacts ou incomplets, ayant pour effet la diminution illégale de ressources du budget général des Communautés européennes ou des budgets gérés par les Communautés européennes ou pour leur compte,

   - à la non-communication d'une information en violation d'une obligation spécifique, ayant le même effet,

   - au détournement d'un avantage légalement obtenu, ayant le même effet."

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT
L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

N° 53

PROMOTION DE BONNES PRATIQUES COMPTABLES

TABLE DES MATIÈRES

---

1. Normes de contrôle de l'INTOSAI

1.1 Le point 23 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

> "L'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres."

1.2 En outre, le point 25 des normes de contrôle de l'INTOSAI indique que:

> "Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de la publication de celles-ci, qui soient adaptées aux besoins de l'administration;...."

1.3 Enfin, le point 28 des normes de contrôle de l'INTOSAI stipule que:

"En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers."

2. Introduction

2.1 La présente ligne directrice a pour objet de fournir aux Institutions Supérieures de Contrôle (ISC), également désignées sous le nom d'"auditeur externe", effectuant des contrôles portant sur les activités de la Communauté européenne, des informations et des recommandations sur la promotion de bonnes pratiques comptables.

2.2 Il est possible que le mandat spécifique de chaque ISC accorde des responsabilités différentes en matière de promotion de bonnes pratiques comptables. Les informations et les recommandations contenues dans la présente ligne directrice doivent donc être appliquées en fonction des circonstances propres à la situation de chaque ISC.

2.3 Du point de vue des institutions supérieures de contrôle, la promotion de bonnes pratiques comptables peut se concevoir comme l'exercice d'une influence sur quatre éléments à caractère comptable, financier et organisationnel:

a. cadre comptable de base;
b. principes, règles et méthodes comptables;
c. états financiers;
d. contrôle interne et audit interne.

2.4 La présente ligne directrice a pour objet de développer les notions contenues dans chacune de ces quatre rubriques, de montrer dans quelle mesure ces éléments peuvent contribuer à la promotion de bonnes pratiques comptables dans le secteur public et, enfin, de déterminer l'influence des ISC sur la définition et l'évaluation de chacun de ces éléments. De bonnes pratiques comptables contribuent non seulement à la préparation et à la présentation d'informations comptables et financières de qualité, mais aussi à la préparation d'informations de gestion de qualité, favorisant ainsi la prise de décisions de gestion saines et, par conséquent, la bonne gestion financière.

2.5 Dans le cadre de la présente ligne directrice, les états financiers peuvent être définis comme l'ensemble des documents à caractère financier, qui sont publiés par l'entité contrôlée et qui font l'objet d'un contrôle. Ces états financiers, qui seront décrits de manière plus détaillée au point 6.7, comprennent normalement un état des recettes et des dépenses pour la période, un bilan, un tableau de financement, ainsi que des notes et d'autres documents de nature explicative qui font partie intégrante des états financiers. Les états financiers ne comprennent pas, par contre, les rapports et les analyses de la direction et les autres éléments analogues qui peuvent faire partie d'un rapport financier ou d'un rapport annuel, à moins que la législation demande à l'entité de les publier et à l'ISC de les auditer.

3. Rôle des ISC

3.1 En général, les ISC ne jouent pas de rôle législatif reconnu en matière de normalisation comptable et de définition de la forme et du contenu de l'information financière, bien qu'elles soient soucieuses d'influencer le législateur ou l'administration, selon le cas, dans un sens qu'elles jugent propre à contribuer à la promotion de bonnes pratiques comptables. En revanche, elles possèdent, de par leur rôle d'auditeur, leur rôle consultatif et parfois de conseil, une capacité significative d'influence technique sur ces mêmes domaines. En outre, les ISC sont sans doute le partenaire externe de l'organisation qui s'intéresse le plus aux pratiques comptables de celle-ci, contrairement aux autres partenaires externes, qui agissent plutôt en tant qu'utilisateurs de l'information comptable et financière (autorité de décharge, prêteurs, etc.). Les ISC peuvent donc intervenir tout au long du processus de définition et d'évaluation des pratiques comptables, et leur intervention peut s'analyser comme suit:

a. contribution à la définition de bonnes pratiques comptables: ce rôle s'exerce aussi bien en matière d'avis sur le cadre comptable de base, l'entité comptable, la définition des principes, règles et méthodes comptables, ainsi que sur le contenu et la forme des états financiers. D'une manière générale, les ISC accompagneront à des degrés divers le processus de réflexion de l'organisation, dans le respect du cadre défini par le législateur.
b. analyse de l'application de bonnes pratiques comptables: les ISC peuvent trouver là leur rôle premier, celui d'expert indépendant chargé d'émettre une opinion sur les états financiers, et donc sur la qualité des pratiques comptables. Ceci recouvre les éléments cités au point a. ci-dessus, ainsi que l'analyse du contrôle interne, par exemple.
c. analyse de la qualité du cadre financier et comptable: cet aspect de l'activité des ISC a un rôle de "feed-back" et est en partie basé sur les travaux décrits en b. ci-dessus. Il a pour but de faire en sorte que le cadre législatif, financier et comptable dans lequel travaillent les entités contrôlées soit adapté à leurs activités et favorise l'application de bonnes pratiques comptables. C'est par ce type d'analyses que les ISC peuvent exercer une influence sur le processus décrit au point 3.1 ci-dessus.

3.2 Enfin, les ISC devraient veiller à conserver une certaine indépendance entre leur fonction d'auditeur, par lesquelles elles émettent une opinion indépendante sur des états financiers et/ou sur la bonne gestion financière, et leur fonction d'assistance ou de conseil, par lesquelles elles proposent et accompagnent la mise en place de projets ou de procédures dans l'organisation contrôlée. De même, les ISC devraient s'assurer que les différents avis et conseils qu'elles apportent sur un même sujet soient cohérents et conformes à leur mission.

4. Cadre comptable de base

4.1 Le cadre comptable de base (encore appelé "méthode de comptabilité") fait référence aux principes comptables qui détermineront le moment d'exécution de la transaction ou de déroulement de l'événement auquel les effets de la transaction ou de l'événement seront enregistrés dans les états financiers. Ce cadre, qui est déterminé en fonction des objectifs des états financiers (voir points 6.1 et 6.2 ci-après) et du contexte dans lequel évolue l'organisation, pourra aller de la "comptabilité de caisse", qui représente la solution la moins développée techniquement, à la "comptabilité de caisse modifiée", à la "comptabilité d'exercice modifiée" et à la "comptabilité d'exercice", qui représente la pratique de la

majorité des entreprises du secteur privé et de certaines organisations du secteur public ou semi-public.

4.2 L'**ANNEXE 1** fournit des définitions plus complètes de ces quatre méthodes, ainsi qu'une description sommaire des informations financières obtenues par leur application.

4.3 Les quatre modèles proposés sont tous susceptibles de tenir compte des spécificités du secteur public et de répondre aux besoins des utilisateurs. Il s'agit cependant de promouvoir l'adoption du cadre qui permet d'atteindre au mieux, par l'intermédiaire des principes comptables appliqués et des états financiers présentés, les objectifs de l'information financière, c'est-à-dire répondre aux besoins des utilisateurs et traduire l'activité de l'organisation concernée dans le contexte du secteur public et dans le respect des règles édictées par le législateur.

4.4 Il convient cependant de noter que l'on assiste à des mouvements, dans le secteur public de certains pays, visant à promouvoir l'utilisation de cadres comptables proches de la comptabilité d'exercice. Une explication parmi d'autres pourrait être le besoin d'informations financières complètes sur la situation financière et la performance de l'entité comptable qu'expriment les investisseurs dans le cadre des programmes de privatisation que l'on observe dans de nombreux pays.

5. Principes, règles et méthodes comptables

5.1 Les principes, règles et méthodes comptables ont pour but d'indiquer comment les effets des transactions et événements seront enregistrés dans les états financiers. Les deux principes présentés ci-dessous (continuité d'exploitation et permanence des méthodes) sont considérés comme des principes de base et leur application est implicite. Il ne sera donc pas nécessaire de les mentionner dans les notes annexes aux états financiers. Il sera cependant nécessaire d'expliquer les raisons de la non-application de ces principes, le cas échéant.

a. *continuité d'exploitation*: l'organisation est normalement considérée comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir prévisible. Il est admis que l'organisation n'a ni l'intention, ni l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement l'étendue de ses activités. Même si la continuité d'exploitation ne s'applique pas, en théorie, au secteur public, il paraît important de le mentionner, ne serait-ce que pour faire le lien avec les états financiers et les informations qu'ils doivent contenir (par exemple, lors de la mise en oeuvre de plans de restructuration de grande ampleur, de l'arrêt d'une activité ou de sa privatisation).
b. *permanence des méthodes*: il est admis que les règles et méthodes comptables doivent rester identiques d'un exercice à l'autre, sauf changement dûment motivé et dont les incidences sont chiffrées dans les notes annexes aux états financiers.

5.2 Les trois principes suivants doivent présider au choix des règles et méthodes comptables de l'organisation:

a. *prudence*: il est admis que les transactions qu'effectue l'organisation peuvent être grevées d'incertitudes. La prudence consiste donc en l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat des activités de l'organisation.

b. *prééminence de la réalité sur l'apparence*: les transactions et autres événements de la vie de l'organisation doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.
c. *importance relative*: les états financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions et révéler toutes les informations contribuant à rendre ces mêmes états financiers clairs et compréhensibles. Il convient de noter que, dans le secteur public, la notion d'importance relative n'est pas seulement financière, mais peut également s'appliquer à la nature de l'élément considéré ou au contexte dans lequel il apparaît.

5.3 Les autres principes et méthodes comptables concernent le traitement de transactions ou d'événements spécifiques, tels la comptabilisation des recettes, des dépenses, la conversion des opérations en devises, etc. Certaines organisations du secteur public ont des activités de nature commerciale, dont l'analyse et la comptabilisation nécessitent l'adoption de principes comptables spécifiques. Dans ce cas, il peut s'avérer utile de consulter les différentes normes sur les méthodes de constatation et d'enregistrement des recettes.

5.4 L'auditeur externe doit s'assurer que les principes comptables choisis font partie d'un référentiel accepté, cohérent et adapté à l'activité de l'organisation et à ses contraintes. Il doit, en outre, s'assurer qu'ils couvrent tous les aspects significatifs de l'activité de l'organisation [(1)].

6. <u>États financiers</u>

Objectifs

6.1 En règle générale, l'objectif des états financiers d'une organisation, ou d'un groupe d'organisations, est de fournir aux utilisateurs de ces états financiers des informations sur la situation financière, la performance et l'évolution de la situation financière de cette organisation ou de ce groupe d'organisations. Dans le cadre du secteur public, les objectifs incluent, en plus de ceux présentés ci-dessus, la fourniture d'informations sur la conformité des opérations avec leur base légale, pour satisfaire à l'obligation de rendre compte.

6.2 D'une manière plus précise, les objectifs suivants peuvent être retenus dans le contexte du secteur public:

a. fournir aux utilisateurs les informations dont ils ont besoin: la définition des besoins des utilisateurs est le point de départ de l'élaboration des états financiers;

---

(1) L'article 31, paragraphe 1 de la Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978 (JO L 222 du 14 août 1978, p. 11) édicte une liste de principes généraux à utiliser pour l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels de certains types de sociétés. Cette Directive est applicable dans tous les États membres de la Communauté européenne. Bien que les principes qui y sont mentionnés s'appliquent essentiellement aux sociétés du secteur privé, il est possible que certaines ISC effectuent des travaux dans des entités du secteur public dont les principes comptables s'inspirent des dispositions de la Quatrième Directive. L'Annexe 2 présente le paragraphe concerné de la Directive et analyse dans quelle mesure les principes comptables généraux qu'elle reprend sont en accord avec ceux présentés dans les points 5.1 et 5.2 ci-dessus.

b. indiquer aux utilisateurs si le budget et les opérations effectuées durant l'exercice ont été exécutés conformément à leur base légale. A noter que les états financiers eux-mêmes ne fournissent pas cette information, mais qu'elle est donnée par le rapport que produit l'auditeur externe sur ces mêmes états financiers, ce rapport pouvant être joint aux états financiers;
c. aider les utilisateurs à mieux comprendre la nature, l'ampleur et l'étendue des activités du secteur public ainsi que sa situation financière ou, le cas échéant, la situation financière des activités qui le composent;
d. aider les utilisateurs à comprendre et à prévoir les méthodes selon lesquelles le secteur public finance ses activités;
e. aider les utilisateurs à comprendre et à prévoir les effets des activités du secteur public;
f. aider les utilisateurs à déterminer si le secteur public a atteint ses objectifs et à déterminer le coût de ses activités. Cet aspect revêt une certaine importance dans le cadre de l'évaluation des activités du secteur public;
g. donner aux utilisateurs des informations sur l'exécution du budget dans ses aspects quantitatifs, les aspects qualitatifs étant traités aux points précédents.

(note: les points a., c., d., e. et f. ci-dessus sont tirés de la Communication n°2 du Comité d'élaboration des Normes Comptables (CENC) de l'INTOSAI, "Les objectifs des rapports sur les finances publiques". Ce comité de l'INTOSAI comprend certaines ISC des États membres de l'Union européenne.)

Utilisateurs

6.3 Les utilisateurs des états financiers peuvent être regroupés dans les catégories suivantes:

a. le personnel politique, agissant en tant que législateur et qu'autorité de décharge. Le personnel politique est le principal utilisateur des états financiers auquel il est fait référence au point 6.2.a. ci-dessus. Ceci tient au fait qu'il lui revient, en général, de légiférer sur la nature de l'information financière que devront produire les organisations du secteur public. Le rôle de l'organisation concernée est de produire, éventuellement avec l'aide de conseils externes, l'information requise. Quant aux ISC, leur rôle est d'émettre une opinion sur les états financiers, c'est-à-dire de s'assurer qu'ils ont atteint leurs objectifs dans le respect des règles édictées pour leur préparation et leur présentation.
b. les citoyens;
c. les employés et salariés des organisations préparant des états financiers;
d. les partenaires économiques externes tels les prêteurs, les fournisseurs et les clients;
e. les économistes, les analystes des politiques et des groupes d'intérêt spéciaux;
f. les média.

(note: les points a. et d. à f. ci-dessus sont tirés de la Communication n°1 du CENC de l'INTOSAI, "Les utilisateurs des rapports sur les finances publiques".)

6.4 Dans le cadre de la Communauté européenne, la Commission produit des états financiers sur l'exécution du budget communautaire par l'intermédiaire des États membres et des services de la Commission. La Cour des comptes européenne contrôle ces états financiers, qui sont ensuite utilisés par l'autorité de décharge. La particularité de cette situation tient

au fait qu'une part significative des dépenses est effectuée par l'intermédiaire des Etats membres. Les ISC des États membres ont donc un rôle important à jouer, puisqu'en agissant sur les pratiques comptables au niveau national, elles peuvent contribuer à améliorer les états financiers communautaires.

6.5 Les points précédents montrent que les besoins de ces différentes catégories varient considérablement, que ce soit en quantité d'information, en niveau de détail ou en complexité technique. Les états financiers doivent fournir à chaque catégorie les informations dont elle a besoin: cela peut aller de la simple prise de connaissance de l'activité d'une organisation publique par un citoyen, à l'évaluation de l'atteinte d'objectifs très précis par le personnel politique ou les économistes, et à l'exercice de la fonction de décharge par l'autorité responsable. L'auditeur externe, par son rôle de conseil, contribue à assurer que les états financiers sont adaptés aux attentes de leurs utilisateurs.

Contenu et forme

6.6 Avant d'aborder le contenu et la forme des états financiers proprement dits, il convient d'examiner la question de l'entité comptable, c'est-à-dire de l'ensemble des activités dont doivent rendre compte les états financiers. L'entité comptable peut avoir une base large et comprendre toutes les activités ou organisations contrôlées ou détenues par le gouvernement ou, au contraire, ne comprendre qu'une activité particulière ou qu'une organisation spécifique. L'auditeur doit s'assurer que la détermination de l'entité comptable est effectuée de manière appropriée et pertinente, car de cela dépend non seulement le type d'informations qui seront présentées dans les états financiers, mais aussi la méthode de consolidation ou de combinaison des différents comptes retenus pour la préparation de ces états financiers.

6.7 Les états financiers forment généralement un tout, dont les éléments sont les suivants:

a. le compte de gestion, c'est-à-dire les comptes de "recettes et dépenses" ou d'"encaissements et paiements". Celui-ci inclut, lorsque c'est applicable, l'analyse des recettes par origine, des dépenses par programme ou par activités et une analyse de l'utilisation des différents types de crédits et des mouvements des réserves;
b. le bilan, incluant l'actif, le passif et l'état des réserves;
c. le tableau de financement, retraçant l'origine et l'utilisation des fonds;
d. les notes annexes aux états financiers, comprenant une description des règles et méthodes comptables utilisées ainsi que toutes les informations permettant à l'utilisateur de comprendre les états financiers et de se forger une opinion. Certains éléments particuliers, tels les événements ou transactions exceptionnels ou relatifs à des exercices antérieurs, les événements postérieurs à la clôture et les engagements donnés ou reçus, doivent faire l'objet d'une note s'il est considéré qu'ils sont tellement significatifs que leur non-publication affecterait la capacité des utilisateurs à comprendre ces états financiers, à les évaluer correctement et à prendre des décisions saines à partir des informations qu'ils contiennent;
e. tout autre document ou information de nature explicative, y compris des indicateurs de performance.

6.8 Les états financiers doivent clairement préciser la monnaie et l'unité (millier ou million) dans laquelle il ont été établis, la date d'arrêté et la période couverte par les comptes. De même, il est utile que les états financiers présentent des informations pour deux périodes et pour deux dates d'arrêté des comptes successives, de façon à faciliter la comparaison des informations et à mesurer l'évolution de la situation financière et des performances de l'entité comptable.

Qualités exigées des états financiers

6.9 Les caractéristiques qualitatives sont les qualités qui rendent utiles pour les lecteurs les informations présentées dans les états financiers. Les principales qualités exigées des états financiers sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Ces notions sont définies de manière détaillée dans l'**ANNEXE 3**.

7. Contrôle interne

7.1 Un cadre comptable de base, des principes comptables et des états financiers bien définis et adaptés à l'activité et aux contraintes de l'organisation ne suffisent pas à assurer la fiabilité des états financiers produits par l'organisation et/ou la qualité de la gestion financière. Il est tout aussi important que l'organisation mette en place et fasse fonctionner un contrôle interne de qualité.

7.2 Le contrôle interne est mis en place par la direction d'une entité contrôlée et relève de sa responsabilité. Le contrôle interne se définit comme l'ensemble des politiques et des procédures conçues et mises en place par la direction d'une entité contrôlée afin d'assurer:

- la réalisation économique, efficiente et efficace des objectifs de l'entité;
- le respect des règles externes (lois, règlements, ...) et des politiques de la direction;
- la protection des actifs et des informations;
- la prévention et la détection des fraudes et des erreurs; et
- la qualité des pièces comptables et la présentation en temps voulu d'informations financières et de gestion fiables.

7.3 Le concept de contrôle interne s'étend au-delà des considérations purement comptables et financières et englobe deux éléments, l'environnement de contrôle et les procédures de contrôle interne. Ces deux éléments sont explicités de manière plus détaillée au points 2.1-2.5 de la ligne directrice n˚21 "Évaluation du contrôle interne et sondages de conformité".

7.4 Les points suivants montrent comment les ISC peuvent aider les autorités compétentes à contribuer de manière significative à assurer la qualité du contrôle interne:

a. *analyse de l'environnement de contrôle de l'organisation*: L'ISC peut évaluer la qualité de l'environnement de contrôle d'une organisation par l'examen de l'atteinte de critères correspondant aux meilleures pratiques en termes d'organisation et de gestion;
b. *analyse détaillée des procédures de contrôle interne*: cette analyse concerne les procédures conduisant à la préparation et à la présentation d'états financiers possédants les caractéristiques qualitatives décrites au point 6.9;
c. *qualité de la communication*: les ISC doivent s'assurer qu'elles peuvent communiquer efficacement avec les organisations contrôlées, de façon à les informer des problèmes et faiblesses rencontrés dans l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des états financiers;
d. *identification de bonnes pratiques en matière de contrôle interne*: les ISC peuvent identifier des exemples de bonnes pratiques et les communiquer à l'intérieur et à l'extérieur des organisations contrôlées par le biais de rapports, de séminaires, de publications, etc.

8. Audit interne

8.1 Enfin, l'audit interne exerce également une influence directe sur la qualité du contrôle interne et des pratiques comptables de l'organisation. L'audit interne est une activité d'audit créée par une organisation et rattachée à son niveau hiérarchique le plus élevé. Ses fonctions incluent, entre autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne. Dans certains États membres de l'Union européenne, une partie des fonctions de l'audit interne peut être exercée par des services spécialisés, tels que le Contrôle financier ou l'Inspection générale des finances. Cette influence concerne essentiellement les domaines suivants:

a. revue des systèmes comptables et de contrôle interne;
b. examen de l'information financière et de l'information de gestion;
c. revue des procédures de contrôle interne visant à assurer le caractère économique, efficient et efficace des opérations et de la qualité des contrôles de nature non-financière;
d. revue de la conformité des opérations avec les lois et règlements de nature générale, comptable et financière.

8.2 Dans le contexte des activités décrites ci-dessus, il peut s'avérer utile que les ISC coopèrent avec les services d'audit interne, puisque les travaux effectués par les deux parties sont souvent complémentaires. Il faut cependant que les ISC tiennent compte du fait que les objectifs des deux parties se recoupent partiellement et qu'elles veillent à la qualité des travaux de l'audit interne. Sur ce dernier aspect, des informations détaillées figurent dans la ligne directrice n°25 "Utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts". La coopération entre les ISC et les services d'audit interne peut également prendre d'autres formes: la participation avec les autorités responsables (ministères concernés, Inspection générale des finances, etc.) à la promotion de normes de travail (qualité, normes d'audit, etc.), ou l'assistance et les conseils en matière de formation professionnelle, de méthodes de travail, etc.

ANNEXE 1

Cadres comptables de base et information financière

Les quatre cadres comptables de base et les éléments contenus dans les états financiers découlant de leur application peuvent être définis comme suit [(1)]:

a. comptabilité de caisse: méthode de comptabilité en vertu de laquelle les recettes ne sont comptabilisées qu'au moment où il y a encaissement et les dépenses ne sont portées aux comptes que lorsqu'il y a décaissement. Les états financiers préparés selon cette méthode présentent les encaissements et les décaissements pendant une période déterminée (l'exercice comptable), ainsi que le solde de l'encaisse au début et à la fin de la période;

b. comptabilité de caisse modifiée: méthode de comptabilité en vertu de laquelle la méthode de comptabilité de caisse est développée pour inclure, dans l'exercice comptable, des encaissements et des décaissements qui trouvent leur origine durant l'exercice comptable, mais qui ont lieu pendant une certaine période après la fin de l'exercice comptable concerné. Pour un exercice comptable de douze mois (du 1er janvier au 31 décembre de l'année n), la méthode de comptabilité de caisse modifiée inclura tous les encaissements et les décaissements qui trouvent leur origine dans des transactions ou des événements survenus durant l'exercice comptable n, mais qui ont lieu pendant une période spécifique de, par exemple, quinze jours après la clôture de l'exercice, soit jusqu'au 15 janvier n+1. Les états financiers arrêtés au 31 décembre de l'année n présentent, en plus du solde de l'encaisse au début et à la fin de l'exercice comptable, les encaissements et les décaissements durant cette période de 15 jours comme des actifs et des passifs. La période complémentaire durant laquelle sont enregistrés les encaissements peut être différente de celle utilisé pour les décaissements, et il arrive quelquefois que seuls les décaissements soient enregistrés;

c. comptabilité d'exercice modifiée: méthode de comptabilité en vertu de laquelle les transactions ou les événements sont enregistrés au moment où ils ont lieu, peu importe le moment où les encaissements et les décaissements y relatifs ont lieu. Cette méthode, que l'on pourrait appeler comptabilité de *dépenses* ("expenditure accounting"), a pour objectif de mesurer et de rendre compte du coût des biens et services *acquis* durant l'exercice comptable. Les recettes représentent les créances nées durant l'exercice. Les actifs enregistrés dans les états financiers comprennent l'encaisse, les actifs réalisables tels les comptes de débiteurs et les prêts, ainsi que les investissements financiers. Les passifs comprennent les comptes de fournisseurs d'exploitation et les autres charges à payer, ainsi que les emprunts sur les marchés financiers et les sommes à verser au régime de retraite des employés;

---

(1) Cette Annexe s'inspire de la Communication n° 4 du CENC de l'INTOSAI "Atteindre les objectifs des rapports sur les finances publiques".

d. comptabilité d'exercice: méthode de comptabilité, que l'on pourrait appeler comptabilité de *charges* ("expense accounting"), qui est très proche de la méthode de comptabilité d'exercice modifiée décrite ci-dessus et dont le but est de mesurer et de rendre compte du coût des biens et des services *consommés* durant l'exercice comptable. Les actifs enregistrés dans les états financiers comprennent, en plus de ceux cités au point c. ci-dessus, les immobilisations corporelles telles les terrains, les bâtiments et les machines, dont la consommation est exprimée par les amortissements imputés à l'état des recettes et des dépenses, ainsi que les charges différées. De plus, les contrats de crédit-bail et les produits différés sont considérés comme des passifs. Comme dans la méthode précédente, les recettes représentent les créances nées durant l'exercice.

ANNEXE 2

Les principes comptables de la Quatrième directive (CEE) du Conseil

Le paragraphe 1 de l'article 31 de la Quatrième directive du Conseil [(1)] présente une liste de principes généraux à utiliser pour l'évaluation des postes des comptes annuels de certains types de sociétés. Cet article est rédigé comme suit:

"1. Les États membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants:

a) la société est présumée continuer ses activités;
b) les modes d'évaluation ne peuvent pas être modifiées d'un exercice à l'autre;
c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment:
   aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits;
   bb) il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont eu naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi;
   cc) il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou un bénéfice;
d) il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou de ces produits;
e) les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément;
f) le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2. Des dérogations à ces principes généraux sont admises dans des cas exceptionnels. Lorsqu'il est fait usage de ces dérogations, celles-ci doivent être signalées dans l'annexe et dûment motivées, avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats."

Les principes ci-dessus sont similaires à ceux présentés dans les points 5.1 à 5.4 du texte de la présente ligne directrice. Le point 1.d ci-dessus fait référence à la comptabilité d'exercice, décrite au point d. de l'**ANNEXE 1**. Les points 5.1 à 5.4 du texte incluent cependant deux principes qui ne sont pas cités par cette Quatrième directive, la prééminence de la réalité sur l'apparence et l'importance relative, et dont l'importance s'est affirmée en Europe depuis 1978, date d'émission de ladite directive.

---

(1) Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978 (JO L 222 du 14 août 1978, p. 11).

ANNEXE 3

Qualités exigées des états financiers

Les états financiers devraient posséder certaines caractéristiques qualitatives qui rendent les informations qu'ils contiennent utiles à leurs lecteurs. Ces caractéristiques sont les suivantes, selon la Communication n° 3 "Qualités exigées des rapports sur les finances publiques" publié par le CENC de l'INTOSAI [(1)] :

a. La compréhensibilité: Pour bien servir, l'information doit être bien comprise. Par conséquent, l'information fournie dans les rapports sur les finances publiques doit être claire et simple. Il faut éviter d'y donner des détails excessifs ou d'adopter des modes de présentation trop complexes. Les explications présentées sous forme de textes doivent être non seulement précises, mais énoncées clairement et, dans la mesure du possible, formulées dans un langage simple, non technique. Cela vaut particulièrement pour la divulgation d'information et d'interprétations compliquées. Il faut aussi éviter les formules de présentation qui pourraient être trompeuses en raison d'une simplification excessive et de l'omission de détails.

b. La pertinence: L'information est pertinente si elle aide les utilisateurs dans l'exercice de leurs responsabilités. Les préparateurs de rapports sur les finances publiques doivent délimiter les activités des utilisateurs et cerner leurs besoins d'information avant de décider ce qu'il est pertinent d'inclure et ce qui ne l'est pas. La pertinence de l'information est étroitement liée à de nombreuses autres qualités dont il est question ici. Par exemple, si l'information n'est pas fournie en temps opportun, elle peut ne plus être pertinente. Les rapports doivent englober toute la nature et toute l'étendue des activités financières présentées.

c. La fiabilité: Un information est fiable si elle représente fidèlement ce qu'elle doit représenter. Elle doit être exacte à l'intérieur des variations admissibles, impartiale, complète et vérifiable. La fiabilité n'entraîne pas automatiquement une précision ou une certitude absolue. Ainsi, les rapports sur les finances publiques peuvent inclure des estimations de sommes dues à des tiers qui ne sont pas connues avec certitude, mais à l'égard desquelles il existe une forte probabilité d'obligation. Ces rapports doivent expliquer, dans la mesure du possible, toutes les hypothèses et incertitudes importantes.

d. L'importance: L'information est importante si on peut raisonnablement espérer qu'elle influencera les activités de ses utilisateurs. Un élément peut être important en raison de sa taille ou de sa nature. L'évaluation de l'importance relative est une affaire de

---

(1) Comme l'indique le titre de cette Communication, le CENC de l'INTOSAI considère que ces caractéristiques s'appliquent aux rapports sur les finances publiques dans leur ensemble, et pas seulement aux états financiers des entités du secteur public, qui font en général partie des rapports sur les finances publiques ou des rapports financiers émis par les entités du secteur public.

jugement. Parmi les facteurs que les préparateurs et les vérificateurs de rapports sur les finances publiques peuvent considérer lorsqu'ils évaluent l'importance relative de l'information, figurent: l'objet du rapport, les activités des utilisateurs, la nature et le genre d'information dont ces derniers ont besoin pour prendre des décisions ou rendre des comptes ainsi que la nature de l'entité comptable.

e. Le moment opportun: Les rapports sur les finances publiques doivent paraître rapidement après les événements qui ont donné lieu aux rapports afin d'aider les utilisateurs à mener à bien leurs activités. Pour être utile, il ne suffit pas que l'information soit présentée en temps opportun. Il est certain que le passage du temps après l'événement à l'origine du rapport porte généralement atteinte à son utilité. Une estimation raisonnable en temps opportun peut s'avérer plus utile qu'une information précise, si celle-ci doit prendre plusieurs mois à produire.

f. La cohérence: Pour être compréhensible, l'information présentée dans un rapport ou une série de rapports sur les finances publiques doit suivre, dans la mesure du possible, le même méthode de comptabilité. La cohérence permet aux utilisateurs de rapports ou d'une série de rapports d'aller un rapport à un autre et d'une présentation globale à une présentation détaillée de l'information en toute aisance et confiance. Si la méthode de comptabilité et de présentation a changé d'un exercice à l'autre, par exemple, si une convention ou une norme comptable plus appropriée a été adoptée, il est important de souligner et d'expliquer clairement le fait qu'il y a eu des changements et les conséquences des changements sur le rapport financier.

g. La comparabilité: L'information est comparable quand ses utilisateurs peuvent en cerner les similitudes et les différences, que l'information porte sur la même période de deux entités du secteur public ou plus ou qu'elle porte sur deux périodes différentes de la même entité . Comme pour la cohérence, il est important, pour assurer la comparabilité de l'information, de souligner et d'expliquer clairement la méthode de comptabilité et de présentation utilisée, ainsi que les conséquences des changements apportés d'une période à l'autre.

La Communication n° 3 "Qualités exigées des rapports sur les finances publiques" indique également qu'en adoptant ces qualités, les préparateurs et les vérificateurs des rapports sur les finances publiques devront exercer leur jugement professionnel, évaluer les avantages et les coûts, faire des compromis, respecter le principe de primauté de la substance sur la forme (également appelé "principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence") et faire preuve de prudence.

ANNEXE 4

Glossaire [1]

actifs: éléments possédant une valeur économique, qui appartiennent légalement au gouvernement (ou à l'organisation du secteur public).

bilan: état financier qui indique ce que le gouvernement (ou l'organisation du secteur public) possède (ses éléments d'actif) et ce que le gouvernement (ou l'organisation du secteur public) doit (ses éléments de passif) à une date donnée.

comptabilité de caisse: méthode de comptabilité en vertu de laquelle les recettes ne sont comptabilisées qu'au moment où il y a encaissement et les dépenses ne sont portées aux comptes que lorsqu'il y a décaissement.

comptabilité d'exercice: méthode de comptabilité qui consiste à comptabiliser les produits et les charges découlant des opérations d'un exercice au moment où ces produits sont gagnés et ces charges engagées, peu importe que ces opérations aient été définitivement réglées par un encaissement ou un décaissement.

entité comptable: désigne l'aire couverte par les rapports financiers du gouvernement (ou de l'organisation du secteur public), c'est-à-dire l'ensemble à l'intérieur duquel l'on retrouve les diverses unités organisationnelles du gouvernement (ou de l'organisation du secteur public) dûment consolidées.

excédent ou déficit: il s'agit de la différence entre les recettes et les dépenses (il y a excédent si le montant des recettes est supérieur à celui des dépenses, et déficit dans le cas contraire).

passifs: sommes que l'on aura à l'avenir à verser légalement par suite d'événements survenus et par suite d'opérations effectuées dans le passé (par exemple, les comptes fournisseurs et autres charges, les sommes à verser au régime de retraite des employés, les emprunts du gouvernement ou de l'organisation du secteur public, etc.).

---

[1] Cette liste est extraite du Glossaire joint à l'Étude "Les utilisateurs des rapports sur les finances publiques et des informations financières fournies par les gouvernements" publiée par le CENC de l'INTOSAI.

ANNEXE 5
Liste des documents de référence

INTOSAI

- Normes de contrôle (Comité des Normes de Contrôle)

- Cadre de normes comptables - Communications (Comité d'élaboration des Normes Comptables)
  - Communication n˚1 "Les utilisateurs des rapports sur les finances publiques"
  - Communication n˚2 "Les objectifs des rapports sur les finances publiques"
  - Communication n˚3 "Qualités exigées des rapports sur les finances publiques"
  - Communication n˚4 "Atteindre les objectifs des rapports sur les finances publiques"
  - Étude "Les utilisateurs des rapports sur les finances publiques et des informations financières fournies par les gouvernements"

DIRECTIVE DU CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

- Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222 du 14 août 1978, p.11)

IFAC

- Lignes directrices (Comité du secteur public de la Fédération internationale des comptables, IFAC)
  - Ligne directrice 1 "Financial reporting by government business enterprises"

- Études (Comité du secteur public de la Fédération internationale des comptables, IFAC)
  - Étude 1 "Financial reporting by national governments"
  - Étude 2 "Elements of the financial statements of national governments"
  - Étude 5 "Definition and recognition of assets"
  - Étude 6 "Accounting for and reporting liabilities"
  - Étude 7 "Performance reporting by government business enterprises"
  - Étude 8 "The government financial reporting entity"
  - Étude 9 "Definition and recognition of revenues"
  - Étude 10 "Definition and recognition of expenses/expenditure"

IASC

- "Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers" (Comité international des normes comptables, IASC)
- Norme comptable internationale n˚1 "La publicité des méthodes comptables" (Comité international des normes comptables, IASC)
- Norme comptable internationale n˚18 "La constatation des produits" (Comité international des normes comptables, IASC)

GLOSSAIRE DES TERMES RELATIFS AUX NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

(this glossary is reproduced from the INTOSAI Auditing Standards)

Accounting Control System	A series of actions which is considered to be part of the total internal control system concerned with realising the accounting goals of the entity. This includes compliance with accounting and financial policies and procedures, safeguarding the entity's resources and preparing reliable financial reports.
Administrative Control System	A series of actions, being an integral part of the internal control system, concerned with administrative procedures needed to make managerial decisions, realise the highest possible economic and administrative efficiency and ensure the implementation of administrative policies, whether related to financial affairs or otherwise.
Audited Entity	The organisation, programme, activity or function subject to audit by the SAI.
Audit Evidence	Information that forms the foundation which supports the auditor's or SAI's opinions, conclusions or reports. **Competent** : information that is quantitatively sufficient and appropriate to achieve the auditing results ; and is qualitatively impartial such as to inspire confidence and reliability. **Relevant** : information that is pertinent to the audit objectives. **Reasonable** : information that is economical in that the cost of gathering it is commensurate with the result which the auditor or the SAI is trying to achieve.
Audit Mandate	The auditing responsibilities, powers, discretions and duties conferred on a SAI under the constitution or other lawful authority of a country.
Audit Objective	A precise statement of what the audit intends to accomplish and/or the question the audit will answer. This may include financial, regularity or performance issues.

Audit Procedures	Tests, instructions and details included in the audit programme to be carried out systematically and reasonably.
Audit Scope	The framework or limits and subjects of the audit.
Auditing Standards	Auditing standards provide minimum guidance for the auditor that helps determine the extent of audit steps and procedures that should be applied to fulfil the audit objective. They are the criteria or yardsticks against which the quality of the audit results are evaluated.
Constitutional	A matter which is permitted or authorised by, the fundamental law of a country.
Due Care	The appropriate element of care and skill which a trained auditor would be expected to apply having regard to the complexity of the audit task, including careful attention to planning, gathering and evaluating evidence, and forming opinions, conclusions and making recommendations.
Economy	Minimising the cost of resources used for an activity, having regard to the appropriate quality.
Effectiveness	The extent to which objectives are achieved and the relationship between the intended impact and the actual impact of an activity.
Efficiency	The relationship between the output, in terms of goods, services or other results, and the resources used to produce them.
Executive Branch of Government (Executive)	The branch of government which administers the law.
Field Standards	The framework for the auditor to systematically fulfil the audit objective, including planning and supervision of the audit, gathering of competent, relevant and reasonable evidence, and an appropriate study and evaluation of internal controls.
Financial Systems	The procedures for preparing, recording and reporting reliable information concerning financial transactions.
Findings, Conclusions and Recommendations	Findings are the specific evidence gathered by the auditor to satisfy the audit objectives ; conclusions are statements deduced by the auditor from those findings ; recommendations are courses of action suggested by the auditor relating to the audit objectives.

Fundamental	A matter becomes fundamental (sufficiently material) rather than material when its impact on the financial statements is so great as to render them misleading as a whole.
General Standards	The qualifications and competence, the necessary independence and objectivity, and the exercise of due care, which shall be required of the auditor to carry out the tasks related to the fields and reporting standards in a competent, efficient and effective manner.
Independence	The freedom of the SAI in auditing matters to act in accordance with its audit mandate without external direction or interference of any kind.
Internal Audit	The functional means by which the managers of an entity receive an assurance from internal sources that the processes for which they are accountable are operating in a manner which will minimise the probability of the occurrence of fraud, error or inefficient and uneconomic practices. It has many of the characteristics of external audit but may properly carry out the directions of the level of management to which it reports.
Internal Control	The whole system of financial and other controls, including the organisational structure, methods, procedures and internal audit, established by management within its corporate goals, to assist in conducting the business of the audited entity in a regular economic, efficient and effective manner ; ensuring adherence to management policies ; safeguarding assets and resources ; securing the accuracy and completeness of accounting records ; and producing timely and reliable financial and management information.
International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	An international and independent body which aims at promoting the exchange of ideas and experience between Supreme Audit Institutions in the sphere of public financial control.
Legislature	The law making authority of a country, for example a Parliament.

Materiality and Significance (Material)	In general terms, a matter may be judged material if knowledge of it would be likely to influence the user of the financial statements or the performance audit report. Materiality is often considered in terms of value but the inherent nature or characteristics of an item or group of items may also render a matter material - for example, where the law or some other regulation requires it to be disclosed separately regardless of the amount involved. In addition to materiality by value and by nature, a matter may be material because of the context in which it occurs. For example, considering an item in relation to the overall view given by the accounts, the total of which it forms a part ; associated terms ; the corresponding amount in previous years. Audit evidence plays an important part in the auditor's decision concerning the selection of issues and areas for audit and the nature, timing and extent of audit tests and procedures.
Opinion	The auditor's written conclusions on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit.
Performance Audit	An audit of the economy, efficiency and effectiveness with which the audited entity uses its resources in carrying out its responsibilities.
Planning	Defining the objectives, setting policies and determining the nature, scope, extent and timing of the procedures and tests needed to achieve the objectives.
Postulates	Basic assumptions, consistent premises, logical principles and requirements which represent the general framework for developing auditing standards.
Public Accountability	The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and programme responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.

Regularity Audit	Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements ; attestation of financial accountability of the government administration as a whole ; audit of financial systems and transactions, including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations ; audit of internal control and internal audit functions ; audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity ; and reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the SAI considers should be disclosed.
Report	The auditor's written opinion and other remarks on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit or the auditor's findings on completion of a performance audit.
Reporting Standards	The framework for the auditor to report the results of the audit, including guidance on the form and content of the auditor's report.
Supervision	An essential requirement in auditing which entails proper leadership, direction and control at all stages to ensure a competent, effective link between the activities, procedures and tests that are carried out and the aims to be achieved.
Supreme Audit Institution (SAI)	The public body of a State which, however designated, constituted or organised, exercises by virtue of law, the highest public auditing function of that State.