

INTOSAI



Code de déontologie

et

Normes de contrôle

Commission des normes de contrôle

Inga-Britt Ahlenius, Auditor General
Riksrevisionsverket
(Swedish National Audit Office)
P.O. Box 45070
S-104 30 Stockholm
Suède

Tel: ++46 (8) 690 - 4000

Fax: ++46 (8) 690 - 4123

E-mail: int@rrv.se

INTOSAI



INTOSAI Général Secrétariat – RECHNUNGSHOF
(Cour des Comptes de l'Autriche)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNE
AUTRICHE

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

*P*réambule

A l'occasion du XVI^e INCOSAI tenu à Montevideo en 1998, le Congrès a unanimement approuvé et publié le Code de déontologie de l'INTOSAI.

Au cours de la même réunion, il a en outre été décidé que la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI élabore, sans pour autant modifier leur contenu, une version restructurée des Normes de contrôle permettant d'y apporter plus facilement des révisions et compléments à l'avenir. La Commission a élaboré une version restructurée des Normes de contrôle.

Pour des raisons pratiques, la publication conjointe du Code de déontologie et des Normes de contrôle en un seul volume a été proposée.

Il convient toutefois de bien considérer la relation qui existe entre les documents pertinents de l'INTOSAI :

Sur la base de la Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques, il convient de voir le Code de déontologie de l'INTOSAI comme un complément nécessaire, renforçant les Normes de contrôle de l'INTOSAI publiées par la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI en juin 1992.

Le rapport sur le XVI^e INCOSAI tenu en 1998 a abouti au constat suivant :

L'ensemble des documents présentés peuvent être considérés comme un cadre général qui contient les éléments suivants:

- *La Déclaration de Lima, notamment ses principes généraux concernant le contrôle des finances publiques, en est l'élément de base.*
 - *Le Code de déontologie, notamment sa déclaration de valeurs et principes qui doivent guider la pratique quotidienne des vérificateurs, représente le niveau suivant. L'un des principes soulignés par le Code de déontologie*
-

est l'obligation faite au vérificateur d'appliquer les normes de contrôle généralement admises.

- *Les Normes de contrôle, au niveau suivant, contiennent les postulats et principes applicables au travail de vérification.*
- *Les Guides, qui constituent le quatrième niveau, fournissent une assistance pratique aux ISC pour la mise en oeuvre des Normes dans leur sphère d'attributions.*

Le présent volume contient donc le Code de déontologie ainsi que les Normes de contrôle restructurées, ce qui a été approuvé par le XVII^e Congrès de l'INTOSAI tenu à Séoul en 2001.

Inga-Britt Ahlenius

Président de la Commission des normes de contrôle

*T*able des matières

Code de déontologie.....	3
Normes de contrôle.....	19



*C*ode de déontologie

Publié par la

Commission des normes de contrôle

lors du XVI^e Congrès de l'INTOSAI en 1998 à

Montevideo, Uruguay



*T*able des matières

Préface.....	7
Préambule.....	8
Chapitre 1.....	10
<i>Introduction</i>	10
Chapitre 2.....	12
<i>Intégrité</i>	12
Chapitre 3.....	13
<i>Indépendance, objectivité et impartialité</i>	13
Chapitre 4.....	15
<i>Secret professionnel</i>	15
Chapitre 5.....	16
<i>Compétence</i>	16
Glossaire.....	17



*P*réface

C'est pour moi un plaisir de mettre à la disposition des membres de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques le présent Code de Déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public, Code qui a bénéficié de l'accord du Comité directeur à l'occasion de sa 44^e réunion tenue à Montevideo en novembre 1998.

Ce Code constitue un important pas en avant dans le processus d'harmonisation des concepts déontologiques au sein de l'INTOSAI. On s'y est limité aux principes déontologiques de base, et ce dans la mesure où les différences nationales liées à la culture, à la langue et aux systèmes juridique et social imposent l'adaptation de ces postulats à l'environnement spécifique de chaque pays. Par conséquent, il convient d'envisager ce Code comme étant le fondement des codes nationaux de déontologie que chaque Institution supérieure de contrôle est appelée à élaborer.

Pour terminer, je souhaiterais exprimer, au nom de la Commission des normes de contrôle, ma gratitude et ma reconnaissance à tous les membres de l'INTOSAI pour leur contribution à notre effort dans l'élaboration du présent Code de Déontologie. Je tiens également à remercier mes collègues de la Commission pour leur soutien opportun et leur contribution positive à cette activité.

*Inga-Britt Ahlenius
Présidente de la Commission des normes de contrôle*

*P*réambule

Ce projet de Code de Déontologie est le fruit du travail conjugué des membres de la Commission de l'INTOSAI pour les normes de contrôle composée des Institutions supérieures de contrôle des pays suivants:

*Arabie Saoudite
Argentine
Australie
Autriche
Brésil
Costa Rica
Etats-Unis
Japon
Philippines
Portugal
Royaume-Uni
Suède, président*

Le programme de travail de la commission a été soumis au Comité directeur qui l'a approuvé à l'occasion de sa 42^e réunion tenue à Vienne le 24 juin 1996. L'élaboration du présent Code de Déontologie était l'une des tâches prévues par le programme. Les actions menées pour réaliser ce projet ont commencé par la collecte de codes de déontologie auprès de tous les membres de l'INTOSAI afin d'en étudier les similitudes et les différences. Ce travail a débouché sur un premier projet que la Commission a examiné à l'occasion de sa réunion tenue en Suède au mois de janvier 1997.

Après cette réunion de la Commission, un nouveau projet a été préparé; il a été ensuite diffusé aux membres de l'INTOSAI afin de recueillir leurs commentaires. Le présent projet a été élaboré en tenant compte de ces commentaires.

Le Comité directeur a été informé de l'avancement de ce travail à l'occasion de sa 43^e réunion tenue à Montevideo en novembre 1997.

Je souhaiterais remercier tous les membres de la Commission de l'INTOSAI pour les normes de contrôle pour leur dévouement et leur contribution à la réalisation de ce projet.

Inga-Britt Ahlenius

Auditor-General, National Audit Office de Suède

Présidente de la Commission de l'INTOSAI pour les normes de contrôle

Chapitre 1

Introduction

Concept, contexte et objet du Code de Déontologie

1. L'INTOSAI a jugé utile de mettre en place un code international de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public.

2. Un code de déontologie est une déclaration de l'ensemble des valeurs et des principes qui doivent guider les contrôleurs dans leur travail de tous les jours. L'indépendance, les attributions et les responsabilités des contrôleurs du secteur public soumettent l'ISC, son personnel ainsi que tout contractuel chargé du contrôle à d'importantes exigences déontologiques. Tout code de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public devrait aborder les aspects déontologiques exigés des fonctionnaires en général tout autant que ceux exigés des contrôleurs en particulier, y compris les obligations professionnelles de ces derniers.

3. Sur la base de la Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques¹, il convient de voir le code de déontologie comme un complément, renforçant les Normes de contrôle de l'INTOSAI publiés par la Commission des Normes de Contrôle de l'INTOSAI en juin 1992.

4. Le Code de déontologie de l'INTOSAI s'adresse à chaque contrôleur individuel, au président de l'ISC, aux hauts responsables et à toutes les personnes employées par l'ISC ou travaillant pour le compte de celle-ci et participant au contrôle. Toutefois, il convient de ne pas attribuer au Code un impact sur l'organigramme de l'ISC.

¹ Du IX^e Congrès de l'INTOSAI tenu à Lima, peut être obtenu auprès du Secrétariat général de l'INTOSAI en Autriche.

En raison de différences nationales liées à la culture, à la langue et aux systèmes juridiques et sociaux, il incombe à chaque ISC d'élaborer le code de déontologie qui correspond le mieux à son environnement. Il serait souhaitable que ces codes de déontologie nationaux puissent clarifier les concepts déontologiques. Le Code de Déontologie de l'INTOSAI se veut un modèle à la base des codes nationaux de déontologie. Chaque ISC est tenue de veiller à ce que tous ses contrôleurs prennent connaissance des valeurs et des principes contenus dans le Code national de déontologie et doivent s'y conformer

5. La conduite des contrôleurs doit être sans reproche à tout instant et en toute circonstance. Tout manquement aux obligations professionnelles et tout écart de conduite au plan personnel place l'intégrité des contrôleurs, l'ISC qu'ils représentent ainsi que la qualité et la validité du contrôle sous un angle défavorable et peut susciter des réserves à l'égard de la fiabilité et de la compétence de l'ISC elle-même. L'adoption et l'application d'un code de déontologie à l'intention des contrôleurs du secteur public favorisent la confiance dans les contrôleurs et dans leur travail.

6. Il est crucial que l'ISC soit perçue avec confiance, assurance et crédibilité. Le contrôleur favorise une telle attitude en adoptant et en respectant les exigences déontologiques des concepts représentés par les mots clés Intégrité, Indépendance et Objectivité, Confidentialité et Compétence.

Confiance, assurance et crédibilité

7. Les pouvoirs législatif et/ou exécutif, le public ainsi que les organismes contrôlés sont en droit d'attendre de l'ISC que sa conduite et sa méthodologie soient au-dessus de tout soupçon ou reproche et soient dignes de respect et de confiance.

8. Les contrôleurs doivent se comporter de manière à favoriser la coopération et les bonnes relations entre eux et au sein de la profession. Le soutien qu'apportent les membres à la profession et le coopération qu'ils entretiennent entre eux constituent des éléments essentiels du professionnalisme. La confiance et le respect du public dont jouit le contrôleur sont généralement le fruit des réalisations cumulées de tous les contrôleurs du passé et du présent. Il est par conséquent de l'intérêt des contrôleurs ainsi que de celui du public en général que le contrôleur ait des relations justes et équilibrées avec ses collègues contrôleurs.

9. Les pouvoirs législatif et/ou exécutif, le public, ainsi que les organismes contrôlés sont en droit d'être assurés de l'équité et de l'impartialité de tout le travail de l'ISC. L'existence d'un Code national de déontologie ou d'un document similaire régissant la prestation de services est donc tout à fait essentielle.

10. A tous les niveaux de la société, il existe un besoin de crédibilité. Il est par conséquent primordial que les rapports et les opinions de l'ISC soient perçus comme étant parfaitement exacts et fiables par toute tierce personne bien informée.

11. Toute activité exercée par l'ISC doit pouvoir résister à un examen par les pouvoirs législatif et/ou exécutif, au jugement du public concernant la rectitude et le respect du Code national de déontologie.

Chapitre 2

Intégrité

12. L'intégrité se trouve au centre de toutes les vertus de tout code de déontologie. Les contrôleurs sont dans l'obligation d'adhérer à des normes strictes de conduite (par exemple, l'honnêteté et la sincérité) dans la conduite de leur travail et dans leurs relations avec le personnel des organismes contrôlés. Pour pouvoir préserver la confiance du public, la conduite des contrôleurs doit être au-dessus de tout soupçon ou reproche.

13. L'intégrité peut se mesurer en termes de ce qui est juste et équitable. L'intégrité exige des contrôleurs qu'ils respectent les normes de contrôle et de déontologie tant du point de vue de la forme que du fonds. L'intégrité exige également des contrôleurs qu'ils respectent les principes de l'indépendance et de l'objectivité, qu'ils fassent preuve à tout instant d'une conduite professionnelle irréprochable, prennent des décisions en veillant à l'intérêt public et qu'ils fassent preuve d'une absolue honnêteté dans leur travail et dans l'utilisation des ressources de l'ISC.

Chapitre 3

Indépendance, objectivité et impartialité

- 14.** Il est indispensable que les contrôleurs soient indépendants par rapport à l'organisme contrôlé et à d'autres groupes d'intérêts extérieurs. Ce qui implique que les contrôleurs se comportent de manière telle que leur indépendance soit renforcée ou, pour le moins, nullement amoindrie.
- 15.** Les contrôleurs doivent s'attacher non seulement à rester indépendants à l'égard de l'organisme contrôlé et des autres groupes d'intérêt, mais à être objectifs dans leur façon de traiter les problèmes et les questions qu'ils examinent.
- 16.** Il est essentiel non seulement que les contrôleurs soient indépendants et impartiaux dans les faits, mais qu'ils soient perçus comme tels.
- 17.** Pour tout ce qui touche au contrôle, il convient que les intérêts personnels ou extérieurs ne portent pas atteinte à l'indépendance des contrôleurs. Par exemple, l'indépendance peut être affectée par la pression ou l'influence extérieure exercée sur les contrôleurs, les préjugés entretenus par les contrôleurs concernant les personnes, les organismes contrôlés, les projets ou programmes; par le fait qu'ils aient été employés dans le passé récent par l'organisme contrôlé; par des liens personnels ou financiers qui pourraient être à l'origine de conflits d'intérêts ou de loyautés. Les contrôleurs sont tenus de s'abstenir d'être impliqués dans tout travail où ils ont des intérêts personnels avérés.
- 18.** Il est nécessaire que les contrôleurs fassent preuve d'objectivité et d'impartialité dans toutes leurs activités, notamment dans leurs rapports qui doivent être exacts et objectifs. Les conclusions consignées dans les opinions et les rapports doivent par conséquent être exclusivement fondées sur les preuves obtenues et recueillies conformément aux normes de contrôle de l'ISC.
- 19.** Les contrôleurs doivent utiliser les informations qui leur sont présentées par l'organisme contrôlé et par d'autres instances. Dans leurs

opinions, les contrôleurs sont tenus de tenir compte de ces informations de manière impartiale. Le contrôleur doit également recueillir des informations sur les vues de l'organisme contrôlé et d'autres parties. Cependant, les conclusions propres des contrôleurs ne doivent pas être affectées par de telles vues.

Neutralité politique

20. Il est important de préserver, dans les faits et dans la perception, la neutralité politique de l'ISC. Il est par conséquent important que les contrôleurs préservent leur indépendance de toute influence politique afin de s'acquitter de manière impartiale de leurs obligations en matière de contrôle. La pertinence de cette question est avérée dans la mesure où les ISC collaborent étroitement avec le législatif et/ou l'exécutif et avec d'autres organismes publics que la loi autorise à examiner les rapports des ISC.

21. Lorsque les contrôleur s'engagent, ou envisagent de s'engager, dans les activités politiques, il est important qu'ils tiennent compte de l'impact que cet engagement peut avoir - ou sembler avoir - sur leur capacité de s'acquitter de leurs fonctions de manière impartiale. Si les contrôleurs sont autorisés à s'engager en politique, il doivent être conscients du fait que les activités politiques peuvent occasionner des conflits d'ordre professionnel.

Conflit d'intérêts

22. Lorsque les contrôleurs sont autorisés à donner à l'organisme contrôlé des conseils ou lui fournissent des services autres que ceux du contrôle, ils doivent veiller à ce que ces services n'induisent pas de conflits d'intérêts. En particulier, les contrôleurs doivent veiller à ce que ces conseils ou services ne comprennent pas de responsabilités ou de prérogatives administratives qui doivent demeurer du ressort exclusif des responsables de l'organisme contrôlé.

23. Les contrôleurs doivent protéger leur indépendance et éviter tout conflit d'intérêts possible en refusant les cadeaux ou gratifications qui pourraient influencer, ou sembler influencer, leur indépendance et leur intégrité.

24. Les contrôleurs doivent éviter les relations avec les responsables et le personnel de l'organisme contrôlé et avec d'autres personnes susceptibles d'influencer, compromettre ou menacer la capacité des contrôleurs à agir, et à être perçu comme agissant, de manière indépendante.

25. Les contrôleurs ne doivent pas profiter de leur situation officielle pour des intérêts personnels et doivent éviter les relations où il y a un risque de corruption ou qui peuvent jeter un doute sur leur objectivité et leur indépendance.

26. Les contrôleurs ne doivent pas utiliser les informations obtenues dans l'exercice de leur devoir pour s'approprier des avantages personnels pour eux-mêmes ou pour d'autres. De même, ils ne doivent pas divulguer les informations susceptibles de donner un avantage injuste ou déraisonnable à d'autres personnes ou organismes; ils ne doivent pas non plus utiliser de telles informations pour nuire à autrui.

Chapitre 4

Secret professionnel

27. Les contrôleurs ne doivent pas divulguer les informations obtenues au cours du contrôle à des tiers, que ce soit oralement ou par écrit, excepté pour les besoins des obligations, statutaires ou autres, de l'ISC dans le cadre des procédures normales de celle-ci ou conformément à la législation en vigueur.

Chapitre 5

Compétence

- 28.** Les contrôleurs sont tenus de se conduire de manière professionnelle à tout instant et d'appliquer des normes professionnelles strictes dans l'exercice de leurs fonctions afin de pouvoir s'acquitter de leur mission avec compétence et impartialité.
- 29.** Les contrôleurs ne doivent pas entreprendre des activités pour lesquelles ils ne sont pas compétents.
- 30.** Les contrôleurs doivent connaître et appliquer les normes, les politiques et les procédures de contrôle, de comptabilité et de gestion financière applicables. De même, ils doivent bien connaître les principes et les normes constitutionnels, juridiques et institutionnels qui régissent le fonctionnement de l'organisme contrôlé.

Développement professionnel

- 31.** Les contrôleurs doivent apporter tout le soin professionnel à la conduite et à la supervision du contrôle et à la préparation des rapports connexes.
- 32.** Les contrôleurs doivent utiliser des méthodes et des pratiques de la meilleure qualité possible dans leur contrôle. Lorsqu'ils effectuent un contrôle ou rédigent leur rapport, les contrôleurs sont tenus de respecter les principes de base et les normes de contrôle généralement admises.
- 33.** Les contrôleurs sont tenus de veiller constamment à la mise à niveau et à l'amélioration des compétences qui leurs sont nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités professionnelles.

Glossaire

Les termes utilisés dans le présent code de déontologie ont la même signification ou définition que ceux utilisés dans les Normes de contrôle de l'INTOSAI.

*N*ormes de contrôle

*Publiées par la
Commission des normes de contrôle
lors du XIV^e Congrès de l'INTOSAI en 1992 à
Washington, D.C., Etats-Unis d'Amérique,
avec des suppléments
du XV^e Congrès de l'INTOSAI en 1995 au
Caire, Egypte*

*T*able des matières

Avant-Propos.....	23
Préface.....	24
Chapitre I.....	27
<i>Postulats de base du contrôle des finances publiques.....</i>	<i>27</i>
Chapitre II.....	38
2.1 <i>Les principes généraux de contrôle des finances</i> <i>publiques.....</i>	<i>38</i>
2.2 <i>Normes déontologiques.....</i>	<i>44</i>
Chapitre III.....	53
<i>Normes d'application du contrôle des finances publiques.....</i>	<i>53</i>
3.1 <i>Programmation.....</i>	<i>56</i>
3.2 <i>Supervision et examens.....</i>	<i>58</i>
3.3 <i>Examen et évaluation du contrôle interne.....</i>	<i>59</i>
3.4 <i>Conformité aux lois et règlements en vigueur.....</i>	<i>60</i>
3.5 <i>Information probante.....</i>	<i>62</i>
3.6 <i>Analyse des états financiers.....</i>	<i>64</i>
Chapitre IV.....	65
<i>Normes des rapports.....</i>	<i>65</i>
Glossaire.....	74

*A*vant-Propos

La présente version révisée des normes de contrôle de l'INTOSAI est une étape importante vers l'élaboration de normes de contrôle vraiment internationales. Elle résulte d'une recommandation du XIII^e INCOSAI (Berlin) portant sur une révision de la version antérieure afin de tenir compte des besoins particuliers des pays dont l'Institution Supérieure de Contrôle (ISC) est organisée sous forme de Cour des comptes.

J'exprime au nom de la Commission des normes de contrôle ma vive reconnaissance envers tous les membres de l'INTOSAI qui n'ont pas ménagé leurs efforts dans l'élaboration des normes. Je sais en particulier gré à la Cour des Comptes de Belgique, le membre le plus récent de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI, et à d'autres ISC organisées sous forme de Cour des comptes de leurs contributions précieuses. Je tiens également à remercier tous mes autres collègues de la Commission de leur soutien et de leurs contributions concrètes à la révision.

Même si les normes de contrôle de l'INTOSAI ne sont pas impératives, il n'en reste pas moins qu'elles sont l'expression d'un consensus sur les "meilleures pratiques" entre les ISC. Chaque ISC devra apprécier dans quelle mesure les normes sont compatibles avec l'accomplissement des tâches qui lui sont assignées.

De l'avis du Comité directeur et du Comité des normes de contrôle, ces normes constituent un document "vivant". A ce titre, elles devraient refléter le plus possible les tendances, les questions et les préoccupations actuelles en ce qui concerne les méthodes et la pratique du contrôle.

Le Comité directeur a approuvé ces normes lors de sa 35^e réunion, à Washington, au mois d'octobre 1991. Je mets les normes révisées à la disposition des membres de l'INTOSAI et recommande leur adoption.

J.C. Taylor
Président de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI

*P*réface

J'ai le grand honneur, en tant que Président de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI, de présenter ce projet final.

Notre Commission a été créée en mai 1984; elle avait pour mission de présenter des recommandations et des suggestions permettant d'élaborer un projet de normes de contrôle. La Commission s'est ensuite élargie et a accueilli des représentants des institutions supérieures de contrôle des finances publiques des pays suivants:

- Autriche: membre de droit
- Arabie Saoudite: Présidence
- Argentine
- Australie
- Brésil
- Costa Rica
- Etats-Unis
- Japon
- Philippines
- Royaume-Uni
- Suède

Le plan de travail de la Commission a été soumis au Comité directeur qui a donné son assentiment lors de la réunion qui s'est tenue à Sydney en mars 1985. Ce plan de travail préconisait la formation de quatre groupes d'étude dont les objectifs étaient les suivants:

- Le premier groupe, comprenant les Etats-Unis (coordination), le Costa Rica et les Philippines a travaillé sur "les Postulats Généraux du Contrôle des Finances Publiques".
- Le second groupe, comprenant l'Australie (coordination) et l'Argentine a travaillé sur "les Principes Généraux de Contrôle des Finances Publiques".

- Le troisième groupe, comprenant la Suède (coordination) et le Japon, a travaillé sur "les Normes d'Application du Contrôle des Finances Publiques".
- Le quatrième groupe, comprenant le Royaume-Uni (coordination) et le Brésil, a travaillé sur "les Normes des Rapports des Institutions de Contrôle des Finances Publiques".

Chacun des groupes a rédigé un compte rendu des différents points de vue exprimés sur le sujet qui lui était assigné et a étudié les commentaires et les suggestions qu'il avait sollicités des autres membres de la Commission. Lors de la rédaction des projets de présentation de chaque thème, ces suggestions et ces commentaires ont été incorporés aux comptes rendus. Les remarques, propositions et analyses supplémentaires envoyées par les membres du Comité directeur et de la Commission ont été intégrées dans les projets définitifs. Le Comité directeur a approuvé ces projets lors de la réunion de Vienne, en mai 1987, et a demandé à la Commission de siéger à Londres pour harmoniser la terminologie et le style des quatre projets.

En Juin 1987, un groupe d'experts représentant la Commission s'est réuni durant cinq jours à Londres pour harmoniser les projets définitifs. Il était composé des personnalités suivantes: M. Issam J. Meri (Président) et M. Abdullah I. Al-Saleh d'Arabie Saoudite, M. W. A. Broadus (Etats-Unis), M. Nazario Anis (Philippines), M. Cyril Monaghan (Australie), Mme. Gunhild Lindstrom (Suède), M. Fernando Goncalves (Brésil), MM. John Pearce et Andy Burchell (Royaume-Uni).

Au cours de sa 31^e réunion à Berlin, le Comité directeur a approuvé les dispositions suivantes concernant la présentation des normes de contrôle de l'INTOSAI et la prise en compte de tout commentaire s'y rapportant :

1. Les commentaires reçus seront compilés et transmis par le Secrétaire Général au Président de la Commission.
2. Le Président de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI et le Secrétaire Général décideront conjointement de la nécessité et de l'opportunité de tenir compte d'amendements éventuels.
3. Le document sera ensuite soumis au Congrès de Berlin en vue de son adoption.

Le Président de la Commission et le Secrétaire Général ont analysé les commentaires reçus et ont apporté les changements qui leur ont paru appropriés.

Bien que le mot "normes" ait été utilisé tout au long de ce document, il est entendu qu'il convient de le considérer comme un synonyme de "directives", ce qui signifie que c'est chaque institution supérieure de contrôle qui est habilitée à veiller à leur application.

Je tiens à remercier ici tous les membres de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI pour le dévouement et l'esprit de coopération dont ils ont fait preuve pour mener à bien ce projet, et en particulier les experts qui ont harmonisé les projets définitifs lors de leur réunion à Londres.

Omar A. Fakieh, ministre d'Etat
Président du bureau général de contrôle des finances publiques
Président de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI
Riyad, mars 1989

Chapitre I

Postulats de base du contrôle des finances publiques

1.0.1 Le cadre général du système de normes de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a été élaboré à partir des Déclarations de Lima et de Tokyo, des formulations et des rapports adoptés par l'INTOSAI lors des différents congrès et du rapport de la réunion du groupe d'experts des Nations Unies sur la comptabilité publique et le contrôle des finances publiques dans les pays en développement.

1.0.2 Les normes de contrôle de l'INTOSAI se divisent en quatre parties (voyez le tableau):

- (a) Les postulats de base
- (b) Les principes généraux
- (c) Les normes d'application du contrôle
- (d) Les normes des rapports

Les normes ainsi élaborées par l'INTOSAI permettent de définir les principes et les méthodes à appliquer lors d'une vérification, y compris la vérification d'un système utilisant l'informatique. Ces normes doivent être considérées à la lumière du contexte constitutionnel, juridique ou autre propre à l'institution supérieure de contrôle des finances publiques considérée (ISC).

1.0.3 Les postulats de base sont les hypothèses, les prémisses, les principes logiques et les conditions qui président à l'élaboration des normes de contrôle; ces postulats permettent aux auditeurs de se forger une opinion et de rédiger leurs rapports, notamment dans les cas où aucune norme spécifique n'est applicable.

1.0.4 Il doit y avoir cohérence entre les postulats et les normes de contrôle. Elles guident l'auditeur, l'aident à circonscrire le domaine de ses

investigations et à déterminer la nature des procédures qu'il convient d'utiliser. C'est à la lumière des normes de contrôle que l'on peut juger de la qualité des résultats d'une vérification.

1.0.5 Le Comité directeur de l'INTOSAI est seul compétent pour interpréter et expliquer ces normes, qui peuvent être amendées par les Congrès de l'INTOSAI.

1.0.6 Les postulats de base sont les suivants:

- (a) L'institution supérieure de contrôle doit veiller à appliquer les normes de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cours des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC. Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé (voir paragraphe 1.0.8).
- (b) L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques (voir paragraphe 1.0.15).
- (c) A mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'Etat rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en oeuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes (voir paragraphe 1.0.20).
- (d) 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 (voir paragraphe 1.0.23).
- (e) Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière

d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir (voir paragraphe 1.0.25).

- (f) En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers (voir paragraphe 1.0.28).
- (g) L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités (voir paragraphe 1.0.30).
- (h) Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées (voir paragraphe 1.0.32).
- (i) Les ISC devraient avoir mandat de contrôler toutes les activités (voir paragraphe 1.0.34).
- (j) Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats (voir paragraphe 1.0.45).

1.0.7 Les paragraphes suivants mettent en évidence l'importance des postulats de base pour le contrôle des finances publiques.

1.0.8 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'ISC doit veiller à appliquer les normes de contrôle de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cours des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC. Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé (voir paragraphe 1.0.6a).

1.0.9 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.

1.0.10 C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir l'importance relative; cependant, la nature ou les caractéristiques d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également participer de cette définition lorsque, par exemple, les dispositions législatives ou réglementaires exigent que celui-ci – quel qu'en soit le montant – soit mentionné séparément.

1.0.11 L'importance relative peut dépendre non seulement de la valeur et de la nature de l'élément, mais également du contexte dans lequel il est envisagé. Par exemple, il est possible de considérer un élément par rapport:

- (a) à l'opinion globale émise sur les comptes;
- (b) à l'ensemble dont il fait partie;
- (c) aux éléments qui lui sont associés;
- (d) au montant correspondant enregistré les années précédentes.

1.0.12 Les ISC effectuent souvent des activités qui, à strictement parler, ne peuvent être qualifiées de contrôles, mais qui contribuent à améliorer l'administration. Il peut s'agir, par exemple, (a) de la collecte de données sans exécution d'une analyse substantielle, (b) d'un travail juridique, (c) d'une mission d'information des assemblées législatives en ce qui concerne l'examen des projets de budgets, (d) d'une mission d'assistance au profit des membres des assemblées législatives, sous forme de recherches et de consultation des dossiers de l'ISC, (e) de tâches administratives et (f) du traitement informatique de données. Ces activités autres que de contrôle sont une source précieuse d'information pour les décideurs et doivent être en permanence d'une qualité élevée.

1.0.13 En raison de l'optique et de la structure de certaines ISC, la totalité des normes de contrôle n'est pas applicable à tous les aspects de leur activité. Par exemple, la nature collégiale et judiciaire des examens auxquels procèdent les Cours des comptes confère à certains aspects de leur activité un caractère fondamentalement différent de celui des contrôles financiers et des vérifications des résultats effectués par des ISC organisées sous la forme d'un système hiérarchisé et dirigé par un auditeur général ou un contrôleur général.

1.0.14 Afin de garantir la qualité du travail réalisé, il y a lieu d'appliquer des normes appropriées. Les objectifs du type particulier d'activité ou de la mission particulière doivent dicter les normes spécifiques à suivre. Afin de garantir une qualité élevée à son activité et à ses résultats, chaque ISC doit se fixer une ligne de conduite concernant les normes INTOSAI, ou d'autres normes spécifiques, qui doivent être suivies dans l'exécution des différents types d'activités auxquels se livre cette organisation.

1.0.15 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques (voir paragraphe 1.0.6b).

1.0.16 Les informations probantes (preuves) constituent un élément important de la décision de l'auditeur lorsqu'il choisit les secteurs et les points à contrôler ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des tests et des procédures de contrôle.

1.0.17 En cas de conflit avec des conventions relatives à la comptabilité ou à l'examen des comptes, ce sont les termes du mandat de contrôle confié à l'ISC qui s'appliquent; ils sont donc d'une importance capitale pour les normes dont se sert l'ISC. De ce fait, les normes de contrôle de l'INTOSAI et bien entendu toutes les normes de contrôle autres que celles de l'ISC, ne peuvent être ni normatives ni impératives pour l'ISC ou ses agents.

1.0.18 L'ISC doit apprécier dans quelle mesure les normes de contrôle d'audit externe sont compatibles avec les termes de son mandat. L'ISC devrait cependant reconnaître que les normes de contrôle de l'INTOSAI sont l'expression d'un large consensus entre auditeurs des finances publiques appartenant à différents pays et essayer de les appliquer lorsqu'elles sont compatibles avec les termes de son mandat. L'ISC devrait chercher à éliminer les incompatibilités lorsque cela peut favoriser l'adoption de normes satisfaisantes.

1.0.19 Dans certaines dispositions de son mandat, visant notamment le contrôle des états financiers, les objectifs de l'ISC peuvent s'avérer très proches de ceux des vérifications effectuées dans le privé. De même, les normes édictées par des organismes officiels en ce qui concerne les états financiers des entreprises privées peuvent être appliquées pour le contrôle des finances publiques.

1.0.20 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

A mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'Etat rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en oeuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes (voir paragraphe 1.0.6c)

1.0.21 Dans quelques pays, les organismes responsables sont tenus de rendre des comptes au chef de l'Etat ou au Conseil d'Etat; mais le plus souvent, ils sont responsables devant le Parlement qui les contrôle soit directement soit par l'intermédiaire de l'administration. Certaines ISC ont un statut de juridiction. Ce pouvoir juridictionnel s'exerce, suivant les pays, soit sur les comptes, soit sur les comptables, soit même sur les ordonnateurs. Les jugements et arrêts que ces institutions prononcent se présentent comme des compléments naturels de la fonction de contrôle administratif dont elles sont chargées, de telle sorte que leurs attributions juridictionnelles devraient s'inscrire dans la logique des objectifs généraux poursuivis par le contrôle externe et plus particulièrement dans ceux qui se rapportent aux questions comptables.

1.0.22 Les entreprises publiques sont soumises elles aussi à l'obligation de rendre des comptes. Des entreprises commerciales peuvent faire partie du secteur public; il s'agit par exemple, d'unités créées par une loi ou un décret ou au sein desquelles le Gouvernement détient une participation majoritaire. Quelle que soit la façon dont elles sont constituées, leurs fonctions, leur degré d'autonomie ou les dispositions financières qui les régissent, ces unités sont toujours responsables devant l'organe législatif suprême.

1.0.23 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent 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 (voir paragraphe 1.0.6d).

1.0.24 L'exactitude et le caractère suffisant des informations et des états financiers témoignent de la situation et des résultats financiers de l'unité

considérée. Celle-ci est également tenue d'élaborer un système pratique qui fournisse des informations utiles, objectives et précises.

1.0.25 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent 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 adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir (voir paragraphe 1.0.6e).

1.0.26 Les ISC devraient travailler en étroite collaboration avec les organisations établissant les normes comptables, de façon à ce que ces dernières soient parfaitement adaptées aux besoins de l'administration.

1.0.27 Les ISC devraient également recommander aux unités contrôlées de définir des objectifs quantifiables et clairement énoncés et d'assortir chacun d'eux du niveau de résultats qu'elles souhaitent atteindre.

1.0.28 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers (voir paragraphe 1.0.6f).

1.0.29 Si l'application constante des principes comptables est la condition préalable à toute image fidèle, cela signifie qu'une unité contrôlée doit non seulement se conformer aux principes comptables adaptés à la situation considérée, mais également appliquer ces principes en permanence. Un auditeur ne doit pas considérer l'application constante des normes comme une preuve décisive de la fidélité de la présentation des différents états financiers. Pour pouvoir conclure que ces états financiers constituent une image fidèle, l'auditeur ne doit pas se fonder uniquement sur le critère de l'application constante des principes comptables. Ceci fait ressortir que les normes de contrôle ne constituent en effet que le minimum d'éléments que l'auditeur est tenu de vérifier pour s'acquitter de sa mission. L'opportunité d'aller au delà du minimum requis est laissée à sa libre appréciation.

1.0.30 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités (voir paragraphe 1.0.6g).

1.0.31 Il est de la responsabilité de l'unité contrôlée, et non de l'auditeur, d'élaborer un système de contrôle interne approprié lui permettant de protéger ses ressources. L'unité contrôlée est également tenue de veiller à ce que des contrôles soient prévus et fonctionnent de façon à ce que les lois et les réglementations applicables soient respectées; d'autre part, l'unité fera en sorte que les décisions soient prises de façon parfaitement correcte et honnête. Cependant, si l'auditeur estime que les contrôles sont insuffisants ou inexistantes, il devra proposer des solutions ou faire des recommandations à l'unité contrôlée.

1.0.32 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées (voir paragraphe 1.0.6h).

1.0.33 Afin de pouvoir s'acquitter parfaitement de sa mission, l'ISC doit avoir accès aux sources d'information et être en mesure de rencontrer les responsables et les employés de l'unité contrôlée. Les problèmes qui, à l'avenir, pourraient se poser dans ce domaine seront écartés dès lors que seront adoptées des dispositions législatives fixant les conditions auxquelles les auditeurs pourront avoir accès aux informations et prendre contact avec les agents.

1.0.34 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Les ISC devraient avoir mandat de contrôler toutes les activités (voir paragraphe 1.0.6i).

1.0.35 En général, les ISC sont créées par l'organe législatif suprême ou en vertu d'une disposition constitutionnelle. Il arrive parfois que certaines des attributions de l'ISC soient définies par un accord et non par une disposition

législative particulière. D'habitude, la loi ou le règlement portant création de l'ISC stipule la forme que doit revêtir celle-ci (cour, conseil, commission, service public ou ministère), les modalités d'exercice de sa mission, la durée de son mandat, ses pouvoirs, ses obligations, ses attributions et l'ensemble des responsabilités qui lui incombent; elle édicte également les autres règles relatives à l'accomplissement des fonctions dévolues à l'ISC.

1.0.36 Quelle que soit la nature des dispositions adoptées, la fonction essentielle de l'ISC consiste à faire respecter et à promouvoir l'obligation de rendre compte. Dans certains pays, l'ISC est un tribunal, composé de juges, qui a autorité sur les comptables publics qui doivent lui rendre compte. Cette fonction juridictionnelle exige que l'ISC s'assure que quiconque est chargé de manipuler des deniers publics en soit comptable et lui soit justiciable à cet égard.

1.0.37 Il existe une importante complémentarité entre cette autorité juridictionnelle et les autres caractéristiques du contrôle. Ces caractéristiques doivent être considérées comme relevant de la logique des objectifs généraux poursuivis par le contrôle externe, plus particulièrement de ceux qui concernent la gestion comptable.

1.0.38 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.

1.0.39 La vérification des comptes et le contrôle de la régularité comprennent les opérations suivantes:

- (a) la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre des comptes, ce qui implique l'examen et l'évaluation des pièces comptables et l'énoncé d'une opinion sur les états financiers;
- (b) la certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble;
- (c) le contrôle des transactions et du système financier ainsi qu'une évaluation de la mesure dans laquelle l'unité se conforme aux lois et aux règlements en vigueur;

- (d) la vérification du contrôle interne et des fonctions de l'audit interne;
- (e) la vérification de la correction et de l'honnêteté avec lesquelles sont prises les décisions administratives au sein de l'unité contrôlée;
- (f) la mise en évidence de tous les autres points constatés lors de la vérification ou s'y rapportant et que l'ISC juge utile de faire connaître.

1.0.40 Le contrôle des résultats englobe l'examen des économies, de la rentabilité et de la l'efficacité:

- (a) examen des économies réalisées dans la gestion des administrations, conformément à des pratiques et 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 unités contrôlées pour remédier aux insuffisances décelées;
- (c) vérification de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'unité contrôlée; et examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité.

1.0.41 Il arrive que les domaines respectifs de la vérification des comptes, du contrôle de la régularité et de la vérification des résultats soient imbriqués les uns dans les autres; en pareil cas, la classification de l'un ou l'autre de ces audits dépendra de sa finalité première.

1.0.42 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. Pour faciliter l'application des normes de contrôle appropriées par l'institution supérieure, entre autres raisons, le mandat doit en toutes circonstances délimiter clairement les pouvoirs et les responsabilités de l'ISC en matière de vérification des résultats et cela pour tous les domaines d'activité du gouvernement.

1.0.43 Dans un certain nombre de pays, la constitution ou la législation en vigueur ne confèrent pas toujours à l'ISC la compétence de contrôler "l'efficacité", ou "rentabilité" de la gestion financière de l'exécutif. L'appréciation de l'opportunité ou de l'utilité des décisions administratives et de l'efficacité de la gestion revient d'ailleurs aux ministres, à qui est confiée la tâche de l'organisation des services administratifs et qui sont responsables de leur gestion devant le corps législatif. L'expression qui paraît dans ce cas la plus adéquate pour désigner les contrôles de l'ISC qui débordent du cadre traditionnel de la régularité et de la légalité est celle de "contrôle de bonne gestion". Un tel contrôle vise à procéder à une analyse des dépenses publiques à la lumière des principes généraux d'une saine gestion. Les deux types de contrôle - de régularité et de gestion - peuvent en réalité être associés dans une même démarche, d'autant plus qu'ils se confortent mutuellement, le contrôle de régularité pouvant préparer les contrôles de gestion, et ces derniers aboutissant à redresser des situations génératrices d'irrégularités.

1.0.44 Les gestionnaires des services publics seront plus efficacement incités à s'acquitter de leur obligation de rendre des comptes si le mandat de l'ISC lui confère le droit de procéder ou de donner des directives sur la façon de procéder à la vérification des comptes, au contrôle de la régularité et au contrôle des résultats de toutes les entreprises publiques.

1.0.45 Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats (voir paragraphe 1.0.6j).

1.0.46 Le rôle de plus en plus important des auditeurs leur imposera de s'adapter et de concevoir de nouvelles techniques et de nouvelles méthodologies visant à déterminer la validité et le bien-fondé des évaluations des unités contrôlées. Les auditeurs s'inspireront des techniques et des méthodologies utilisées dans d'autres domaines.

1.0.47 Le domaine d'application des normes utilisées par l'ISC dépendra de l'étendue du mandat de vérification.

Chapitre II

2.1 Les principes généraux de contrôle des finances publiques

2.1.1 Ce chapitre traite des principes généraux de contrôle des finances publiques. Les principes généraux de contrôle décrivent les qualifications requises de l'auditeur et/ou de l'ISC pour qu'ils puissent accomplir leur tâche relative aux normes d'application et aux normes des rapports avec compétence et efficacité.

2.1.2 Les principes généraux de contrôle propres aux ISC tendent à ce que chaque ISC adopte une politique et suive des procédures visant à :

- (a) recruter un personnel ayant la qualification appropriée (voir paragraphe 2.1.3);
- (b) permettre à son personnel de se perfectionner et de se former pour qu'il puisse accomplir ses tâches avec efficacité; définir le profil de carrière des auditeurs et des autres membres du personnel (voir paragraphe 2.1.5);
- (c) préparer des manuels ou tous autres documents fournissant des directives et des instructions indiquant comment procéder aux audits (voir paragraphe 2.1.13);
- (d) utiliser l'expérience acquise, maintenir le niveau de qualification et identifier les types de compétence qui n'existent pas au sein de l'ISC; veiller à ce que les agents chargés d'un audit soient suffisamment nombreux et les compétences bien réparties; atteindre les objectifs assignés avec tout le soin et toute la diligence voulus, grâce à une programmation et à une supervision appropriées (voir paragraphe 2.1.15);
- (e) examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures internes de l'ISC (voir paragraphe 2.1.25).

2.1.3 Les principes généraux applicables à l'ISC précisent que

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à recruter un personnel ayant la qualification appropriée (voir paragraphe 2.1.2a).

Le paragraphe suivant expose les raisons pour lesquelles la qualité du recrutement constitue un principe général de contrôle.

2.1.4 Le personnel de l'ISC doit avoir les diplômes universitaires requis ainsi que la formation et l'expérience appropriées. L'ISC doit établir et réexaminer régulièrement quel est le minimum de formation à exiger des auditeurs recrutés.

2.1.5 Les principes généraux propres à l'ISC précisent que

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à permettre à son personnel de se perfectionner et de se former pour qu'il puisse accomplir ses tâches avec efficacité; définir le profil de carrière des auditeurs et des autres membres du personnel (voir paragraphe 2.1.2b).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de perfectionnement et de formation continue constitue un principe général de contrôle.

2.1.6 L'ISC doit faire le nécessaire pour offrir à son personnel des possibilités de formation permanente, soit grâce à des cours organisés dans ses locaux, soit en l'encourageant à suivre des cours donnés à l'extérieur.

2.1.7 Afin de programmer plus aisément les contrôles et de définir les besoins de perfectionnement de son personnel, l'ISC doit dresser régulièrement un inventaire des qualifications requises.

2.1.8 L'ISC doit définir et réexaminer régulièrement les critères régissant l'avancement des auditeurs et de ses autres agents, notamment en ce qui concerne le niveau de formation requis.

2.1.9 L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant au perfectionnement professionnel du personnel d'audit en tout ce qui concerne les techniques et les méthodologies utilisées pour l'ensemble des contrôles qu'elle entreprend.

2.1.10 Le personnel de l'ISC doit avoir une connaissance approfondie du contexte institutionnel, notamment du rôle du corps législatif, des dispositions juridiques et institutionnelles régissant les opérations de l'administration et des statuts des entreprises publiques. Il doit également bien connaître les normes de contrôle, les politiques, les procédures et les méthodes de l'ISC.

2.1.11 Le contrôle des mécanismes financiers, des pièces comptables et des états financiers nécessite une formation en comptabilité et disciplines connexes ainsi que la connaissance de la législation et de la réglementation concernant la responsabilité de l'unité contrôlée. En outre, la mise en œuvre de contrôles portant sur l'efficacité ou l'efficience peut requérir une formation complémentaire dans des domaines tels que l'administration, la gestion, l'économie et les sciences sociales.

2.1.12 L'ISC doit encourager son personnel à faire partie d'un organisme professionnel de sa branche et à participer aux activités de cet organisme.

2.1.13 Les principes généraux propres à l'ISC précisent que

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à préparer des manuels ou tous autres documents fournissant des directives et des instructions indiquant comment procéder aux audits (voir paragraphe 2.1.2c).

Le paragraphe suivant expose les raisons pour lesquelles l'obligation de fournir des directives constitue un principe général de contrôle.

2.1.14 Pour garantir la qualité des audits, il est important que l'ISC communique avec le personnel en lui adressant des circulaires fournissant des directives et publie un manuel régulièrement mis à jour exposant les politiques, les normes et les pratiques de l'ISC.

2.1.15 Les principes généraux propres à l'ISC précisent que

L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à utiliser l'expérience acquise, maintenir le niveau de qualification et identifier les types de compétence qui n'existent pas au sein de l'ISC; veiller à ce que les agents chargés d'un audit soient suffisamment nombreux et les compétences bien réparties et atteindre les objectifs assignés avec tout le soin et la diligence voulus, grâce à une programmation et à une supervision appropriées (voir paragraphe 2.1.2d).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'utiliser les compétences constitue un principe général de contrôle.

2.1.16 Il conviendra d'une part d'évaluer les moyens nécessaires à la bonne conduite de chaque audit de façon à ce qu'un personnel doté des qualifications appropriées en soit chargé et d'autre part de contrôler les moyens en personnel affectés à cet audit.

2.1.17 La liste des titres universitaires requis pour chaque audit variera en fonction du type de contrôle à entreprendre. Il n'est pas nécessaire que tous les auditeurs soient compétents dans tous les domaines spécifiés par le mandat. Les politiques et les procédures régissant l'affectation aux fonctions d'audit doivent néanmoins avoir pour objectif la mise en place d'un personnel dont les qualifications correspondent à la nature des tâches à accomplir, afin que pour chaque contrôle l'ensemble de l'équipe ait les qualifications et l'expertise requises.

2.1.18 L'ISC doit avoir la faculté de faire appel à des collaborateurs extérieurs lorsque l'intervention de ces experts s'impose parce que leur qualification et leur connaissance approfondie du domaine soumis à vérification permettront de tirer des conclusions pertinentes et de présenter un rapport et des recommandations solidement fondés. Il appartient à l'ISC d'apprécier, en fonction des circonstances particulières, si les exigences du contrôle peuvent être rencontrées par l'intervention de son personnel de vérification ou par le recours à des experts extérieurs.

2.1.19 Pour que la supervision soit assurée par l'ISC avec toute la compétence requise, les politiques et les procédures appliquées ont un rôle déterminant à jouer. L'ISC doit s'assurer que les audits sont programmés et supervisés par des auditeurs compétents, instruits des normes et des méthodologies de l'ISC et qu'ils ont une connaissance approfondie du secteur contrôlé et de ses particularités.

2.1.20 Lorsque le mandat de l'ISC prévoit le contrôle des états financiers de l'ensemble de l'administration, les équipes d'auditeurs doivent être en mesure de coordonner leurs évaluations des méthodes de comptabilité propres aux différents départements ainsi que des mesures de coordination et des systèmes de contrôle appliqués par l'administration centrale. Les équipes doivent avoir d'une part une connaissance approfondie des règles de la comptabilité publique et des règles de contrôle des opérations financières des administrations et d'autre part l'expérience des techniques utilisées par l'ISC pour ce type d'audit.

2.1.21 Dans les cas où l'ISC n'est pas en mesure d'effectuer, dans des délais raisonnables, tous les contrôles requis, y compris les vérifications de toutes les opérations de chaque unité contrôlée, il convient de définir des critères pour sélectionner les types de contrôle qui permettraient - dans le laps de temps prévu pour ces contrôles - de se faire, avec le maximum de certitude possible, une opinion sur la façon dont chaque unité contrôlée s'est acquittée de ses obligations en tant que responsable des deniers de l'Etat.

2.1.22 Pour déterminer la meilleure façon de répartir les moyens dont elle dispose, l'ISC devra donner la priorité aux opérations de vérification qui doivent être accomplies dans un délai fixé par la loi. Il conviendra de préparer soigneusement la programmation des travaux en appréciant le degré de priorité à donner, dans le calendrier d'ensemble, aux autres contrôles laissés à la discrétion de l'ISC.

2.1.23 Pour que les priorités choisies ne nuisent en rien à la qualité des résultats de l'ensemble des vérifications prescrites par le mandat, l'ISC examinera avec soin les informations disponibles. La tenue d'un dossier répertoriant les données concernant la structure, les fonctions et les opérations des unités contrôlées permettra à l'ISC de repérer les points particulièrement importants ou exposés ainsi que les domaines dont il serait possible d'améliorer la gestion.

2.1.24 Certains agents de l'ISC doivent avoir pour mission de donner l'autorisation d'entreprendre chaque contrôle. Cette autorisation doit indiquer avec précision les objectifs de l'audit, son étendue et l'aspect auquel il doit spécialement s'attacher, les ressources mises en oeuvre (qualifications et effectifs des auditeurs affectés à ce contrôle), le calendrier des réunions pour faire le point de l'état d'avancement des vérifications, les dates auxquelles les contrôles sur place devraient être terminés et la date de remise du rapport sur les comptes vérifiés.

2.1.25 Les principes généraux de contrôle précisent 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 (voir paragraphe 2.1.2e).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures constitue un principe général de contrôle.

2.1.26 Etant donné qu'il est important que la qualité du travail effectué par l'ISC soit garantie, celle-ci doit être particulièrement attentive à la mise en oeuvre de programmes garantissant la qualité des audits effectués. Pour que ces programmes portent leurs fruits, il convient de leur affecter les moyens appropriés. Il est important de mettre l'utilisation de ces ressources en rapport avec les avantages escomptés.

2.1.27 L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à:

- (a) confirmer que les procédés assurant la qualité des audits ont été appliqués de façon satisfaisante;
- (b) garantir la qualité du rapport sur les comptes vérifiés;
- (c) apporter des améliorations et éviter que les imperfections constatées ne se reproduisent.

2.1.28 Afin de garantir encore davantage la qualité des résultats, outre l'appréciation du travail de vérification par le responsable de l'équipe, il serait souhaitable que l'ISC adopte des dispositions 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.

2.1.29 Il est nécessaire que les ISC définissent un vaste programme d'audit interne, qui leur permette de gérer efficacement leurs propres opérations et de garantir la qualité de leurs résultats.

2.1.30 En renforçant les contrôles internes et peut-être en faisant évaluer son travail par des professionnels indépendants, l'ISC réussira à faire progresser encore la qualité des tâches accomplies.

2.1.31 Dans certains pays, le contrôle de la régularité et de la légalité revêt la forme d'un contrôle préventif des dépenses publiques, par le biais de l'approbation de la dépense par l'ISC.

2.1.32 En général, le contrôle préventif doit consister en un contrôle effectué à un moment tel que l'institution de contrôle puisse encore prévenir un acte jugé irrégulier.

2.1.33 A l'inverse du contrôle a posteriori, qui ne décèle les irrégularités que lorsque celles-ci se sont produites et qu'il est plus difficile de les corriger, le contrôle préalable comporte une sanction immédiate: le refus d'autoriser la liquidation de la dépense lors d'irrégularité juridique ou comptable constatée par l'ISC.

2.1.34 Certaines ISC collaborent au développement et/ou à la critique et à l'approbation de systèmes comptables pour ensuite examiner l'application de ces mêmes systèmes devenus opérationnels.

2.1.35 L'ISC doit veiller à ce que des normes applicables soient utilisées tant pour les contrôles a priori que pour les contrôles a posteriori et que les dérogations aux normes appropriées soient dûment documentées.

2.2 Normes déontologiques

2.2.1 Les normes de contrôle comprennent:

- (a) L'auditeur et l'ISC doivent être indépendants (voir paragraphe 2.2.2).
- (b) Les ISC doivent veiller à ce que des conflits d'intérêts ne se déclenchent pas entre les auditeurs et les unités contrôlées (voir paragraphe 2.2.31).
- (c) L'auditeur et l'ISC doivent avoir les compétences requises (voir paragraphe 2.2.33).
- (d) L'auditeur et l'ISC doivent exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI. Cela signifie qu'ils procéderont avec soin à la programmation des vérifications, à l'identification, la collecte et l'évaluation des preuves, à l'établissement de rapports et de conclusions sur les comptes vérifiés ainsi que de recommandations (voir paragraphe 2.2.39).

Indépendance

2.2.2 Les principes généraux communs à l'auditeur et à l'ISC spécifient que

L'auditeur et l'ISC doivent être indépendants (voir paragraphe 2.2.1a).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'indépendance constitue un principe général de contrôle. Les paragraphes 2.2.5 - 2.2.12 sont consacrés à l'indépendance de l'auditeur et de l'ISC vis-à-vis du corps législatif, les paragraphes 2.2.13 - 2.2.24 à l'indépendance vis-à-vis de l'exécutif et les paragraphes 2.2.25 - 2.2.29 à l'indépendance vis-à-vis de l'unité contrôlée.

2.2.3 Dans tout pays, quel que soit le système politique adopté, en matière d'audit, l'indépendance et l'objectivité sont d'une importance capitale. Un degré d'indépendance approprié - vis-à-vis du pouvoir législatif comme de l'exécutif - est nécessaire à la bonne conduite de l'audit si l'on souhaite que les résultats soient crédibles.

2.2.4 Dans les pays où le corps législatif est élu et distinct de l'exécutif (que ses membres fassent ou non également partie du corps législatif), il est aisé de définir explicitement et de faire appliquer les critères d'indépendance de l'ISC. Etant donné que de telles dispositions sont en vigueur dans la plupart des pays membres de l'INTOSAI, les normes énoncent les critères d'indépendance utilisés par ces pays; ailleurs, il conviendrait de les adapter en y apportant quelques modifications.

2.2.5 Le corps législatif est l'un des plus importants utilisateurs des services de l'ISC. L'institution est investie de son mandat par la constitution ou le corps législatif; il est donc fréquent que l'ISC ait à rendre compte de ses activités au corps législatif. L'ISC peut avoir à travailler en étroite collaboration avec le corps législatif, notamment avec les commissions chargées par ce dernier d'étudier les rapports établis par l'ISC. Cette collaboration permet de suivre de près le travail accompli par l'ISC.

2.2.6 De même, le compte d'exécution du budget de l'Etat, les résultats importants du contrôle administratif, ainsi que les litiges et les dissentiments avec les administrations contrôlées devraient être portés à la connaissance du corps législatif, soit par des communications particulières, soit par un rapport annuel.

2.2.7 Le cas échéant, une commission spéciale créée au sein du corps législatif peut être chargée d'examiner en présence des ministres et de délégués des services contrôlés, les observations figurant dans les rapports ainsi que les communications spéciales. Le lien étroit entre le corps législatif et l'ISC peut encore se concrétiser par une mission d'information en matière budgétaire, ainsi que par une aide technique aux travaux des commissions parlementaires chargées de l'examen des projets de budgets.

2.2.8 L'ISC peut présenter à des membres du corps législatif des exposés relatifs aux rapports sur les comptes vérifiés, mais il est important qu'elle préserve son indépendance vis-à-vis du pouvoir politique pour pouvoir s'acquitter de sa mission de vérification. De ce fait, l'ISC ne doit en aucun cas agir ou donner l'impression d'agir conformément aux désirs d'une tendance politique particulière.

2.2.9 L'ISC est tenue de respecter les lois adoptées par le parlement, mais pour que son indépendance soit préservée, elle ne doit être assujettie à aucune directive du corps législatif en ce qui concerne l'élaboration, la programmation ou la conduite des contrôles. L'ISC doit être libre d'une part de définir ses priorités et de programmer son travail conformément à son mandat et d'autre part, d'adopter des méthodologies adaptées aux tâches à accomplir.

2.2.10 Dans certains pays, le contrôle de la gestion financière du pouvoir exécutif est une prérogative essentielle des assemblées élues et l'ISC exerce dès lors pour le compte du Parlement - et aussi parfois d'autres assemblées législatives, au niveau régional - la mission de contrôle externe des opérations de recettes et de dépenses. Dans ce cas, il convient de tenir compte, lors de la préparation de la programmation des contrôles par l'ISC, des demandes de missions spéciales d'investigation formulées par ces assemblées. Toutefois, il est important que l'ISC demeure libre de définir la manière selon laquelle elle doit mener ses audits y compris quant à la façon dont elle doit donner suite aux demandes émanant du Parlement.

2.2.11 Il est normal que la législation définisse un minimum de conditions à respecter lors de l'élaboration des rapports sur les comptes vérifiés, qu'elle indique les questions au sujet desquelles l'auditeur doit formuler une opinion et qu'elle précise dans quels délais ces rapports devraient être prêts. Par contre, des dispositions souples régissant les rapports que l'ISC doit fournir au corps législatif, sans aucune espèce de restriction au niveau de leur contenu ou de leur périodicité, devraient permettre à l'ISC de préserver son indépendance.

2.2.12 Le corps législatif doit doter l'ISC de ressources suffisantes, à charge pour cette dernière de rendre compte de leur utilisation.

2.2.13 Il se peut que l'exécutif et l'ISC aient l'une et l'autre intérêt à encourager les gestionnaires des deniers publics à avoir un sens accru de leur responsabilité. Cependant, vis-à-vis de l'exécutif, l'ISC fait office d'auditeur externe. Les rapports de l'ISC ont donc pour fonction d'attirer l'attention des services publics sur les défaillances éventuellement constatées et de formuler des recommandations. Il faut veiller à ce que l'ISC ne soit jamais associée aux fonctions de l'exécutif d'une manière qui puisse être considérée comme une preuve du manque d'indépendance et d'objectivité de cette institution dans l'exercice de son mandat.

2.2.14 Il est important pour l'indépendance de l'ISC que l'exécutif ne lui impose aucune espèce de directive concernant l'accomplissement de son mandat. Il ne doit obliger l'ISC ni à effectuer, à modifier ou à éviter une vérification, ni à supprimer ou modifier des constatations, des conclusions ou des recommandations.

2.2.15 Dans certains domaines, il est souhaitable que l'ISC et l'exécutif coopèrent. L'ISC devrait être en mesure de conseiller l'exécutif en ce qui concerne les règles et les normes comptables ou la forme que doivent revêtir les états financiers, tout en évitant de s'impliquer - explicitement ou non - car cela nuirait à son indépendance.

2.2.16 Sauvegarder l'indépendance de l'ISC ne supprime pas pour autant la possibilité pour l'exécutif de lui proposer de contrôler tel ou tel domaine, à condition que l'ISC ait la faculté d'accéder ou non à ces demandes. Le principe de l'indépendance exige que les décisions concernant les tâches d'audit, y compris le programme à suivre, relèvent de l'ISC en dernier ressort.

2.2.17 Un des points sensibles inhérent aux relations qu'entretiennent l'exécutif et l'ISC concerne les ressources accordées à cette dernière. Les mesures prises pour lui assurer les moyens nécessaires dépendent parfois de la situation financière et de la politique budgétaire appliquées par l'exécutif et varient d'un pays à l'autre pour des raisons d'ordre constitutionnel et institutionnel. Or, pour être en mesure d'inciter efficacement des gestionnaires à avoir un sens accru de leur responsabilité, l'ISC doit disposer de crédits suffisants.

2.2.18 Si des restrictions financières ou autres imposées par l'exécutif à l'ISC venaient à la gêner dans l'exercice de son mandat, elle devrait en informer le corps législatif.

2.2.19 Le mandat de l'ISC doit lui permettre d'avoir pleinement et librement accès à tous les locaux et à toutes les pièces comptables des unités contrôlées et d'examiner toutes les opérations; d'autre part, il doit lui conférer les pouvoirs lui permettant d'obtenir les informations pertinentes de la part des personnes ou des unités qui les détiennent.

2.2.20 De plus, par disposition légale ou par convention, l'exécutif doit permettre à l'ISC d'avoir accès aux informations importantes détenues par les responsables lorsqu'elle en a besoin pour s'acquitter de sa mission.

2.2.21 Les modalités du mandat du responsable de l'ISC peuvent également contribuer à préserver l'indépendance de l'ISC vis-à-vis de l'exécutif, par exemple si la durée de ce mandat est relativement longue ou s'il est prévu qu'elle se prolonge jusqu'à l'âge officiel de la retraite. Au contraire, des dispositions régissant la durée du mandat qui inciteraient l'ISC à se conformer aux désirs de l'exécutif seraient néfastes pour l'indépendance de cette institution. Il serait donc souhaitable que les dispositions relatives à l'expiration ou à la révocation du mandat ne soient prises que conformément à une procédure spéciale, comparable à celle qui est en vigueur pour les magistrats ou autres fonctionnaires de responsabilité.

2.2.22 Pour ce qui est des ISC qui exercent une fonction juridictionnelle et sont le plus souvent organisées sous une forme collégiale, l'indépendance de leurs membres doit être assurée par diverses garanties, telles que le principe de l'inamovibilité des juges, le privilège de juridiction, la fixation du traitement par la loi et l'indépendance du magistrat instructeur.

2.2.23 Afin que l'ISC exerce ses fonctions non seulement en toute indépendance de l'exécutif, mais également de façon que cette indépendance soit manifeste, il est important que les modalités de son mandat et son statut indépendant soient bien compris par l'ensemble des citoyens. Il appartient donc à l'ISC d'agir dans ce sens et de faire connaître son rôle chaque fois qu'une occasion opportune se présente.

2.2.24 L'indépendance de l'ISC n'exclut pas la possibilité de conclure avec les unités du secteur public des accords relatifs aux relations entre agents et direction, à la gestion du personnel et des biens, aux achats en commun

d'équipements et de fournitures; cependant, ces unités de l'exécutif ne devraient pas être habilitées à prendre des décisions susceptibles de porter atteinte à l'indépendance de l'ISC dans l'exercice de son mandat.

2.2.25 L'ISC doit être indépendante des unités contrôlées. Elle doit cependant agir de façon à ce que celles-ci comprennent son rôle et ses fonctions et veiller à entretenir des relations amicales avec elles, ce qui lui permettra d'obtenir les informations facilement et en toute franchise et de mener les discussions dans une atmosphère de compréhension et de respect mutuels. Dans cet esprit, l'ISC, tout en conservant son indépendance, peut accepter d'être associée aux réformes qui sont projetées par l'administration dans des domaines tels que la comptabilité publique ou la législation financière, ou accepter d'être consultée sur l'élaboration de projets de lois ou de règlements touchant à sa compétence ou à son contrôle. Dans ces divers cas, il ne s'agit cependant pas pour l'Institution de contrôle de s'immiscer dans la gestion administrative mais de coopérer avec certains services administratifs en leur apportant une assistance technique ou en mettant à leur disposition son expérience en matière de gestion financière.

2.2.26 A l'inverse de ce qui se passe dans le secteur privé, où le commissaire aux comptes reçoit une lettre spécifiant les modalités de sa mission, l'unité contrôlée n'est pas un client de l'ISC. L'institution doit remplir son mandat librement et impartialement, tout en prenant en considération les points de vue des gestionnaires pour se forger une opinion, tirer des conclusions et faire des recommandations; par contre, les gestionnaires de l'unité contrôlée n'ont aucune responsabilité dans la décision de procéder à tel ou tel type de contrôle et de le faire porter sur tel ou tel secteur.

2.2.27 L'ISC ne doit pas participer à la gestion ou aux opérations de l'unité contrôlée. Les agents procédant aux contrôles ne doivent pas être membres des comités de gestion et si des conseils doivent être donnés, il doit être spécifié clairement qu'il ne s'agit que de conseils ou de recommandations.

2.2.28 Lorsqu'un membre du personnel de l'ISC a des attaches avec les gestionnaires de l'unité contrôlée--d'ordre social, personnel ou autre --risquant de nuire à l'objectivité de l'ISC, la mission de contrôler cette unité ne doit pas lui être confiée.

2.2.29 Les agents de l'ISC ne doivent pas être amenés à informer de ses obligations le personnel de l'unité contrôlée. Lorsque l'ISC décide d'établir dans les unités contrôlées un contrôle permanent en vue de faciliter sur place

le suivi des opérations, programmes et activités, le personnel de l'ISC ne peut être impliqué dans aucune décision touchant à l'activité administrative proprement dite et qui serait de la responsabilité de la direction de l'unité contrôlée.

2.2.30 Afin de bénéficier des conseils de professionnels expérimentés spécialisés dans les différentes branches de l'audit, l'ISC peut coopérer avec des universités et entretenir des relations officielles avec des organismes professionnels, à condition que celles-ci ne nuisent pas à son indépendance et à son objectivité.

Conflits d'intérêts

2.2.31 Les institutions supérieures doivent veiller à ce que des conflits d'intérêts ne se déclenchent pas entre les auditeurs et les unités contrôlées (voir paragraphe 2.2.1b).

2.2.32 L'ISC a pour mission d'effectuer des vérifications des comptes des unités responsables et de présenter un rapport sur les comptes vérifiés. Pour accomplir sa mission, l'ISC doit rester objective et préserver son indépendance. L'application de principes généraux de contrôle appropriés devrait lui permettre de satisfaire à ces diverses exigences.

Compétence

2.2.33 Les principes généraux communs à l'auditeur et à l'ISC indiquent que

L'auditeur et l'ISC doivent avoir les compétences requises (voir paragraphe 2.2.1c).

Les paragraphes ci-après exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de compétence constitue un principe général de contrôle.

2.2.34 En général, le mandat de l'ISC lui impose de se forger des opinions sur les états financiers contrôlés, d'élaborer des rapports, de tirer des conclusions et de faire des recommandations. Dans certaines ISC, cette mission incombe au chef même de l'Institution. Dans les ISC organisées sur

une base collégiale, cette mission est attribuée à l'Institution elle-même, en tant que collège.

2.2.35 La discussion au sein de l'Institution favorise l'objectivité et l'autorité des décisions. Lorsque l'ISC est structurée selon une forme collégiale, les décisions, ainsi que les arrêts rendus, engagent l'ISC tout entière, même si les compétences juridictionnelles s'exercent en formations différenciées par leur composition, mais non par leur pouvoir: la chambre, les chambres réunies ou la section de chambre. Lorsque l'ISC est placée sous l'autorité d'un supérieur hiérarchique, les décisions et les opinions émises le sont directement par lui ou en son nom.

2.2.36 Etant donné que les obligations et responsabilités incombant à l'ISC sont d'une importance capitale pour le concept d'obligation faite aux gestionnaires publics de rendre des comptes, l'ISC doit faire appel aux méthodologies et aux procédures les plus affinées. Pour s'acquitter efficacement de sa mission d'établir des rapports sur les comptes vérifiés, elle est tenue de mettre au point des modalités pratiques qui obtiennent l'assentiment total du personnel ou des experts extérieurs, qu'il s'agisse des normes, des procédures, du programme de vérification, des méthodologies ou de la supervision.

2.2.37 L'ISC doit posséder l'ensemble des qualifications et l'expérience nécessaires pour s'acquitter efficacement de son mandat d'audit. Quelle que soit la nature des vérifications à effectuer en vertu de ce mandat, elles doivent être confiées à des personnes dont la formation et l'expérience sont à la mesure de la nature, du domaine et de la complexité de la tâche à accomplir. 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.

2.2.38 Plus les pouvoirs conférés à l'ISC par la nature de son mandat sont étendus ou discrétionnaires, plus il devient difficile de maintenir la qualité du service pour l'ensemble du mandat. Par conséquent, un mandat qui laisse l'ISC libre à la fois de déterminer la fréquence des contrôles à effectuer et de définir la nature des informations à fournir, exige une gestion d'un très haut niveau au sein de l'ISC.

Diligence

2.2.39 Les principes généraux communs à l'auditeur et à l'ISC indiquent que

L'auditeur et l'ISC doivent exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI. Cela signifie qu'ils procéderont avec soin à l'identification, la collecte et l'évaluation des preuves, à l'établissement de rapports et de conclusions sur les comptes vérifiés ainsi que de recommandations (voir paragraphe 2.2.1d).

Les paragraphes suivants expliquent les raisons pour lesquelles un bon exercice des diligences constitue un principe général de contrôle.

2.2.40 Lorsqu'elle contrôle les unités et les entreprises publiques, l'ISC doit être objective et perçue comme telle. Ses évaluations et ses rapports présentant les résultats du contrôle doivent être impartiaux.

2.2.41 Le niveau des qualifications techniques et des compétences doit être à la mesure des difficultés particulières de chaque contrôle. Les auditeurs doivent être attentifs aux situations, aux faiblesses en matière de contrôle, aux insuffisances dans la tenue de la comptabilité, aux erreurs, aux transactions ou résultats inhabituels qui pourraient être l'indice d'une fraude, de dépenses injustifiées ou illégales, d'opérations non autorisées, de gaspillages, d'un manque de compétence ou de probité .

2.2.42 Si une unité reconnue ou autorisée établit des normes ou donne des directives aux entreprises publiques en matière de comptabilité ou d'informations comptables et financières, l'ISC peut éventuellement effectuer ses vérifications en se référant à ces normes ou ces directives.

2.2.43 Si l'ISC fait appel à des collaborateurs extérieurs, il conviendra de s'assurer que ces experts ont les compétences et les aptitudes requises à l'exercice des fonctions concernées. Ce principe est également valable pour les auditeurs externes engagés par contrat. De plus, il faudra veiller à ce que les contrats d'audit renferment des dispositions permettant à l'ISC de déterminer la programmation, le champ d'investigation, les modalités d'exécution et d'établissement du rapport de la mission de contrôle.

2.2.44 Si l'ISC a besoin, pour accomplir sa mission, d'être conseillée par des spécialistes extérieurs, l'obligation de veiller avec soin au déroulement de

ces consultations vaut également pour la qualité de la prestation ainsi obtenue. En effet, avoir recueilli l'avis d'un expert extérieur à l'ISC ne dégage pas pour autant cette institution de sa responsabilité en ce qui concerne la validité des opinions émises ou des conclusions formulées à l'issue de la vérification.

2.2.45 Lorsque l'ISC fait appel à un ou plusieurs autres auditeurs, elle doit recourir à des procédures appropriées qui lui permettent de s'assurer qu'il(s) s'acquitte(nt) de sa (leur) mission avec le soin requis et conformément aux normes pertinentes; elle peut être amenée à examiner le travail ainsi effectué pour en vérifier la qualité.

2.2.46 Les informations recueillies auprès de l'unité contrôlée à l'occasion de la vérification effectuée par l'auditeur ne doivent être utilisées que dans les limites du contrôle en question, pour émettre une opinion ou établir un rapport comme prévu dans la mission confiée à l'auditeur. Il est essentiel que l'ISC garantisse la confidentialité des informations et des éléments qui font l'objet d'un contrôle. Cependant, l'ISC doit être habilitée à adresser aux autorités judiciaires compétentes un rapport concernant les fraudes et violations de la loi constatées.

Chapitre III

Normes d'application du contrôle des finances publiques

3.0.1 L'objectif des normes d'application est de définir des critères et un cadre général permettant à l'auditeur de procéder de façon précise, systématique et bien ajustée. L'indication de la démarche à suivre et des opérations à effectuer oriente le travail de l'auditeur qui doit rassembler des informations probantes (preuves) pour atteindre un objectif spécifique.

3.0.2 Les normes d'application définissent le cadre à l'intérieur duquel doivent s'exercer les activités d'audit. Elles s'articulent sur les principes généraux qui énoncent les conditions fondamentales à respecter en effectuant les opérations prévues dans les normes. Elles s'articulent également sur les normes des rapports, lesquelles sont plus particulièrement orientées vers la

communication des résultats des audits; de même, les résultats obtenus grâce aux normes d'application constituent les principaux éléments sur lesquels se fonde l'opinion ou le rapport de l'auditeur.

3.0.3 Les normes d'application sont les suivantes pour tous les types d'audit:

- (a) 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 (voir paragraphe 3.1.1).
- (b) Le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés (voir paragraphe 3.2.1).
- (c) L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne (voir paragraphe 3.3.1).
- (d) 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 influencer 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 influencer indirectement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité.

Lors de la vérification des résultats, il convient d'évaluer la conformité aux lois et règlements en vigueur, lorsque cette mesure s'avère nécessaire à la réalisation des objectifs du contrôle. L'auditeur doit concevoir sa vérification de manière à ce qu'elle offre une garantie raisonnable de détection d'illégalités pouvant influencer de manière significative les résultats du contrôle.

Tout indice d'une irrégularité, d'un acte illégal, d'une fraude ou d'une erreur qui pourrait avoir un effet important sur le contrôle devrait amener le vérificateur à étendre les procédures pour corroborer ou dissiper de tels soupçons.

L'auditeur doit rester vigilant quant aux situations ou transactions susceptibles de révéler des illégalités pouvant avoir un effet indirect sur les résultats de la vérification. L'un des aspects essentiels de l'audit est un contrôle de type financier qui concerne la légalité de la dépense et la régularité de l'imputation. L'un des objectifs importants que ce contrôle assigne à l'ISC est de veiller par tous les moyens mis à sa disposition à ce que le budget et les comptes couvrent toute la réalité financière de l'Etat et qu'il n'y ait aucune lacune dans cet ensemble. De la sorte, le Parlement ou l'autorité destinataire des résultats du contrôle est en mesure de constater aisément l'évolution globale des engagements à charge du Trésor public et d'évaluer les charges financières qui en résulteront. Dans ce but, l'ISC procède à l'examen des comptes et des états financiers de l'administration générale, afin de s'assurer que toutes les opérations et seulement celles-ci ont été correctement engagées, liquidées, ordonnancées, payées et enregistrées. La procédure de contrôle débouche ordinairement, lorsqu'aucun manquement ne peut être reproché aux responsables de la gestion, sur l'octroi d'un "quitus" (voir paragraphe 3.4.1).

- (e) 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 (voir paragraphe 3.5.1).
- (f) Pour les audits financiers - ou autres le cas échéant - les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières. L'analyse des états financiers doit être suffisamment poussée pour que l'auditeur puisse en déduire les éléments objectifs sur lesquels fonder son opinion (voir paragraphe 3.6.1).

3.1 Programmation

3.1.1 Les normes d'application précisent 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 (voir paragraphe 3.0.3a).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de programmer constitue une norme de contrôle.

3.1.2 L'ISC doit donner la priorité aux tâches d'audit exigées par la loi; de plus, elle doit établir des priorités pour les autres domaines qu'elle a mandat de contrôler.

3.1.3 Pour organiser un contrôle, un auditeur doit:

- (a) identifier les principaux éléments du contexte institutionnel de l'unité contrôlée;
- (b) arriver à bien situer les gestionnaires aux différents niveaux de l'organigramme;
- (c) prendre en considération la forme, le contenu et les utilisateurs des opinions, des conclusions et des rapports;
- (d) définir les objectifs de l'audit et les tests qui permettront de les atteindre;
- (e) identifier les points clé des mécanismes et contrôles de gestion et établir une évaluation préalable de leurs points forts et de leurs faiblesses;
- (f) déterminer l'importance relative des éléments considérés;
- (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;

- (i) sélectionner la méthode d'audit la plus rentable et la plus efficace;
- (j) prévoir un examen déterminant si, à la suite des constatations des audits, des rapports et des recommandations antérieures, les mesures appropriées ont été prises ou non;
- (k) réunir la documentation relative au programme de l'audit et aux domaines qu'il envisage de contrôler.

3.1.4 En général, le programme de contrôle comprend les étapes suivantes:

- (a) recueillir les informations sur l'unité contrôlée et sur son organisation afin d'évaluer les risques et de déterminer l'importance relative des différents éléments;
- (b) définir les objectifs de l'audit et les domaines contrôlés;
- (c) effectuer une analyse préalable permettant de définir quel type d'approche il convient d'adopter, la nature et l'étendue des enquêtes à mener;
- (d) mettre l'accent sur les problèmes particuliers qui ont été prévus lors de la programmation de l'audit;
- (e) préparer un budget et un calendrier des opérations d'audit;
- (f) déterminer quels sont les besoins en personnel et prévoir une équipe d'audit;
- (g) informer l'unité contrôlée de l'étendue, des objectifs et des critères d'évaluation de l'audit; en discuter avec les intéressés si nécessaire.

L'ISC peut modifier le programme en cours d'audit éventuellement.

3.2 Supervision et examens

3.2.1 Les normes d'application précisent que

Le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés (voir paragraphe 3.0.3b).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'assurer une supervision et des examens constitue une norme de contrôle.

3.2.2 La supervision est essentielle si l'on veut que les objectifs de l'audit soient atteints et que le travail effectué soit excellent. Une supervision et un contrôle appropriés sont donc constamment nécessaires et cela, quelle que soit la compétence des auditeurs.

3.2.3 La supervision doit porter à la fois sur le contenu et les méthodes de l'audit. Il faut donc s'assurer que:

- (a) les membres de l'équipe d'audit ont bien perçu la logique interne du programme de l'audit;
- (b) l'audit est effectué conformément aux normes de contrôle et aux méthodes de l'ISC;
- (c) le programme de l'audit et les étapes prévues sont suivis à la lettre à moins qu'une modification ne soit autorisée;
- (d) les documents de travail contiennent des preuves qui étayent suffisamment les conclusions, les opinions et les recommandations émises;
- (e) l'auditeur atteint les objectifs assignés à l'audit;
- (f) dans les rapports sur les comptes vérifiés figurent les conclusions, les recommandations et les opinions appropriées.

3.2.4 Un superviseur doit examiner tous les travaux d'audit avant que ne soit mise la dernière main aux opinions et aux rapports. Cet examen devrait être effectué à chaque étape de l'audit. Il permet en outre de bénéficier de

l'expérience et des avis d'une personne qui n'a pas participé à l'audit et de s'assurer que:

- (a) toutes les évaluations et les conclusions sont fondées sur des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable, lesquelles servent de base à la version définitive de l'opinion ou du rapport;
- (b) toutes les erreurs, les insuffisances et les éléments inhabituels ont été convenablement identifiés avec documents à l'appui; et qu'ils ont été soit corrigés soit portés à l'attention d'un ou plusieurs superviseurs plus haut placés de l'ISC;
- (c) les modifications et les améliorations nécessaires au bon déroulement des futurs audits ont été identifiées, enregistrées et intégrées dans la programmation des audits suivants et dans le programme de perfectionnement professionnel.

3.2.5 Cette norme a une signification différente dans les ISC organisées selon une forme collégiale. Dans une telle structure, toutes les décisions, sauf celles de pure routine, sont toujours prises sur une base collégiale, au niveau approprié à l'importance de l'affaire. Une telle entité, dans son ensemble, décide des vérifications devant être effectuées, de l'étendue des investigations et des méthodes à mettre en oeuvre.

3.3 Examen et évaluation du contrôle interne

3.3.1 Les normes d'application précisent que

L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne (voir paragraphe 3.0.3c).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de contrôle interne constitue une norme de contrôle.

3.3.2 L'examen et l'évaluation du contrôle interne doivent être adaptés au type d'audit entrepris. S'il s'agit d'un audit financier, l'examen et l'évaluation portent principalement sur les contrôles destinés à protéger les actifs et les ressources et permettent de s'assurer que les documents comptables sont exacts et complets. S'il s'agit d'un contrôle de la régularité, l'examen et l'évaluation

portent principalement sur les contrôles qui aident les administrateurs à respecter les lois et les réglementations. S'il s'agit d'un audit des résultats, ils portent sur les contrôles qui permettent à l'unité de gérer ses activités d'une façon économique, rentable et efficace, de suivre les directives de la hiérarchie et de fournir dans les délais des informations financières et comptables fiables.

3.3.3 Compte tenu des objectifs de l'audit et du degré de fiabilité souhaité, l'examen et l'évaluation du contrôle interne sont plus ou moins poussés.

3.3.4 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.

3.4 Conformité aux lois et règlements en vigueur

3.4.1 Les normes d'application précisent 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 influencer 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 influencer indirectement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité.

Lors de la vérification des résultats, il convient d'évaluer la conformité aux lois et règlements en vigueur, lorsque cette mesure s'avère nécessaire à la réalisation des objectifs du contrôle. L'auditeur doit concevoir sa vérification de manière à ce qu'elle offre une garantie raisonnable de détection d'illégalités pouvant influencer de manière significative les résultats du contrôle.

L'auditeur doit rester vigilant quant aux situations ou transactions susceptibles de révéler des illégalités pouvant avoir un effet indirect sur les résultats de la vérification. L'un des aspects essentiels de l'audit est un contrôle de type financier qui concerne la légalité de la dépense et la régularité de l'imputation. L'un des objectifs importants que ce contrôle assigne à l'ISC est de veiller par tous les moyens mis à sa disposition à ce que le budget et les comptes

couvrent toute la réalité financière de l'Etat et qu'il n'y ait aucune lacune dans cet ensemble. De la sorte, le Parlement ou l'autorité destinataire des résultats du contrôle est en mesure de constater aisément l'évolution globale des engagements à charge du Trésor public et d'évaluer les charges financières qui en résulteront. Dans ce but, l'ISC procède à l'examen des comptes et des états financiers de l'administration générale, afin de s'assurer que toutes les opérations et seulement celles-ci ont été correctement engagées, liquidées, ordonnancées, payées et enregistrées. La procédure de contrôle débouche ordinairement, lorsqu'aucun manquement ne peut être reproché aux responsables de la gestion, sur l'octroi d'un "quitus" (voir paragraphe 3.0.3d).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles la conformité constitue une norme de contrôle.

3.4.2 Il est particulièrement important de vérifier la conformité aux lois et règlements à l'occasion du contrôle de programmes gouvernementaux, car les décideurs doivent savoir si les lois et règlements sont respectés, si leurs résultats sont conformes aux objectifs et, sinon, quelles modifications s'imposent. En outre, les organisations, programmes, services, activités et fonctions gouvernementaux sont créés par la loi et subordonnés à des règles et règlements plus spécifiques.

3.4.3 Les responsables de la programmation du contrôle doivent s'informer des exigences afférentes à l'unité contrôlée. Les lois et règlements susceptibles de s'appliquer à un contrôle spécifique étant souvent nombreux, les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel pour déterminer les lois et règlements susceptibles d'influencer de manière significative les objectifs du contrôle.

3.4.4 L'auditeur doit rester vigilant quant aux situations ou transactions susceptibles de révéler des illégalités pouvant influencer indirectement sur les résultats du contrôle. Lorsque les mesures et les procédures de contrôle indiquent que de pareilles illégalités se sont produites ou ont pu être commises, l'auditeur doit déterminer l'ampleur de leur impact sur les résultats du contrôle.

3.4.5 En effectuant leurs contrôles dans le respect de la présente norme, les auditeurs doivent choisir et appliquer des mesures et procédures de contrôle qui, selon leur jugement professionnel, sont appropriées aux circonstances. Ces mesures et procédures de contrôle doivent être conçues de manière à obtenir des preuves suffisantes, valables et pertinentes, de nature à étayer raisonnablement leurs jugements et conclusions.

3.4.6 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.

3.4.7 Sans que cela ne puisse affecter l'indépendance des ISC, les auditeurs doivent témoigner de la diligence et de la prudence professionnelles voulues lorsqu'ils étendent les mesures et procédures de contrôle de ces illégalités, de manière à ne pas entraver de futures investigations ou procédures légales potentielles. La diligence voulue inclut, le cas échéant, le recours à l'assistance légale adéquate et la consultation des autorités judiciaires appropriées, afin de déterminer les mesures et procédures de contrôle qu'il y a lieu d'appliquer.

3.5 Information probante

3.5.1 Les normes d'application précisent 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 (voir paragraphe 3.0.3e).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'obtenir des preuves constitue une norme de contrôle.

3.5.2 Les résultats, conclusions et recommandations de l'audit doivent reposer sur des preuves. Etant 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. Lorsque les données provenant d'un système informatique constituent une part importante de la vérification et sont indispensables pour atteindre les objectifs du contrôle, il est essentiel que les auditeurs s'assurent par eux-mêmes que les données sont fiables et pertinentes.

3.5.3 Les auditeurs doivent avoir une connaissance approfondie des techniques et des procédures de collecte des preuves: inspection, observation, investigation et confirmation. L'ISC doit s'assurer que les techniques utilisées

permettent réellement de détecter toutes les erreurs matérielles et les irrégularités.

3.5.4 Lors du choix des méthodes et des procédures, il conviendra de prendre en considération la qualité des preuves, ce qui signifie que celles-ci devront être suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable.

3.5.5 Les auditeurs devront rassembler dans leurs dossiers de vérification 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.

3.5.6 Il faut réunir un nombre suffisant de preuves documentaires pour:

- (a) confirmer et étayer les opinions et les rapports de l'auditeur;
- (b) rendre l'audit plus rentable et plus efficace;
- (c) disposer d'informations pour préparer les rapports et répondre aux questions posées par l'unité contrôlée ou toute autre partie;
- (d) prouver que l'auditeur a appliqué les normes de contrôle;
- (e) faciliter la programmation et la supervision de l'audit;
- (f) contribuer au perfectionnement professionnel de l'auditeur;
- (g) pouvoir s'assurer que le travail confié à d'autres a été exécuté de façon satisfaisante;
- (h) conserver des traces du travail accompli et pouvoir s'y reporter ultérieurement.

3.5.7 L'auditeur doit tenir compte du fait que le contenu et la présentation des dossiers de vérification témoignent de son degré de compétence, de son expérience et de ses connaissances. Ces dossiers doivent être suffisamment complets et détaillés pour permettre à un auditeur expérimenté - n'ayant pas participé à cet audit - de déterminer avec précision la nature du travail accompli pour étayer les conclusions.

3.6 Analyse des états financiers

3.6.1 Les normes d'application précisent que

Pour les audits financiers - ou autres le cas échéant - les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières. L'analyse des états financiers doit être suffisamment poussée pour que l'auditeur puisse en déduire les éléments objectifs sur lesquels fonder son opinion (voir paragraphe 3.0.3f).

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation d'analyser les états financiers constitue une norme de contrôle.

3.6.2 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. De ce fait, l'auditeur doit analyser soigneusement les états financiers et s'assurer que:

- (a) les états financiers sont préparés conformément aux normes comptables admises;
- (b) la présentation des états financiers tient compte de la situation propre à l'unité contrôlée;
- (c) les différents éléments des états financiers sont assortis de toutes les informations nécessaires;
- (d) les différents éléments des états financiers ont été correctement évalués, quantifiés et présentés.

3.6.3 Les méthodes et les techniques utilisées pour l'analyse des états financiers dépendent dans une large mesure des domaines contrôlés, de la nature et des objectifs de l'audit ainsi que des connaissances et de l'appréciation de l'auditeur.

3.6.4 Lorsque l'ISC est tenue d'élaborer un rapport sur l'exécution des lois de budget, l'examen effectué devrait porter:

- (a) pour le compte des recettes: sur le fait de savoir si les prévisions sont celles du budget initial; le contrôle des droits constatés et des recettes imputées peut s'effectuer par rapprochement avec les comptes annuels des comptables.
- (b) pour le compte des dépenses: sur la vérification des crédits à l'aide des budgets, des lois d'ajustement et, pour les reports, du compte de l'année précédente.

Chapitre IV

Normes des rapports

4.0.1 Il n'est guère possible d'établir une règle de présentation qui convienne à toutes les situations. Cette norme ne peut avoir pour ambition que de fournir des principes directeurs; elle peut aider l'auditeur à formuler une appréciation raisonnable dans son opinion ou son rapport.

4.0.2 Le terme "rapports" désigne tant l'opinion de l'auditeur et ses autres observations sur un ensemble d'états financiers, émises à l'issue d'un contrôle financier ou de la régularité, que le rapport rédigé au terme d'un audit des résultats.

4.0.3 L'opinion de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers est généralement présentée d'une façon concise et normalisée; elle expose les résultats obtenus au terme d'un large éventail de tests et de diverses opérations d'audit. L'auditeur est souvent tenu d'indiquer s'il y a conformité des opérations aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur et de signaler, le cas échéant, les insuffisances des mécanismes de contrôle, les actes illégaux et les fraudes. Des obligations constitutionnelles ou légales peuvent imposer à l'ISC d'élaborer un rapport sur l'exécution des lois de budget, qui

rapproche les prévisions et autorisations budgétaires des résultats effectifs, tels que les présente le compte général de l'administration.

4.0.4 S'il s'agit d'un contrôle des résultats, le rapport de l'auditeur indique le degré d'économie et de rentabilité avec lequel les ressources ont été acquises et utilisées et précise si les objectifs ont été atteints avec efficacité. La nature de ce rapport et les domaines abordés peuvent varier considérablement; ils peuvent par exemple rendre compte de l'utilisation des ressources, donner des avis sur les résultats des mesures et des programmes appliqués ou recommander des modifications susceptibles d'apporter des améliorations.

4.0.5 Pour évaluer raisonnablement les besoins de l'utilisateur, l'auditeur peut être amené, dans ses rapports sur le contrôle de la régularité financière ou sur les résultats, à prendre en considération des périodicités d'information plus grandes et à moduler en conséquence les conditions régissant la communication des éléments pertinents.

4.0.6 Par souci de simplification, le terme "opinion" désigne dans ce chapitre les conclusions de l'auditeur à l'issue d'un contrôle financier et de la régularité, dans tous les domaines mentionnés dans le paragraphe 4.0.3; le terme "rapport" désigne les conclusions de l'auditeur tirées du contrôle des résultats, (cf. paragraphe 4.0.4).

4.0.7 La norme des rapports spécifie 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.

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de rédiger des rapports constitue une norme de contrôle. Le paragraphe 4.0.8 est consacré aux opinions et aux rapports, les paragraphes 4.0.9 - 4.0.20 aux opinions et les paragraphes 4.0.21 - 4.0.26 aux rapports.

4.0.8 La forme et le contenu de toutes les opinions et de tous les rapports d'audit reposent sur les principes généraux suivants:

- (a) Titre. L'opinion ou le rapport doit être précédé d'un titre ou d'un en-tête appropriés afin d'aider le lecteur à les distinguer des états financiers ou des informations fournies par d'autres.
- (b) Signature et date. L'opinion ou le rapport doit être signé. L'indication de la date informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des effets d'événements ou de transactions dont il avait pris connaissance jusqu'à cette date; (celle-ci, dans le cas des contrôles financiers, peut être postérieure à la période à laquelle ils font référence).
- (c) Objectifs et portée. L'opinion ou le rapport doit comporter une référence aux objectifs et à la portée de l'audit. Cette information précise l'utilité et les limites de la vérification.
- (d) Intégralité des informations. Il faudra joindre les opinions aux états financiers auxquels elles se réfèrent, pour publication simultanée; en revanche les rapports sur les résultats pourront être publiés tels quels. Les opinions et les rapports doivent être présentés tels qu'ils ont été préparés par l'auditeur. Pour agir en toute indépendance, l'ISC doit être en mesure d'inclure tout ce qu'elle juge pertinent; mais elle est susceptible, de temps à autre, d'être confrontée à des informations qui ne peuvent pas être divulguées sans nuire à l'intérêt de la nation, ce qui remet en cause le principe de l'intégralité des informations à publier dans le rapport sur les comptes vérifiés. Dans une telle

situation, l'auditeur a toute latitude de décider s'il convient ou non de rédiger séparément un rapport qui ne serait pas publié et qui contiendrait les informations confidentielles ou classées "très secret".

- (e) Destinataire. L'opinion ou le rapport doit mentionner le destinataire, qui peut différer d'un pays à l'autre ou qui est fonction de la nature de la mission. S'il existe des procédures officielles de transmission du rapport ou de l'opinion, il est inutile de mentionner le destinataire.
- (f) Identification. L'opinion ou le rapport doit identifier les états financiers (lorsqu'il s'agit d'audits financiers et de contrôle de régularité) ou le domaine (lorsqu'il s'agit de contrôles des résultats) concernés. Il conviendra donc de mentionner le nom de l'unité contrôlée, la date et la période à laquelle se réfèrent les états financiers ainsi que le domaine contrôlé.
- (g) Justification juridique . Les opinions et les rapports d'audit doivent indiquer le texte de loi ou le règlement en vertu duquel l'audit a été effectué.
- (h) Conformité aux normes. Les opinions et les rapports doivent indiquer les normes ou les méthodes appliquées, de manière à ce que le lecteur puisse s'assurer que le contrôle a été effectué conformément aux procédures généralement admises.
- (i) Délais. L'opinion ou le rapport doit être disponible rapidement pour être pleinement utile à ses utilisateurs et notamment à ceux qui doivent prendre les mesures qui s'imposent.

4.0.9 L'opinion d'un auditeur est généralement présentée d'une façon normalisée; elle considère les états financiers dans leur ensemble, ce qui évite d'avoir à fournir une multitude de détails sur le contexte. Elle permet donc aux lecteurs d'avoir une bonne vue d'ensemble du sujet traité. Les termes utilisés dépendront du cadre juridique propre au sujet traité, mais le contenu de l'opinion devra indiquer sans ambiguïté si des réserves sont émises ou non. Si l'opinion est assortie de réserves, il faudra indiquer si celles-ci ne portent que sur certains points ou si c'est l'ensemble de l'opinion qui est défavorable (paragraphe 4.0.14), ou encore si l'auditeur renonce à donner son opinion (paragraphe 4.0.15).

4.0.10 L'auditeur émet une opinion sans réserve lorsqu'il s'est assuré que sur tous les points importants:

- (a) les états financiers ont été préparés selon des normes comptables admissibles et des directives qui ont été appliquées en permanence;
- (b) les états financiers sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur;
- (c) le point de vue ressortant des états financiers concorde avec ce que l'auditeur sait de l'unité contrôlée;
- (d) tous les éléments d'importance significative se rapportant aux états financiers sont correctement mentionnés.

4.0.11 **Insistance sur un point particulier.** Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est indispensable à la bonne compréhension du rapport d'attirer l'attention sur des points inhabituels ou importants. En vertu d'un principe général, l'auditeur qui exprime une opinion sans réserve ne doit pas faire référence à des points précis des états financiers; cela pourrait en effet prêter à confusion et être interprété comme une réserve. Pour éviter de donner cette impression, "l'insistance sur un point particulier" doit faire l'objet d'un paragraphe distinct de l'opinion. Toutefois, l'auditeur ne doit pas recourir à cette méthode pour suppléer des informations qui ne figurent pas dans les états financiers. Il ne doit pas remplacer l'opinion par un paragraphe de cette nature ni s'en servir pour éviter d'émettre une opinion avec réserve.

4.0.12 Un auditeur peut ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sans réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants ou lorsque, à son avis, leurs effets sur les états financiers ont ou peuvent avoir une importance significative:

- (a) la portée du contrôle a été limitée;
- (b) l'auditeur estime que les états financiers sont incomplets ou trompeurs ou que des libertés injustifiées ont été prises à l'égard des normes comptables admissibles ; ou
- (c) des doutes subsistent à l'égard des états financiers.

4.0.13 Opinion avec réserve. Lorsque l'auditeur a des doutes ou conteste un ou plusieurs éléments des états financiers qui sont d'une importance significative mais qui ne sont pas fondamentaux pour la bonne compréhension des comptes, il doit émettre une opinion avec réserve. L'opinion est normalement rédigée en des termes indiquant que l'audit a donné des résultats satisfaisants, tout en spécifiant de façon nette et concise les éléments jugés douteux ou contestables et qui ont amené l'auditeur à émettre des réserves. Il est souhaitable pour les utilisateurs des états financiers que l'auditeur puisse quantifier l'incidence financière de l'élément douteux ou contesté, mais ce n'est pas toujours possible ou opportun.

4.0.14 Refus de certifier. Lorsque l'auditeur ne peut pas exprimer une opinion sur l'ensemble des états financiers parce que le désaccord est trop profond pour qu'il puisse émettre une opinion avec réserve, il refuse de les certifier. Les termes de cette déclaration doivent exprimer clairement que les états financiers ne sont pas présentés d'une façon fidèle et spécifier avec netteté et précision tous les points de désaccord. A nouveau, lorsque cela est possible et opportun, il est important que l'incidence financière soit quantifiée.

4.0.15 Absence d'opinion. Lorsque l'auditeur est dans l'impossibilité de se faire une opinion sur l'ensemble des états financiers parce qu'il y a inexactitude ou parce que la délimitation de la vérification l'empêche de pousser plus loin ses investigations sur un point tellement fondamental qu'il ne suffirait pas d'émettre une opinion assortie de réserves sur certains éléments, il indique qu'il renonce à exprimer une opinion. Les termes de son rapport expriment clairement qu'il est impossible d'émettre une opinion et spécifient avec netteté et précision tous les éléments d'incertitude.

4.0.16 Il est courant que l'ISC remette un rapport détaillé développant son avis dans les cas où il lui a été impossible d'émettre une opinion sans réserve.

4.0.17 De plus, les contrôles financiers et de la régularité amènent souvent l'auditeur à rédiger des rapports détaillés lorsque des points faibles sont découverts dans les systèmes de comptabilité ou de contrôle financier (ce qui n'a rien à voir avec les problèmes de vérification des résultats). Ceci peut se produire lorsque ce sont non seulement les procédures de l'unité contrôlée qui présentent des points faibles mais aussi le contrôle qu'elle exerce sur les activités d'autres organes. L'auditeur peut également rédiger un rapport sur les irrégularités importantes, effectivement décelées ou potentielles, sur le manque de continuité dans l'application des réglementations ou sur des fraudes et des pratiques frauduleuses.

4.0.18 Les ISC ayant le statut de juridiction ont la faculté de sanctionner certaines des irrégularités constatées dans les états financiers. Elles peuvent avoir compétence pour apurer les comptes des comptables publics, et prononcer éventuellement à l'égard des condamnations à l'amende, et même parfois pour provoquer leur suspension ou leur destitution.

4.0.19 Lorsqu'ils rapportent des irrégularités ou des cas de non-conformité aux lois ou aux règlements, les auditeurs doivent veiller à placer leurs constatations dans une perspective correcte. L'ampleur de la non-conformité peut être rattachée au nombre de cas examinés ou quantifiée en termes monétaires.

4.0.20 Ces rapports peuvent être préparés indépendamment des réserves dont l'auditeur assortira éventuellement son opinion. De par leur nature, ils ont tendance à émettre des critiques importantes, mais pour être constructifs, ils devraient également envisager des solutions permettant, à l'avenir, de remédier aux insuffisances constatées en faisant figurer les points de vue formulés par l'unité contrôlée ou par l'auditeur, ainsi que les conclusions et les recommandations.

4.0.21 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.

4.0.22 Le rapport de vérification des résultats doit indiquer clairement les objectifs et l'étendue de l'audit. Les rapports peuvent faire figurer des critiques (par exemple, pour attirer l'attention, dans l'intérêt du public ou parce que la responsabilité des comptables publics est engagée, sur des gaspillages énormes, des extravagances ou un manque évident de rentabilité) ou ne pas faire figurer de critiques mais fournir des informations ou des conseils indépendants ou bien indiquer dans quelle mesure des économies sont réalisées et si les objectifs d'efficacité et de rentabilité sont atteints ou l'ont été.

4.0.23 A la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur les économies, l'efficacité et la rentabilité de l'unité contrôlée. Lorsque la nature de l'audit le permet - pour des domaines d'activité bien déterminés de l'unité contrôlée - l'auditeur doit fournir un rapport qui décrit la situation observée et présenter une conclusion spécifique au lieu de rédiger une déclaration de forme convenue. Si le seul objet de l'audit est de vérifier que les contrôles sont suffisamment rigoureux pour faire réaliser des économies et assurer efficacité et rentabilité, l'auditeur peut émettre une opinion plus générale.

4.0.24 Etant donné que les appréciations portent sur des activités résultant de décisions prises antérieurement par les gestionnaires, les auditeurs doivent les formuler avec soin et indiquer clairement dans leur rapport la nature et l'étendue des informations dont pouvait raisonnablement disposer (ou aurait dû pouvoir disposer) l'unité contrôlée au moment où les décisions ont été prises. L'indication précise de l'étendue, des objectifs et des résultats de l'audit, montre au lecteur que l'auditeur est objectif. Pour être équitable, la présentation des lacunes ou des critiques doit être faite de façon à encourager l'unité contrôlée à apporter les corrections nécessaires et à améliorer les systèmes utilisés et les instructions relatives à l'organisation. En conséquence, les faits présentés dans le rapport d'audit le sont généralement avec l'assentiment de l'unité contrôlée afin qu'ils soient complets, précis et exposés comme il convient. Il est possible qu'il soit également nécessaire d'inclure l'intégralité ou le résumé des réponses formulées par l'unité au sujet des points sur lesquels l'auditeur s'est interrogé, en particulier lorsque l'ISC expose son point de vue ou ses recommandations.

4.0.25 Les rapports relatifs aux contrôles des résultats ne doivent pas s'appesantir sur des critiques portant sur le passé; ils doivent être constructifs. Les conclusions et les recommandations de l'auditeur constituent un aspect important de l'audit et lorsqu'elles sont appropriées, elles servent de guide pour les activités futures. En général, les recommandations suggèrent le type de progrès souhaitable, mais non la façon d'y parvenir; certains cas toutefois se prêtent à des recommandations plus spécifiques, par exemple lorsqu'il s'agit d'amender une disposition législative inappropriée de façon à améliorer le fonctionnement du service concerné.

4.0.26 Lorsqu'il formule ses recommandations, ou s'assure de la suite donnée à celles-ci, l'auditeur doit rester objectif et indépendant et par conséquent, plutôt que de vérifier si des recommandations spécifiques sont adoptées, veiller à examiner si les lacunes identifiées ont été corrigées.

4.0.27 Pour exprimer son opinion ou rédiger son rapport, l'auditeur doit prendre en considération l'importance relative des points contrôlés par rapport au contexte que constituent les états financiers (audits financiers ou contrôles de régularité) ainsi que la nature de l'unité contrôlée ou de l'activité (audit des résultats).

4.0.28 Pour les audits financiers ou les contrôles de régularité, si l'auditeur tire la conclusion que, au regard des critères qui conviennent le mieux, les points contrôlés n'affectent pas d'une façon significative la présentation de la situation par les états financiers, l'opinion ne doit pas être exprimée avec réserve. Si l'auditeur estime qu'un point est d'une importance significative, l'opinion doit être exprimée avec réserve et il doit déterminer le type de réserve à émettre (paragraphe 4.0.12 - 4.0.15).

4.0.29 Pour les contrôles de résultats, le jugement sera plus subjectif étant donné que le rapport ne dépend pas aussi directement des états financiers ou autres. En conséquence, l'auditeur pourra estimer que pour déterminer l'importance relative de tel ou tel point, il est plus important de s'en tenir à sa nature et à son contexte qu'à sa valeur.

Audit Interne

Moyens fonctionnels par lesquels les gestionnaires d'une unité acquièrent au sein même de cette unité la certitude que les circuits comptables et financiers dont ils sont responsables fonctionnent d'une manière qui réduit au maximum les risques de fraudes, d'erreurs, de non-rentabilité ou de gaspillage. Les caractéristiques sont très proches de celles de l'audit externe, à cette différence près que l'audit interne permet de se conformer aux directives des chefs de services concernés.

Constatations, Conclusions et Recommandations

Les constatations sont les preuves appropriées que l'auditeur a recueillies pour atteindre les objectifs de l'audit; les conclusions sont des énoncés déduits de ces constatations; les recommandations sont des solutions proposées par l'auditeur en ce qui concerne les objectifs de l'audit.

Constitutionnel

Se dit d'un point permis ou autorisé par la constitution d'un pays.

Contrôle de la bonne gestion

Analyse des dépenses publiques à la lumière des principes généraux de bonne gestion.

Contrôle de Régularité

Certification de la responsabilité financière des unités appelées à rendre des comptes, impliquant l'examen et l'évaluation des documents comptables et l'expression d'opinions sur les états financiers; certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble; contrôle du système financier et des transactions, comprenant l'appréciation sur leur conformité avec les statuts et règles en vigueur;

vérification du contrôle interne et des fonctions d'audit interne; contrôle de la rectitude et de la pertinence des décisions administratives à l'intérieur de l'entité contrôlée; et rapport sur tous (toutes) autres sujets, soulevés par le contrôle ou en relation avec lui, que l'ISC considère comme devant être soulevés.

Contrôle des Résultats

Contrôle des économies réalisées, de la rentabilité et de l'efficacité de la gestion des ressources utilisées par l'unité contrôlée pour s'acquitter de sa mission.

Contrôle Interne

Ensemble des contrôles financiers et autres (structure organisationnelle, méthodes, procédures et audit interne) choisis par la direction, dans le cadre des objectifs de l'établissement ou du service, qui permettent de gérer l'unité contrôlée en se conformant à la réglementation en vigueur, en faisant des économies et d'une façon rentable et efficace; d'appliquer les décisions de la direction; de protéger les actifs et les ressources financières; de faire en sorte que les registres comptables soient tenus de façon exacte et complète, et de préparer et fournir en temps voulu des informations comptables et financières fiables.

Corps Législatif

Assemblée qui a le pouvoir de légiférer; le Parlement, par exemple.

Diligences

Rigueur et sérieux exigés d'un auditeur eu égard à la complexité des missions de vérifications, ce qui implique de procéder attentivement à la programmation, la collecte et l'évaluation des preuves ainsi qu'à la formulation des opinions, des conclusions et des recommandations.

Economies

Minimiser le coût des ressources utilisées pour une activité donnée tout en veillant à la qualité des résultats.

Efficacité

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

Etendue de l'Audit

Cadre, ou délimitation, et domaines de l'audit.

Exécutif

Branche des pouvoirs publics assurant l'application des lois et la conduite de la politique (pour lesquelles il dispose de l'administration et des services publics).

Fondamental

Un point est fondamental, c.à.d. a une importance suffisante et non une importance relative, lorsque son effet sur les états financiers est tel que ceux-ci induisent totalement en erreur.

Importance Relative et Significative

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. C'est souvent un critère de valeur qui permet de définir l'importance relative; cependant, la nature ou les caractéristiques d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent également participer de cette définition lorsque, par exemple, les dispositions législatives ou réglementaires exigent que celui-ci -quel qu'en soit le montant - soit mentionné séparément. En outre, l'importance relative peut dépendre non seulement de la valeur et de la nature de l'élément, mais également du contexte dans lequel il est envisagé; par exemple, il est possible de considérer un élément par rapport soit à l'opinion globale émise sur les comptes, soit à l'ensemble dont il fait partie, soit aux éléments qui lui sont associés, soit au montant correspondant enregistré les années précédentes. Les informations probantes constituent un élément important de la décision de l'auditeur lorsqu'il choisit les secteurs et les points à contrôler ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des tests et des procédures de contrôle.

Indépendance

Liberté dont dispose l'ISC pour s'acquitter de son mandat de contrôle sans être soumise à des pressions d'aucune sorte.

Informations Probantes (Preuves)

Informations sur lesquelles se fondent les opinions, les conclusions ou les rapports de l'auditeur ou de l'ISC.

Suffisantes: Informations quantitativement suffisantes pour que l'auditeur puisse mener à bien ses vérifications, et qualitativement impartiales, donc pouvant être considérées comme fiables.

Pertinentes: Informations correspondant exactement aux objectifs de l'audit.

D'un coût d'obtention raisonnable: Informations qui sont économiques parce que leur coût de collecte est proportionné au résultat que l'auditeur ou l'ISC souhaite obtenir.

Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques (ISC)

Organisme public qui, quelles que soient les dispositions qui régissent sa création, son organisation et la désignation de ses membres, remplit un mandat officiel de contrôle au plus haut niveau de l'Etat considéré.

Mandat de Vérification

Mission, attributions, pouvoirs discrétionnaires et obligations de l'ISC en matière de vérification, fixés par la constitution ou le pouvoir législatif ou exécutif d'un pays.

Mécanismes Financiers

Procédures de préparation, d'enregistrement et de communication d'informations fiables sur les transactions financières.

Normes d'Application

Cadre au sein duquel l'auditeur cherche systématiquement à atteindre l'objectif de l'audit et qui englobe la programmation et la supervision de la vérification, la collecte de preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable ainsi que l'examen et l'évaluation des contrôles internes.

Normes de Contrôle

Les normes de contrôle fournissent un minimum de principes directeurs qui aident l'auditeur à déterminer l'ensemble des étapes et l'importance des procédures de vérification qui permettront d'atteindre l'objectif fixé. Elles servent de critères à la lumière desquels évaluer la qualité des résultats de l'audit.

Normes des Rapports

Le cadre de présentation que doit utiliser l'auditeur pour rédiger son rapport sur les résultats de l'audit; il s'agit notamment de directives concernant la forme et le contenu du rapport de l'auditeur.

Objectif de l'Audit

L'énoncé précis de ce que la vérification cherche à accomplir et/ou de la question à laquelle elle doit apporter une réponse. Il concerne notamment les opérations financières, la régularité ou les résultats.

Obligation de rendre des Comptes

Obligation des personnes ou des unités--y compris des entreprises publiques--gérant ou utilisant des fonds publics, d'assumer la responsabilité de l'utilisation de ces fonds, au niveau de l'exécution du budget, de la gestion et de la mise en oeuvre des programmes, et d'en rendre compte à ceux qui leur ont confié ces missions.

Opinion

Document formulant les conclusions de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers et rédigé à l'issue d'un audit financier ou d'un contrôle de la régularité.

Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI)

Organisation internationale indépendante dont l'objectif est de promouvoir l'échange entre institutions supérieures de contrôle d'idées et d'expériences dans le domaine des finances publiques.

Postulats

Hypothèses, prémisses, principes logiques et conditions qui président à l'élaboration des normes de contrôle.

Principes Généraux

Qualifications, compétences, indépendance, objectivité et diligences exigés de l'auditeur pour accomplir d'une manière suffisante, rentable et efficace les tâches régies par les normes d'application et les normes des rapports.

Procédures de Vérification

Tests, directives ou instructions détaillées figurant dans le programme d'audit à appliquer de façon systématique et raisonnable.

Programmation

Définir les objectifs et les domaines à contrôler, fixer une ligne d'action, spécifier les modalités et le calendrier des procédures et des tests nécessaires pour atteindre ces objectifs.

Rapport

Document présentant soit l'opinion et les observations de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers, rédigés à l'issue d'un audit financier ou d'un contrôle de la régularité, soit les constatations faites au cours d'un contrôle des résultats.

Rentabilité

Rapport entre la production de biens, de services ou d'autres résultats et les ressources utilisées pour les produire.

Supervision

Elément indispensable du processus de vérification. Le superviseur encadre, oriente et contrôle les auditeurs à toutes les étapes de façon à ajuster avec le maximum d'efficacité les opérations, les procédures et les tests aux buts poursuivis.

Système de Contrôle Administratif

Ensemble d'opérations faisant partie intégrante du système général de contrôle interne, relatives aux procédures administratives utilisées pour prendre les décisions de gestion, réaliser le maximum d'économies et assurer une rentabilité administrative optimale ainsi que la mise en oeuvre des directives administratives dans le domaine des affaires financières ou autres.

Système de Contrôle

Ensemble d'opérations faisant partie intégrante du système général de contrôle interne et adapté à la réalisation des objectifs de l'unité en matière de comptabilité, notamment la conformité aux politiques financières et aux méthodes comptables, la protection des ressources de l'unité et la préparation de rapports fiables.

Unité Contrôlée

Etablissement, service, programme, activité ou fonction contrôlés par l'ISC.



