

COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

2012



MANUEL D'AUDIT FINANCIER
ET D'AUDIT DE CONFORMITÉ

FR



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

VUE D'ENSEMBLE

PARTIES DU MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET D'AUDIT DE CONFORMITÉ

TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE

INTRODUCTION

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES (AUDIT FINANCIER)

PARTIE 3 – CONFORMITÉ AUX TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES APPLICABLES (AUDIT DE CONFORMITÉ)

GLOSSAIRE ET ACRONYMES

Contact	Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à: Cour des comptes européenne – Chambre CEAD Unité Méthodologie d'audit et soutien Adresse électronique: AMS ECA-CONTACT/Eca ou ams.contact@eca.europa.eu
Nous sommes favorables à la reproduction et à la diffusion du présent manuel, pour lesquelles aucune autorisation particulière ne doit être obtenue de la CdCE.	



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE

INTRODUCTION

- Finalité et grands axes du manuel
- Structure de la méthodologie d'audit de la Cour
- Structure du manuel d'audit financier et d'audit de conformité

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

Section 1 – Cadre

- 1.1 Définition d'une mission d'assurance
- 1.2 Champ d'application du manuel
- 1.3 Quels sont les domaines que la Cour est tenue d'auditer?
- 1.4 Quels sont les rapports et les opinions d'audit qui doivent être établis?
- 1.5 Droit d'accès légal de la Cour
- 1.6 Obligations professionnelles de la Cour en matière d'audits financiers et d'audits de conformité
- 1.7 Types et objectifs des audits financiers et audits de conformité réalisés par la Cour
- 1.8 Assertions d'audit
- 1.9 Vue d'ensemble du processus d'audit financier et d'audit de conformité
- 1.10 Documentation des travaux d'audit
 - 1.10.1 Préparation en temps voulu de la documentation d'audit
 - 1.10.2 Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants collectés
 - 1.10.3 Mise en forme des dossiers d'audit
 - 1.10.4 Modifications de la documentation d'audit
- 1.11 Contrôle qualité
 - 1.11.1 Définition du contrôle qualité
 - 1.11.2 Éléments d'un système de contrôle qualité

Section 2 – Planification

- 2.1 Vue d'ensemble de la planification
 - 2.1.1 La programmation constitue le point de départ de la tâche d'audit
 - 2.1.2 Que recouvre la notion de planification de l'audit?
 - 2.1.3 Importance et nature de la planification
 - 2.1.4 Étapes de la phase de planification
- 2.2 Détermination de l'importance relative
 - 2.2.1 Introduction et définition
 - 2.2.2 L'accent est mis sur les utilisateurs des informations
 - 2.2.3 Pourquoi déterminer l'importance relative?
 - 2.2.4 Quand tenir compte de l'importance relative?
 - 2.2.5 Aspects quantitatifs et qualitatifs

2.2.6 Documenter l'importance relative

2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris du modèle d'assurance de la Cour

2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques

2.3.2 Connaissance de l'entité et de son environnement

2.3.3 Détection et évaluation du risque inhérent

2.3.4 Le contrôle interne de l'entité

2.3.5 Connaissance du contrôle interne de l'entité

2.3.6 Détection et évaluation du risque de non-contrôle

2.3.7 Détermination du risque de non-détection

2.3.8 Modèle d'assurance

2.3.9 Documentation

2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes

2.4.1 En quoi consistent les informations probantes?

2.4.2 Caractère suffisant des informations probantes

2.4.3 Pertinence des informations probantes

2.4.4 Fiabilité des informations probantes

2.4.5 Corroboration ou triangulation des informations probantes

2.4.6 Sources des informations probantes

2.4.7 Nature des informations probantes

2.4.8 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

2.4.9 Accès aux informations probantes

2.4.10 Confidentialité des informations probantes

2.4.11 Documentation des informations probantes

2.5 Conception des procédures d'audit

2.5.1 Éléments à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit

2.5.2 Contenu d'une procédure d'audit

2.5.3 Comment concevoir les procédures d'audit?

2.5.4 Conception des tests des contrôles – Nature, calendrier et étendue

2.5.5 Conception des contrôles de substance – Nature, calendrier et étendue

2.5.6 Échantillonnage d'audit et autres modes de sélection des éléments à tester

2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit

2.6.1 Plan d'enquête

2.6.2 Programme d'audit

2.6.3 Modifications, au cours de l'audit, de décisions prises lors de sa planification

2.6.4 Documentation

Section 3 – Examen

3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen

3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit

3.2.1 Procédures d'audit visant à obtenir des informations probantes

3.2.2 Réalisation de tests des contrôles

3.2.3 Réalisation des contrôles de substance – Tests de détail

3.2.4 Documentation des résultats des tests d'audit

3.3 Évaluation des résultats des procédures d'audit

3.3.1 Nature et cause des erreurs – Cas général

3.3.2 Projection et évaluation des résultats du sondage – Cas général

3.3.3 Tests des contrôles – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

3.3.4. Tests de détail de corroboration – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

3.4 Procédures analytiques

3.4.1 Définition des procédures analytiques

3.4.2 Processus de mise en œuvre de procédures analytiques

3.4.3 Quand utiliser les procédures analytiques?

3.4.4 Les procédures analytiques en tant que contrôles de substance lors de la phase d'examen

3.4.5 Les procédures analytiques dans le cadre de la revue globale à la fin de l'audit

3.5 Déclarations écrites

3.5.1 Introduction

3.5.2 Reconnaissance écrite, par la direction, de ses responsabilités

3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes

3.5.4 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites

3.6 Utilisation de travaux de tiers

3.6.1 Introduction

3.6.2 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

3.6.3 Prise en considération de la fonction d'audit interne

3.6.4 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

3.7 Autres procédures d'audit

3.7.1 Parties liées

3.8 Validation des constatations d'audit

Section 4 – Établissement des rapports

4.1 Établissement des rapports – Présentation générale

- 4.1.1 Introduction
- 4.1.2 Types de rapports d'audit
- 4.1.3 Qualités des bons rapports d'audit
- 4.1.4 Utilisateurs des rapports de la Cour
- 4.1.5 Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

4.2 La déclaration d'assurance de la Cour – Formulation d'une opinion

- 4.2.1 Exigences légales et étendue de la déclaration d'assurance
- 4.2.2 Forme et contenu de la déclaration d'assurance
- 4.2.3 Informations supplémentaires et autres informations

4.3 Opinion non modifiée

- 4.3.1 Quand convient-il d'émettre une opinion non modifiée?
- 4.3.2 Forme de l'opinion non modifiée relative à la fiabilité des comptes
- 4.3.3 Forme de l'opinion non modifiée relative à la régularité des opérations sous-jacentes

4.4 Opinion modifiée

- 4.4.1 Définition d'une opinion modifiée et des circonstances auxquelles elle s'applique
- 4.4.2 Description des trois types d'opinion modifiée
- 4.4.3 Nature et conséquence de l'impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées
- 4.4.4 Définition des incidences généralisées
- 4.4.5 Paragraphe justifiant la modification de l'opinion
- 4.4.6 Forme du paragraphe justifiant la modification de l'opinion
- 4.4.7 Modifications subséquentes de la description de la responsabilité de l'auditeur
- 4.4.8 Communication avec les personnes responsables de la gouvernance
- 4.4.9 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des modifications de l'opinion
- 4.4.10 Aucune opinion partielle

4.5 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points

- 4.5.1 Paragraphe d'observations
- 4.5.2 Paragraphe relatif à d'autres points
- 4.5.3 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des paragraphes d'observations

4.6 Considérations relatives aux fraudes présumées

Annexe I – Facteurs de risque inhérent

Annexe II – Détails relatifs aux composantes du contrôle interne

Annexe III – La déclaration d'assurance 2010 de la Cour

Annexe IV – La notion de caractère généralisé permet de déterminer le type de modification à apporter aux opinions d'audit DAS de la Cour

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES (AUDIT FINANCIER)

Section 1 – Cadre

- 1.1 Comptes à auditer**
- 1.2 Définition de la fiabilité**
- 1.3 Référentiel d'information financière applicable**
- 1.4 Conduite professionnelle**
- 1.5 Objectif général d'un audit concernant la fiabilité**
- 1.6 Assertions d'audit concernant la fiabilité**
 - 1.6.1 Éléments spécifiques des comptes à contrôler

Section 2 – Planification

- 2.1 Vue d'ensemble de la planification**
 - 2.1.1 Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de la fiabilité
- 2.2 Détermination de l'importance relative**
 - 2.2.1 Seuils de signification
 - 2.2.2 Aspects quantitatifs et qualitatifs de l'importance relative en ce qui concerne la fiabilité
 - 2.2.3 Éléments significatifs dans les comptes
- 2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne**
 - 2.3.1 Risque d'audit
 - 2.3.2 Connaissance des activités de l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent
 - 2.3.3 Le contrôle interne de l'entité
 - 2.3.4 Détection et évaluation du risque de non-contrôle
 - 2.3.5 Exemples de risques d'anomalies
- 2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes**
 - 2.4.1 Lien entre les comptes annuels, les informations probantes et le rapport d'audit
 - 2.4.2 Sources des informations probantes
 - 2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes
- 2.5 Conception des procédures d'audit**
 - 2.5.1 Établir le lien entre le risque d'anomalies significatives évalué et les procédures d'audit
 - 2.5.2 Conception des tests des contrôles
 - 2.5.3 Conception des procédures analytiques en tant que contrôles de substance
 - 2.5.4 Conception des tests de détail
 - 2.5.5 Échantillonnage d'audit
- 2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit**
 - 2.6.1 Plan d'enquête

Section 3 – Examen

- 3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen**
- 3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit – Tests des contrôles et tests de détail**
 - 3.2.1 Réalisation de tests des contrôles
 - 3.2.2 Réalisation de tests de détail
- 3.3 Évaluation des résultats des procédures d'audit**
 - 3.3.1 Définition des anomalies et causes possibles de celles-ci
 - 3.3.2 Types d'anomalies
 - 3.3.3 Incidence des anomalies sur l'approche d'audit
 - 3.3.4 Communication et correction des anomalies
 - 3.3.5 Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées
 - 3.3.6 Évaluation des états financiers pris dans leur ensemble
- 3.4 Mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration**
- 3.5 Déclarations écrites**
 - 3.5.1 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités
 - 3.5.2 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes
 - 3.5.3 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites
- 3.6 Utilisation de travaux de tiers**
 - 3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur
 - 3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne
 - 3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
- 3.7 Autres procédures d'audit**
 - 3.7.1 Estimations comptables

- 3.7.2 Événements postérieurs aux travaux d'audit
- 3.7.3 Confirmations externes
- 3.7.4 Parties liées

3.8 Validation des constatations d'audit

Section 4 – Établissement des rapports

4.1 Établissement des rapports – Présentation générale

4.2 Déclaration d'assurance – Formulation d'une opinion d'audit

- 4.2.1 Introduction
- 4.2.2 Contenu d'une déclaration d'assurance concernant la fiabilité
- 4.2.3 Types d'opinions
- 4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur les comptes annuels
- 4.2.5 Aspects qualitatifs des politiques comptables de l'entité
- 4.2.6 Description du référentiel d'information financière applicable
- 4.2.7 Présentation fidèle
- 4.2.8 Exemples
- 4.2.9 Informations supplémentaires et autres informations

4.3 Opinions modifiées

- 4.3.1 Nature des anomalies significatives
- 4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée
- 4.3.3 Interdiction d'exprimer une opinion partielle
- 4.3.4 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

4.4 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points

- 4.4.1 Nature d'un paragraphe d'observations
- 4.4.2 Contenu et place d'un paragraphe d'observations

4.5 Données comparatives

- 4.5.1 Introduction
- 4.5.2 Procédures d'audit
- 4.5.3 Établissement du rapport d'audit

Annexe I – Audits de la fiabilité réalisés par la Cour

Annexe II – Exemple de lettre de déclaration concernant la fiabilité des états financiers (comptes annuels provisoires relatifs à l'exercice 2010)

PARTIE 3 – CONFORMITÉ AUX TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES APPLICABLES (AUDIT DE CONFORMITÉ)

Section 1 – Cadre

- 1.1 Définition et objectifs de l'audit de conformité**
- 1.2 Obligation légale faite à la Cour de procéder à des audits de conformité**
- 1.3 Applicabilité des normes internationales d'audit (ISA) aux audits de conformité**
- 1.4 Buts et objectifs des audits de conformité**
- 1.5 Audits de la légalité et de la régularité**
 - 1.5.1 Définition des opérations sous-jacentes
 - 1.5.2 Notions de légalité et de régularité
 - 1.5.3 Double base juridique et engagement budgétaire
 - 1.5.4 Objectifs généraux et spécifiques d'un audit de la légalité et de la régularité

Section 2 – Planification

2.1 Vue d'ensemble de la planification

- 2.1.1 Nature des dépenses de l'Union européenne et ses conséquences pour l'audit
- 2.1.2 Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de conformité
- 2.1.3 Critères de l'audit de conformité
- 2.1.4 Termes de la mission d'audit de conformité

2.2 Détermination de l'importance relative

- 2.2.1 Importance relative en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables
- 2.2.2 Importance relative de nature quantitative
- 2.2.3 Importance relative de nature qualitative
- 2.2.4 Importance relative dans le cadre des défaillances systémiques

2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité auditée et de son environnement

- 2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques en matière de non-respect significatif

- 2.3.2 Connaissance des textes législatifs et réglementaires régissant l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent
- 2.3.3 Contrôle interne de l'entité en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables

2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes

- 2.4.1 Introduction
- 2.4.2 Sources des informations probantes
- 2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

2.5 Conception des procédures d'audit

- 2.5.1 Éléments à prendre en considération lors de la conception des procédures d'audit de conformité
- 2.5.2 Tests des contrôles
- 2.5.3 Contrôles de substance
- 2.5.4 Échantillonnage d'audit

2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit

Section 3 – Examen

3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen

3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit – Tests des contrôles et tests de détail

- 3.2.1 Réalisation de tests des contrôles
- 3.2.2 Réalisation de tests de détail

3.3 Examen d'audit – Évaluation des résultats des tests des contrôles et des tests de détail – Conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables

- 3.3.1 Évaluation des résultats des tests des contrôles
- 3.3.2 Évaluation des résultats des tests de détail

3.4 Procédures analytiques

3.5 Déclarations écrites

- 3.5.1 Introduction
- 3.5.2 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités
- 3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des assertions particulières

3.6 Utilisation de travaux de tiers

- 3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur
- 3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne
- 3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

3.7 Autres procédures d'audit

- 3.7.1 Événements postérieurs aux travaux d'audit
- 3.7.2 Parties liées

3.8 Validation des constatations d'audit

Section 4 – Établissement des rapports

4.1 Établissement des rapports – Présentation générale

4.2 Déclaration d'assurance – Formulation d'une opinion d'audit

- 4.2.1 Introduction
- 4.2.2 Exigences
- 4.2.3 Types d'opinions
- 4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur la légalité et la régularité
- 4.2.5 Aspects qualitatifs des pratiques de l'entité en matière de conformité
- 4.2.6 Cadre légal et réglementaire applicable
- 4.2.7 Exemples

4.3 Opinions modifiées

- 4.3.1 Nature des cas significatifs de non-conformité
- 4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée
- 4.3.3 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

4.4 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points

4.5 Informations à l'appui de la déclaration d'assurance

4.6 Appréciations spécifiques dans le cadre de la déclaration d'assurance

4.7 Rapports spéciaux consécutifs à un audit de conformité

- 4.7.1 Introduction
- 4.7.2 Forme et contenu des rapports d'audit spéciaux

Annexe I – Évaluation du fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance

GLOSSAIRE ET ACRONYMES

Glossaire
Acronymes



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

Table des matières détaillée

Introduction

1 – Informations générales

2 – Fiabilité des comptes

3 – Conformité aux textes législatifs
et réglementaires applicables

Glossaire et acronymes

INTRODUCTION

TABLE DES MATIÈRES

Finalité et grands axes du manuel

Structure de la méthodologie d'audit de la Cour

Structure du manuel d'audit financier et d'audit de conformité

FINALITÉ ET GRANDS AXES DU MANUEL

Finalité

Le présent manuel a été élaboré en vue d'aider les auditeurs de la Cour à réaliser des audits financiers et des audits de conformité de qualité élevée. Il définit les principes sous-tendant l'approche de la Cour en matière d'audit ainsi que les procédures à appliquer.

Le présent manuel vise à aider les auditeurs à effectuer des audits financiers et des audits de conformité de manière économique, efficiente et efficace. Pour contribuer à la réalisation de cet objectif, le manuel est axé sur:

- *une approche fondée sur les risques*, qui concentre l'effort d'audit sur les domaines qui représentent un risque pour l'auditeur, l'objectif étant de parvenir à une conclusion appropriée. Le risque est réévalué à mesure que des informations complémentaires sont collectées au cours de l'audit;
- l'exercice d'un *jugement équilibré*, fondé sur des normes professionnelles.

STRUCTURE DE LA MÉTHODOLOGIE D'AUDIT DE LA COUR

Normes ISA

Normes ISSAI

Le manuel d'audit financier et d'audit de conformité (MAFAC) expose les principes énoncés dans les normes internationales d'audit (ISA¹) émises par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) et dans les normes de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (Intosai), en particulier les lignes directrices sur l'audit financier et l'audit de conformité (ISSAI²) qui sont pertinentes dans le cadre de l'audit de la Cour, ainsi que des orientations sur la manière dont ces principes doivent être appliqués dans le cadre des audits DAS et des autres audits financiers et audits de conformité de la Cour. Le manuel s'appuie sur des orientations pratiques (listes de vérification, instructions, méthodes détaillées) et sur le système électronique de soutien des tâches d'audit de la Cour.

Le MAFAC ne reprend pas les normes dans leur intégralité, mais en fait ressortir les éléments les plus importants; le cas échéant, l'auditeur/le lecteur **doit** se référer au texte intégral des normes. De même, les politiques et normes d'audit de la Cour³ (PNAC) définissent un certain nombre de

¹ Les extraits du *Handbook of International Quality Control Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance, publié par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) en avril 2010, sont utilisés avec la permission de l'IFAC.

² ISSAI: normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

³ Décision n° 26-2010 portant modalités d'application du règlement intérieur de la Cour des comptes. L'article 76 établit que «La Cour adopte ses politiques et normes d'audit ainsi que les règles détaillées qui en découlent pour la planification, l'exécution et la publication de ses travaux d'audit.». L'article 40, paragraphe 2, point b), prévoit également que «les directeurs et les chefs d'unité [...] veillent à ce que les tâches d'audit soient effectuées conformément aux politiques et normes d'audit de la Cour».

principes de mise en œuvre importants pour tous les audits de la Cour. Par conséquent, le MAFAC **doit** être lu conjointement avec le texte des PNAC.

En vertu des politiques et normes d'audit de la Cour, «satisfaisant aux devoirs et aux responsabilités qui lui ont été confiés dans le cadre de son mandat par le traité et par le règlement financier, la Cour des comptes européenne (CdCE) conduit ses audits conformément aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'IFAC et de l'Intosai, dans la mesure où ils sont applicables dans le contexte de l'Union européenne.

Les auditeurs sont tenus de se conformer aux manuels d'audit de la CdCE et à l'ensemble des procédures d'audit adoptées par celle-ci.»

Le terme auditeur fait référence à une personne possédant différentes compétences nécessaires dans le cadre du processus d'audit.

STRUCTURE DU MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET D'AUDIT DE CONFORMITÉ

Trois parties

Le manuel est divisé en trois parties distinctes portant sur:

- les principes et les procédures applicables à l'ensemble des audits *financiers* et audits de *conformité* de la Cour,
- les principes et les procédures relatifs aux audits portant sur la *fiabilité des comptes*,
- les principes et les procédures relatifs aux audits portant sur la *conformité aux textes législatifs et réglementaires* applicables.

comportant quatre sections

Chaque partie comporte quatre sections, divisées en un certain nombre de chapitres.

La **section 1** définit le **cadre** des audits financiers et des audits de conformité dans le contexte de l'Union européenne.

La **section 2** décrit la **planification** de l'audit, y compris la détermination de l'importance relative⁴, la définition des principaux domaines à risque par la connaissance de l'entité et l'élaboration de tests d'audit appropriés, comme base d'un audit efficient et efficace.

La **section 3** décrit les méthodologies à mettre en œuvre pendant la phase d'**examen** afin de collecter des informations probantes⁵ suffisantes, pertinentes et fiables permettant de formuler une conclusion sur l'objectif/les objectifs d'audit.

La **section 4** décrit les rapports à établir ainsi que les types d'opinions susceptibles d'être formulées dans le cadre de l'**établissement des rapports** relatifs aux audits financiers et audits de conformité de la Cour.

⁴ Dans le présent manuel, les expressions «caractère significatif» (utilisée davantage dans les normes ISA et ISSAI) et «importance relative» (utilisée davantage par la Cour) sont synonymes.

⁵ Dans le présent manuel, les expressions «élément(s) probant(s)» (utilisée davantage dans les normes ISA et ISSAI) et «information(s) probante(s)» (utilisée davantage par la Cour) sont synonymes.

Les éléments revêtant un caractère obligatoire sont marqués par l'utilisation des verbes «**devoir**», «**falloir**» et «**convenir**» dans tout le manuel.

Les utilisateurs sont invités à consulter en premier lieu les chapitres de la partie Informations générales concernant tous les aspects des travaux d'audit sur lesquels ils cherchent à être éclairés. Pour tout complément d'information concernant les audits de la fiabilité ou de la conformité, ils sont invités à lire les chapitres correspondants dans les parties du manuel consacrées à la fiabilité ou à la conformité.



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

Table des matières détaillée
Introduction
1 – Informations générales
2 – Fiabilité des comptes
3 – Conformité aux textes
législatifs et réglementaires
applicables
Glossaire et acronymes

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

TABLE DES MATIÈRES

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des rapports

Annexe I – Facteurs de risque inhérent

Annexe II – Détails relatifs aux composantes du contrôle interne

Annexe III – La déclaration d'assurance 2010 de la Cour

**Annexe IV – La notion de caractère généralisé permet de déterminer le type de
modification à apporter aux opinions d'audit DAS de la Cour**



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

1. INFORMATIONS GÉNÉRALES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des
rapports
Annexes

SECTION 1 – CADRE

TABLE DES MATIÈRES

1.1 Définition d'une mission d'assurance

1.2 Champ d'application du manuel

1.3 Quels sont les domaines que la Cour est tenue d'auditer?

1.4 Quels sont les rapports et les opinions d'audit qui doivent être établis?

1.5 Droit d'accès légal de la Cour

1.6 Obligations professionnelles de la Cour en matière d'audits financiers et d'audits de conformité

1.7 Types et objectifs des audits financiers et audits de conformité réalisés par la Cour

1.8 Assertions d'audit

1.9 Vue d'ensemble du processus d'audit financier et d'audit de conformité

1.10 Documentation des travaux d'audit

1.11 Contrôle qualité

1.1 DÉFINITION D'UNE MISSION D'ASSURANCE

La Cour conduit ses missions de manière à exprimer une(des) conclusion(s) et, le cas échéant, une opinion sur un sujet particulier, qu'il s'agisse de la fiabilité des comptes ou de la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Les missions de la Cour sont appelées missions d'assurance, car elles sont destinées à accroître le degré de confiance, ou d'assurance, que les utilisateurs escomptés ont dans le sujet considéré, par rapport à certains critères objectifs. Une mission d'assurance peut être:

Assurance raisonnable

- une *mission d'assurance raisonnable* (un audit): l'auditeur doit réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, afin d'obtenir une assurance raisonnable lui permettant d'adopter une formulation positive de la(des) conclusion(s) et, le cas échéant, une opinion établie sur la base des procédures d'audit mises en œuvre (par exemple, «les comptes donnent une image fidèle/ne donnent pas une image fidèle...»);

Assurance limitée

- une *mission d'assurance limitée* (un examen limité): l'auditeur met en œuvre des procédures plus limitées que celles requises dans le cadre d'un audit, afin d'obtenir une assurance limitée ou modérée lui permettant d'adopter une formulation négative concernant ses conclusions («nous n'avons eu connaissance d'aucun élément indiquant que...»).

Le présent manuel traite des missions d'assurance raisonnable, qui représentent l'activité courante de la Cour. Les missions d'assurance limitées susceptibles d'être entreprises seraient soumises aux procédures moins onéreuses décrites dans les normes internationales sur les missions d'assurance (ISAE) de l'IFAC, ainsi que dans les lignes directrices ISSAI en la matière.

1.2 CHAMP D'APPLICATION DU MANUEL

L'ensemble des audits annuels

et des audits sélectionnés

Le texte du manuel fait principalement référence au budget général de l'Union européenne et à la Commission, qui constituent le principal domaine d'audit de la Cour. Toutefois, il s'applique à tous les audits financiers et audits de conformité réalisés annuellement par la Cour, y compris ceux des Fonds européens de développement (FED), des agences, des bureaux et des autres organismes, ainsi qu'aux autres audits financiers ou audits de conformité sélectionnés pour être réalisés.

1.3 QUELS SONT LES DOMAINES QUE LA COUR EST TENUE D'AUDITER?

Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), en son article 287, et la réglementation applicable au FED et aux agences définissent les obligations légales de la Cour en matière d'audits financiers et d'audits de conformité ainsi que son cahier des charges à cet égard. Par exemple, le TFUE dispose que la Cour des comptes européenne:

i) Audits financiers de la fiabilité des comptes (audits financiers)

Examen des comptes

«examine les comptes de la totalité des recettes et dépenses de l'Union [...] et [...] de tout organe ou organisme créé par l'Union dans la mesure où l'acte de fondation (c'est-à-dire la législation établissant ledit organisme) n'exclut pas cet examen».

ii) Audits de la légalité et de la régularité (audits de conformité)

Examen de la légalité et de la régularité

«examine la légalité et la régularité des recettes et dépenses [...] Ce faisant, elle signale en particulier toute irrégularité. Le contrôle des recettes s'effectue sur la base des constatations comme des versements des recettes à l'Union. Le contrôle des dépenses s'effectue sur la base des engagements comme des paiements».

iii) Autres audits

Observations sur des questions particulières

«peut, en outre, présenter à tout moment ses observations, notamment sous forme de rapports spéciaux, sur des questions particulières [...]». Cette disposition permet à la Cour de réaliser des audits financiers et audits de conformité sélectionnés, outre ceux spécialement requis en vertu des points i) et ii) ci-dessus.

1.4 QUELS SONT LES RAPPORTS ET LES OPINIONS D'AUDIT QUI DOIVENT ÊTRE ÉTABLIS?

Déclaration d'assurance

L'article 287 du TFUE dispose que: «*La Cour des comptes fournit au Parlement européen et au Conseil une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes [...] Cette déclaration peut être complétée par des appréciations spécifiques pour chaque domaine majeur de l'activité de l'Union.*».

Rapport annuel

Il dispose également que: «*La Cour des comptes établit un rapport annuel après la clôture de chaque exercice*». Dans la pratique, cette déclaration d'assurance⁶ est incluse dans le rapport annuel de la Cour des comptes européenne sur l'exécution du budget général, qui comporte également des appréciations spécifiques pour chaque grand groupe de politiques.

FED, agences, bureaux et organismes similaires

Conformément aux règlements applicables, une opinion de type DAS et un rapport annuel analogues sont élaborés pour les FED. Des rapports d'audit sont également établis pour les audits de la Cour relatifs aux comptes des agences, des bureaux et des organismes similaires. Afin de fournir aux autorités de décharge respectives des rapports qui soient comparables d'année en année et de permettre une meilleure harmonisation de l'approche d'audit de la Cour, ces rapports comportent des opinions de type DAS.

Les types de rapports d'audit publiés sont présentés au [tableau 14 du chapitre 4.1.2 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

1.5 DROIT D'ACCÈS LÉGAL DE LA COUR

Contrôles jusqu'au niveau du bénéficiaire final

L'article 287 du TFUE autorise la Cour à réaliser des contrôles «*sur place auprès des autres institutions de l'Union, dans les locaux de tout organe ou organisme gérant des recettes ou des dépenses au nom de l'Union et dans les États membres, y compris dans les locaux de toute personne physique ou morale bénéficiaire de versements provenant du budget.*» Cette disposition confère à la Cour le droit de réaliser des contrôles jusqu'au niveau du bénéficiaire final.

Obligation de discrétion

Les agents de l'Union européenne sont tenus d'observer la plus grande discrétion en ce qui concerne les faits et informations qui viendraient à leur connaissance dans l'exercice de leurs fonctions ou en relation avec celles-ci⁷.

⁶ Communément appelée DAS.

⁷ Articles 17-19 du statut des fonctionnaires des Communautés européennes; article 11 du régime applicable aux autres agents des Communautés européennes.

L'ampleur du droit d'accès à l'information octroyé à la Cour rend cette obligation de discrétion particulièrement importante, notamment dans la mesure où les informations traitées par les agents revêtent souvent un caractère sensible.

1.6 OBLIGATIONS PROFESSIONNELLES DE LA COUR EN MATIÈRE D'AUDITS FINANCIERS ET D'AUDITS DE CONFORMITÉ

Normes ISA et Intosai

La politique d'audit de la Cour consiste à réaliser ses audits conformément aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'IFAC et de l'Intosai, pour autant qu'ils soient applicables dans le contexte de l'UE. Les normes ISA et Intosai sont pertinentes pour les audits de la fiabilité des comptes et, par analogie, elles le sont aussi pour les audits de la conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

1.7 TYPES ET OBJECTIFS DES AUDITS FINANCIERS ET AUDITS DE CONFORMITÉ RÉALISÉS PAR LA COUR

L'objectif des audits financiers et audits de conformité est de permettre à la Cour d'aboutir à une conclusion concernant les objectifs d'audit définis et, le cas échéant, à son opinion d'audit. Sur la base des obligations légales mises en évidence ci-dessus, les audits financiers et audits de conformité de la Cour englobent généralement des audits:

i) Fiabilité des comptes

- de la *fiabilité des comptes*, qui comprennent les états financiers et le(s) rapport(s) sur l'exécution du budget. De manière générale, l'objectif de l'audit pour ce qui concerne la fiabilité consiste à déterminer si les comptes présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière, les résultats des opérations et les flux de trésorerie, conformément au référentiel d'information financière applicable⁸;

ii) Légalité et régularité des opérations sous-jacentes

- de la *légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes*. De manière générale, l'objectif de l'audit pour ce qui concerne la conformité consiste à déterminer si les opérations sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux textes législatifs et réglementaires applicables (c'est-à-dire le TFUE, le règlement financier, les modalités d'exécution, les règlements spécifiques, les décisions financières et les dispositions contractuelles);

⁸ Dans le présent manuel, les expressions «référentiel comptable applicable» (utilisée dans les normes ISA) et «référentiel d'information financière applicable» (utilisée par la Cour et dans les normes ISSAI) sont synonymes.

iii) Audits de conformité
sélectionnés

- des *sujets sélectionnés*, choisis en fonction de leur priorité à un moment donné. Les objectifs de ces audits dépendent de la nature de la tâche d'audit spécifique, par exemple la recherche des causes de la fréquence élevée d'opérations illégales ou irrégulières mises en évidence lors d'audits antérieurs, ou le fonctionnement d'un système de contrôle particulier au niveau de la Commission et des États membres.

Les audits financiers et les audits de conformité comportent des tests portant sur l'efficacité des systèmes de contrôle interne. Il peut s'agir des systèmes concernant i) la fiabilité des comptes ou ii) la prévention ou la détection et la correction des déficiences affectant la légalité et la régularité des recettes et des dépenses.

1.8 ASSERTIONS D'AUDIT

Définition des assertions

Les objectifs d'audit ci-dessus sont étayés par des objectifs d'audit spécifiques. Ces derniers peuvent également être considérés en termes d'assertions ou de prises de position de la direction de l'entité auditée. Ces assertions peuvent être explicites (par exemple, la direction de l'entité auditée déclare que les comptes sont établis sur la base des normes IPSAS) ou implicites (par exemple, la direction de l'entité auditée sous-entend que les opérations pour lesquelles les paiements ont été effectués sont éligibles conformément aux règles applicables en la matière). L'auditeur prend en considération les assertions en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles ou de non-respect qui peuvent survenir. Les assertions spécifiques pour ce qui concerne la fiabilité, la légalité, la régularité et les systèmes de contrôle interne sont les suivantes:

La fiabilité:

Fiabilité

au cours de la période auditée

a) Assertions portant sur des flux d'opérations et des événements survenus au cours de la période auditée en ce qui concerne les éléments ci-après.

Réalité des opérations: les opérations et les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité.

*Intégralité ou exhaustivité*⁹: toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.

⁹ Dans le présent manuel, les termes «exhaustivité» (utilisé dans les normes ISA) et «intégralité» (utilisé par la Cour et dans les normes ISSAI) sont synonymes.

Exactitude: les montants et les autres données relatifs à des opérations ou événements qui ont été comptabilisés l'ont été correctement.

Séparation des exercices ou séparation des périodes: les opérations et les événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable.

Imputation comptable: les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes.

Légalité et régularité: les crédits budgétaires sont disponibles¹⁰.

en fin de période

b) Assertions portant sur des soldes de comptes en fin de période en ce qui concerne les éléments ci-après.

Existence: les actifs, les passifs et les fonds propres existent.

Droits et obligations: l'entité détient un droit sur les actifs ou contrôle ces derniers, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.

Intégralité ou exhaustivité: tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.

Valeur et affectation: les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur valeur exacte et tous les ajustements résultant de l'établissement de leur valeur ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

présentation

c) Assertions concernant la présentation et les informations données en ce qui concerne les éléments ci-après.

Réalité des opérations, ainsi que droits et obligations: les événements, les opérations et les autres faits se sont produits et se rapportent à l'entité.

Intégralité ou exhaustivité: toutes les informations qui devaient être fournies dans les états financiers l'ont été.

Classification des rubriques et compréhension: l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées.

Exactitude et valeur: les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

¹⁰ Une opération illégale et irrégulière n'est pas déclarée comme affectant la fiabilité des comptes si elle a été comptabilisée correctement. Cependant, l'incidence financière ou les risques d'irrégularité doivent être présentés de manière appropriée.

Légalité et régularité

Légalité et régularité

Réalité et mesure: les opérations sous-jacentes existent et leurs caractéristiques sont déterminées avec exactitude.

Éligibilité des opérations sous-jacentes: les différentes opérations respectent les critères d'éligibilité.

Conformité aux autres exigences réglementaires: les autres critères (c'est-à-dire autres que ceux relatifs à l'éligibilité) sont respectés.

Exactitude des calculs: tous les calculs sont effectués correctement.

Intégralité et exactitude des comptes: toutes les opérations sont comptabilisées, ne le sont qu'une seule fois et sont imputées à la période comptable adéquate, ainsi qu'à leur valeur exacte.

Tableau 1 – Types et objectifs des audits financiers et des audits de conformité

	Audits financiers	Audits de conformité	
Objet	Fiabilité des comptes annuels	Légalité et régularité des opérations sous-jacentes	Conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables pour des thèmes sélectionnés
	Efficacité des systèmes de contrôle interne ¹¹		
Type de tâche	Tâches récurrentes: en l'occurrence, le programme d'audit pour ces audits reste généralement inchangé d'une année à l'autre		Tâche sélectionnée: le programme d'audit dépend de l'objectif spécifique de l'audit
	Tâche récurrente ou sélectionnée		
Substance des travaux	Examiner les comptes, déterminer s'ils donnent une image fidèle de la situation	Examiner les procédures et les documents financiers pour déterminer si les lois, règlements, règles et procédures établis par la législation sont suivis; tester la réalité et la régularité des opérations sous-jacentes.	
	Tester les systèmes pour déterminer s'ils sont efficaces par rapport à leur objectif, qu'il s'agisse de la fiabilité ou de la conformité		
Assertions	Réalité des opérations; intégralité; exactitude; séparation des exercices; classification; légalité et régularité; existence; droits et obligations; estimation de la valeur et affectation. Distinguer entre les événements relatifs à la période auditée, ceux concernant la fin de la période et la présentation	Réalité des opérations; intégralité; exactitude; séparation des exercices; existence; droits et obligations; estimation de la valeur et éligibilité.	Dépend de l'objectif/des objectifs d'audit
	Conception appropriée; gestion et fonctionnement efficace et continu des systèmes		

¹¹ Efficacité des systèmes de contrôle interne: le système a été correctement conçu et géré, et il a fonctionné de manière continue et efficace pendant toute la période auditée.

Les travaux relatifs à la DAS comprennent une majorité d'audits financiers et d'audits de conformité

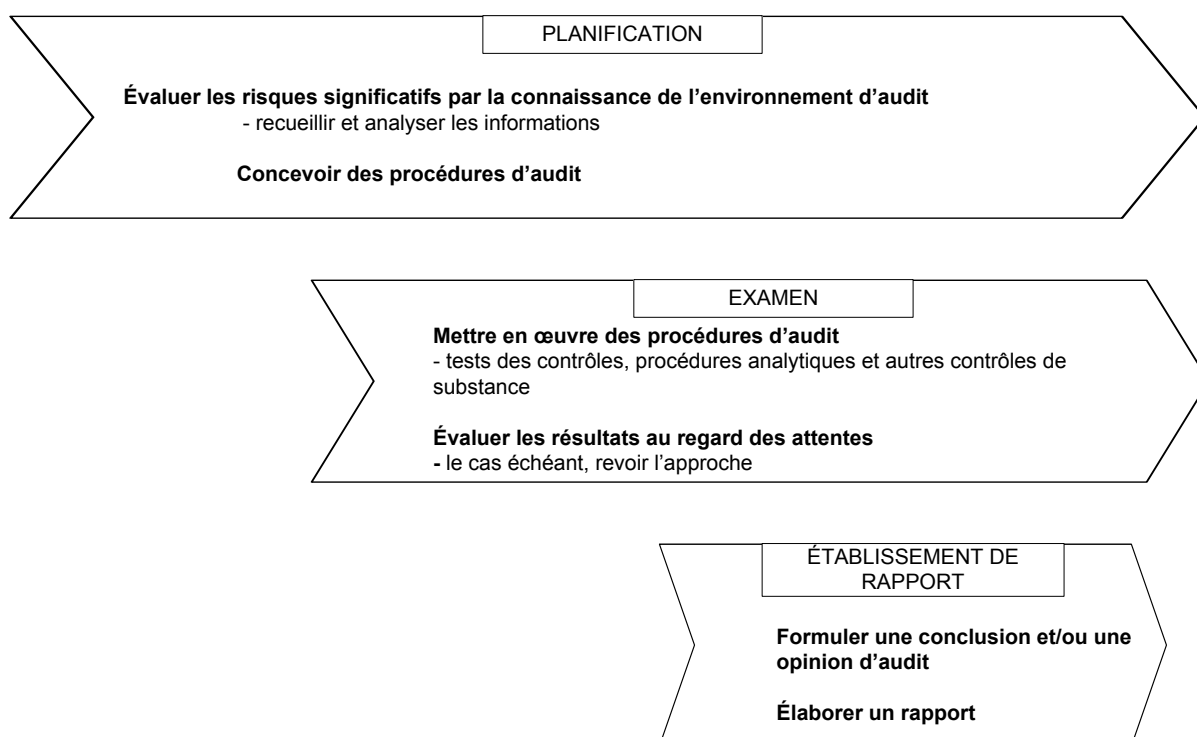
Une part importante des ressources en matière d'audit financier et d'audit de conformité de la Cour est consacrée aux audits de la fiabilité et de la légalité/régularité du budget général de l'Union européenne (la «déclaration d'assurance» (DAS) mentionnée dans le TFUE). Le reste est consacré aux audits de la fiabilité et de la légalité/régularité des FED, des agences, des bureaux et des organismes similaires, ainsi qu'aux audits sélectionnés.

1.9 VUE D'ENSEMBLE DU PROCESSUS D'AUDIT FINANCIER ET D'AUDIT DE CONFORMITÉ

Processus décisionnel fondé sur le jugement

Les audits financiers et les audits de conformité de la Cour constituent un processus de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations provenant de sources variées, ayant pour objectif final l'adoption de décisions ainsi que la formulation de conclusions et, le cas échéant, d'opinions d'audit fondées sur un jugement professionnel rigoureux. Bien que les phases de planification, d'examen et d'établissement de rapports soient présentées de manière séquentielle dans ce manuel, l'ensemble du processus est itératif, comme cela est illustré ci-après. Par conséquent, l'auditeur peut mettre en œuvre simultanément certaines procédures ou, à tout moment du processus, revenir en arrière et revoir une étape précédente sur la base de nouvelles informations.

Figure 1 – Différentes phases du processus d'audit



1.10 DOCUMENTATION DES TRAVAUX D'AUDIT

ISSAI 1230
[ISA 230]

L'objectif de l'auditeur est de disposer d'une trace suffisante et appropriée des travaux sur lesquels se fonde son rapport d'audit et des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

1.10.1 Préparation en temps voulu de la documentation d'audit

1.10.2 Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants collectés

1.10.3 Mise en forme des dossiers d'audit

1.10.4 Modifications de la documentation d'audit

1.10.1 Préparation en temps voulu de la documentation d'audit

L'auditeur **doit** préparer la documentation d'audit en temps voulu.

1.10.2 Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants collectés

L'auditeur **doit** préparer la documentation d'audit afin de permettre à un auditeur expérimenté n'ayant pas participé à la mission d'audit de comprendre: la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées; les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis, ainsi que les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions tirées et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions.

L'auditeur **doit** disposer i) d'une trace suffisante et appropriée des travaux sur lesquels se fondent les conclusions de l'audit et, le cas échéant, l'opinion d'audit, et ii) des éléments démontrant que l'audit a été réalisé selon les normes internationales d'audit et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables. La planification, l'examen et l'établissement de rapports concernant l'audit **doivent** être documentés en temps opportun dans le système électronique de soutien des tâches d'audit de la Cour, qui comprend des programmes d'audit standard, des documents de travail et, le cas échéant, un support papier.

Des informations probantes stockées

en temps opportun, sous forme électronique ou autre,

1.10.3 Mise en forme des dossiers d'audit

dans des dossiers permanents ou courants

L'auditeur **doit** achever la mise en forme finale du dossier d'audit (courant) en temps voulu après la date du rapport d'audit.

Les informations à long terme qui sont utiles pour de futurs audits **doivent** être conservées dans un dossier permanent, mis à jour régulièrement, tandis que les informations concernant l'audit en cours **doivent** être consignées dans un dossier courant.

1.10.4 Modifications de la documentation d'audit

Lorsque, dans certaines circonstances exceptionnelles, après la date de son rapport d'audit, l'auditeur doit mettre en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou des procédures d'audit supplémentaires, ou s'il doit tirer de nouvelles conclusions, il **doit** consigner dans ses dossiers: les circonstances rencontrées, les nouvelles procédures d'audit supplémentaires réalisées, les éléments probants recueillis et les conclusions qu'il en a tirées; l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit et qui ont revu ces modifications le cas échéant, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

1.11 CONTRÔLE QUALITÉ

<p>ISQC1 ISSAI 40 ISSAI 1220 [ISA 220]</p> <p><i>L'objectif de la Cour est de définir et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui lui fournisse l'assurance raisonnable que:</i></p> <p><i>a) la Cour et son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et</i></p> <p><i>b) les rapports émis par la Cour sont appropriés en la circonstance.</i></p>	<p>1.11.1 Définition du contrôle qualité</p> <p>1.11.2 Éléments d'un système de contrôle qualité</p>
---	--

1.11.1 Définition du contrôle qualité

Le contrôle qualité est constitué de l'ensemble des mesures prises et des procédures mises en œuvre au cours du processus d'audit afin de garantir la qualité des travaux d'audit et des rapports correspondants.

1.11.2 Éléments d'un système de contrôle qualité

La Cour a mis en place et gère un système de contrôle qualité qui comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants:

- a) les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la Cour,
- b) les règles d'éthique pertinentes,
- c) l'acceptation et le maintien,
- d) les ressources humaines,
- e) la réalisation des missions (contrôle qualité);
- f) le suivi des contrôles (assurance de la qualité).

La Cour documente ses politiques et ses procédures et les communique à son personnel.

Pour gérer un système de contrôle qualité, il faut exercer un suivi continu et s'engager à progresser constamment.



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

1. INFORMATIONS GÉNÉRALES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des
rapports
Annexes

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

SECTION 2 – PLANIFICATION

TABLE DES MATIÈRES

2.1 Vue d'ensemble de la planification

2.2 Détermination de l'importance relative

2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris du modèle d'assurance de la Cour

2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes

2.5 Conception des procédures d'audit

2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit

2.1 VUE D'ENSEMBLE DE LA PLANIFICATION

**ISSAI 1300
[ISA 300]**

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

[2.1.1 La programmation constitue le point de départ de la tâche d'audit](#)

[2.1.2 Que recouvre la notion de planification de l'audit?](#)

[2.1.3 Importance et nature de la planification](#)

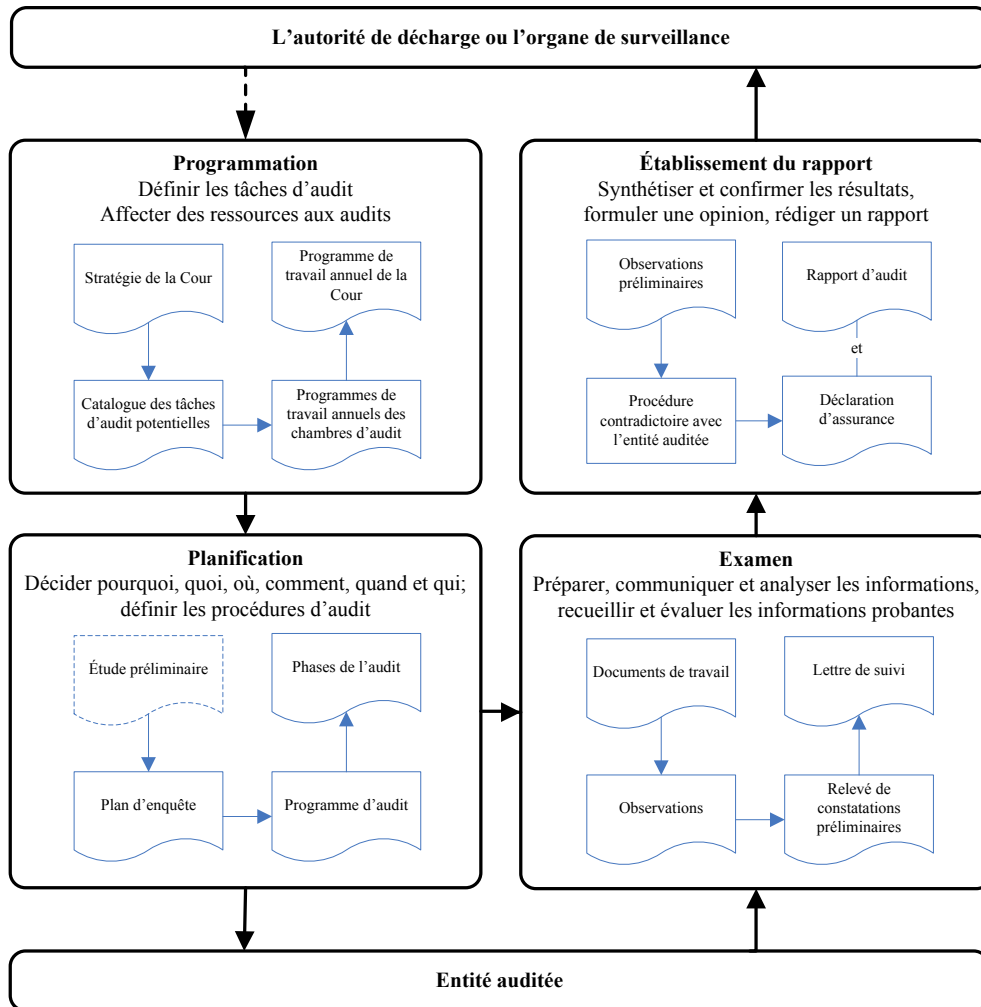
[2.1.4 Étapes de la phase de planification](#)

2.1.1 La programmation constitue le point de départ de la tâche d'audit

Programme de travail annuel

Le programme de travail annuel (PTA) de la Cour décrit les tâches d'audit devant être réalisées pendant une année donnée, qui englobent les audits financiers, les audits de conformité et les audits de la performance, ainsi que les ressources qui y seront affectées et leurs dates d'achèvement prévues. Les différentes tâches d'audit sont ensuite entreprises conformément au programme de travail annuel; elles commencent par la planification de la tâche, point de départ des travaux d'audit à réaliser en vue d'atteindre une conclusion sur l'objectif/les objectifs d'audit et, le cas échéant, de formuler une opinion d'audit, comme indiqué ci-après.

Figure 2 – L'audit, du début à la fin



2.1.2 Que recouvre la notion de planification de l'audit?

Réduire le risque de conclusions erronées

La planification de l'audit consiste à collecter et à évaluer des informations, ainsi qu'à prendre des décisions concernant l'étendue, l'approche, le calendrier et les ressources de l'audit. L'objectif est d'effectuer des travaux d'audit permettant de réduire, à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, le risque d'aboutir à une conclusion ou, le cas échéant, à une opinion erronée sur l'(les) objectif(s) d'audit.

Produits de la planification

La planification de l'audit comprend la production du plan d'enquête, qui engage les ressources et définit la stratégie globale de l'audit, ainsi que des programmes d'audit, qui comportent les instructions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer. Les travaux **ne doivent pas** commencer avant l'adoption du plan d'enquête par la Chambre CEAD.

2.1.3 Importance et nature de la planification

Condition préalable à un audit de qualité

Une planification adéquate permet de garantir que l'effort d'audit est réparti en fonction du risque, que les problèmes potentiels sont relevés et résolus en temps utile et que l'audit est correctement organisé et géré afin d'être réalisé d'une manière économique, efficiente et efficace.

Processus itératif

La nature et l'étendue des activités de planification varient en fonction de la taille et de la complexité du sujet audité, ainsi que de l'expérience passée de l'auditeur concernant l'entité auditée. Bien que la planification de l'audit soit essentiellement concentrée au cours de la phase prévue à cet effet, elle ne se limite pas à ce seul stade; au contraire, il s'agit d'un processus itératif et continu qui se poursuit tout au long de l'audit, pour tenir compte de nouvelles circonstances, comme des changements imprévus dans les opérations ou les systèmes de l'entité auditée, ou de résultats inattendus survenus pendant la phase d'examen de l'audit.

fondé sur le jugement et l'esprit critique

Il faut savoir qu'un audit financier ou un audit de conformité ne se résument pas au déroulement mécanique d'une série d'étapes. En effet, l'auditeur **doit** exercer son *jugement professionnel* et faire preuve d'*esprit critique* lors de la planification et de la réalisation des audits, ainsi que lors de l'établissement des rapports correspondants. Les auditeurs **doivent** également tenir compte des connaissances acquises dans le cadre d'audits de la performance pertinents pour le domaine en question.

2.1.4 Étapes de la phase de planification

L'auditeur doit prévoir comment:

Déterminer l'importance relative

a) *déterminer l'importance relative*, tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif;

Déterminer et évaluer les risques significatifs

b) *déterminer et évaluer les risques significatifs* par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne;

Concevoir des procédures d'audit

c) *concevoir des procédures d'audit* concernant la nature, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit à effectuer en tenant compte des risques mis en évidence;

Élaborer un plan d'enquête et un programme d'audit

d) *élaborer un plan d'enquête et un programme d'audit*.

Chacun de ces aspects est abordé tour à tour dans les chapitres suivants de la présente section.

2.2 DÉTERMINATION DE L'IMPORTANCE RELATIVE

ISSAI 1320
[ISA 320]

ISSAI 1450
[ISA 450]

L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

2.2.1 Introduction et définition

2.2.2 L'accent est mis sur les utilisateurs des informations

2.2.3 Pourquoi déterminer l'importance relative?

2.2.4 Quand tenir compte de l'importance relative?

2.2.5 Aspects quantitatifs et qualitatifs

2.2.6 Documenter l'importance relative

2.2.1 Introduction et définition

L'importance relative (aussi appelée «caractère significatif») est un concept fondamental de l'audit financier et de l'audit de conformité. Elle détermine le taux d'écart que l'auditeur estime être susceptible d'influencer les utilisateurs des informations financières (par exemple des états financiers).

Un élément ou groupe d'éléments peut être significatif en raison de son montant, de sa nature (caractéristiques inhérentes) ou du contexte dans lequel l'écart se produit.

2.2.2 L'accent est mis sur les utilisateurs des informations

Tenir compte de ce qui est important pour les utilisateurs

Un élément ou un groupe d'éléments est considéré comme significatif si un écart l'affectant serait susceptible d'influer sur la décision prise par les utilisateurs de l'information en question. L'importance relative doit donc être évaluée en fonction de la connaissance qu'a l'auditeur des attentes des utilisateurs. Dans le contexte de la Cour, si les utilisateurs ne fournissent pas ou ne peuvent fournir des informations relatives à ce qui est significatif pour eux, l'auditeur détermine l'importance relative à un stade aussi précoce que possible de la phase de planification de l'audit.

Diversité des utilisateurs

Les utilisateurs des informations propres au contexte de l'UE, dont il convient de tenir compte au moment de déterminer l'importance relative, sont principalement le Parlement et le Conseil (notamment en raison de la procédure de décharge), mais également la Commission et les autres institutions de l'UE, les autorités des États membres, les médias et le grand public. Compte tenu de la diversité des utilisateurs, déterminer l'importance relative relève du jugement professionnel.

Jugement professionnel

2.2.3 Pourquoi déterminer l'importance relative?

Permet de déterminer l'étendue des tests d'audit et d'évaluer les résultats

Le fait de délimiter les niveaux d'importance relative aide l'auditeur à planifier l'audit de sorte que les écarts significatifs soient détectés dans le cadre des tests d'audit et que les ressources de la Cour soient employées de manière économique, efficiente et efficace. En effet, un seuil de signification plus strict (inférieur) nécessite un nombre plus élevé de tests d'audit; or l'auditeur doit éviter de «sur-auditer» les domaines qui ne justifient pas un travail d'audit très détaillé.

2.2.4 Quand tenir compte de l'importance relative?

L'importance relative **doit** être prise en compte par l'auditeur durant:

Planification

- la *planification*, pour contribuer à évaluer les risques significatifs et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit;

Examen

- l'*examen*, lorsqu'il analyse de nouvelles informations susceptibles de déboucher sur la révision des procédures prévues, et qu'il évalue l'incidence des écarts;

Établissement des rapports

- l'*établissement du rapport*, lors de la formulation des conclusions finales et, le cas échéant, de l'opinion d'audit.

2.2.5 Aspects quantitatifs et qualitatifs

Les auditeurs **doivent** tenir compte de l'importance relative tant du point de vue quantitatif que qualitatif.

L'importance relative de nature quantitative est chiffrée

i) L'*importance relative de nature quantitative* est déterminée pour une valeur chiffrée - le *seuil de signification*. Ce seuil sert à déterminer la taille des échantillons dans le cas des vérifications de détail¹² et à interpréter les résultats de l'audit.

La valeur chiffrée est obtenue en prenant un *pourcentage* d'une *base* appropriée, ces deux valeurs reflétant, selon le jugement de l'auditeur, les mesures que les utilisateurs des informations sont le plus susceptibles de considérer comme importantes.

0,5 – 2 %

- Pour la Cour, le seuil exprimé en *pourcentage* est compris entre 0,5 % et 2 %. Le choix du seuil relève de l'appréciation de

¹² Dans le présent manuel, les expressions «vérification(s) de détail» (utilisée davantage dans les normes ISA et ISSAI) et «test(s) de détail» (utilisée davantage par la Cour) sont synonymes.

l'auditeur, mais il est généralement de 2 %. En se fondant sur les attentes des utilisateurs (voir chapitre 2.2.2), un seuil différent peut être appliqué. Outre le seuil exprimé en pourcentage, un plafond peut également être fixé, exprimé en valeur absolue.

des dépenses, des recettes ou du bilan,

- La *base* est généralement le total des dépenses (c'est-à-dire l'utilisation des crédits d'engagement pour l'audit des engagements et l'utilisation des crédits de paiement pour l'audit des paiements), le total des recettes pour l'audit de la légalité et de la régularité ou le montant inscrit au bilan pour l'audit de la fiabilité.

le seuil étant réexaminé

Les audits financiers et les audits de conformité récurrents (c'est-à-dire annuels) de la Cour étant généralement planifiés avant la présentation des comptes finaux, un seuil de signification provisoire est établi sur la base de données budgétaires plutôt que sur la base des dépenses réelles. L'auditeur **doit** examiner ce seuil de signification lorsqu'il obtient les chiffres définitifs des dépenses et des recettes afin de déterminer s'il reste applicable.

Aspect qualitatif

ii) L'*importance relative* **doit** également toujours être évaluée par les auditeurs *sous l'angle qualitatif*. Bien que non significatifs du point de vue quantitatif, certains types d'anomalies ou d'irrégularités pourraient avoir une incidence significative sur les rapports financiers ou devraient y figurer. L'aspect qualitatif inclut des éléments susceptibles d'être:

les éléments sont significatifs par nature

- *significatifs par nature*: l'élément est significatif du fait de ses *caractéristiques inhérentes* et lorsqu'entrent éventuellement en ligne de compte des obligations d'information spécifiques, ou encore s'il présente un grand intérêt sur le plan politique ou pour l'opinion publique. Il peut s'agir d'une présomption de mauvaise gestion, de fraude, d'illégalité ou d'irrégularité grave, ou encore de fausse déclaration intentionnelle concernant les résultats ou les informations;

ou de par leur contexte

- *significatifs de par leur contexte*: les éléments sont *importants du fait des circonstances*, de sorte qu'ils changent l'impression donnée aux utilisateurs. Il peut s'agir de cas où une erreur mineure est susceptible d'avoir une incidence non négligeable, par exemple le classement erroné d'une dépense en recette, si bien qu'un déficit effectif est mentionné comme étant un excédent dans les états financiers.

Ce serait le cas, par exemple, si l'auditeur, sachant que la commission du contrôle budgétaire a montré un intérêt particulier pour la mise en évidence des irrégularités, considérerait que les erreurs qu'il a décelées méritent de figurer dans le rapport de la Cour, bien que le montant total des erreurs

résultant d'irrégularités soit inférieur au seuil de signification. Les éléments significatifs de par leur nature ou de par leur contexte doivent être communiqués; cependant, ils ne doivent être pris en considération dans l'opinion d'audit qu'à titre exceptionnel, sur décision de la Cour.

2.2.6 Documenter l'importance relative

L'auditeur **doit** documenter les seuils de signification ainsi que les modifications qui leur sont apportées en cours d'audit.

2.3 DÉTECTION ET ÉVALUATION DES RISQUES PAR LA CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT, Y COMPRIS DU MODÈLE D'ASSURANCE DE LA COUR

<p>ISSAI 1315 [ISA 315]</p> <p><i>L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques que l'entité auditée n'atteigne pas ses objectifs¹³, et de fournir ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit. Ces risques sont identifiés et évalués par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> 2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques 2.3.2 Connaissance de l'entité et de son environnement 2.3.3 Détection et évaluation du risque inhérent 2.3.4 Le contrôle interne de l'entité 2.3.5 Connaissance du contrôle interne de l'entité 2.3.6 Détection et évaluation du risque de non-contrôle 2.3.7 Détermination du risque de non-détection 2.3.8 Modèle d'assurance 2.3.9 Documentation
--	--

2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques

Définition de l'assurance et du risque d'audit

Les auditeurs ne peuvent collecter des informations probantes visant à avoir l'assurance ou la certitude absolue (100 %) de détecter tous les écarts significatifs, car cela n'est ni réalisable dans la pratique, ni rentable. Au lieu de cela, ils font en sorte de garantir que leurs conclusions et opinions reposent sur une assurance raisonnable, découlant des travaux d'audit.

Risque d'audit généralement de 5 % pour une assurance raisonnable

Le risque d'audit est le contraire de l'assurance. Il s'agit du risque que l'auditeur est prêt à accepter de parvenir à une conclusion erronée. Dans la pratique, le risque d'audit est inévitable. La politique de la Cour consiste

¹³ En fonction du type d'audit, les objectifs pertinents peuvent concerner la fiabilité des comptes, la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables ou le bon fonctionnement des systèmes.

donc à adopter *normalement* un risque d'audit de 5 % pour les audits fournissant une assurance raisonnable. C'est pourquoi le degré d'assurance (DA) est: $100 - RA$ (risque d'audit) = 95 %.

Composantes du risque d'audit

Les différentes composantes du risque d'audit sont:

- le risque inhérent, qui se rapporte à la nature de l'entité;
- le risque de non-contrôle, qui concerne les contrôles de l'entité;
- le risque de non-détection - le risque que l'auditeur ne décèle pas certains écarts.

L'évaluation des risques est une question de *jugement* plutôt qu'une mesure précise. Le niveau attribué à chaque composante est estimé par l'auditeur sur la base de son jugement professionnel, étayé par les procédures décrites ci-après.

Modèle de risque d'audit

Comme cela est indiqué ci-après, le modèle de risque d'audit aide l'auditeur à déterminer l'ampleur des travaux d'audit qu'il est nécessaire d'effectuer pour atteindre le degré d'assurance souhaité pour ses conclusions.

$$\text{Risque d'audit (RA)} = \text{risque inhérent (RI)} \times \text{risque de non-contrôle (RNC)} \times \text{risque de non-détection (RND)}$$

Équation équilibrée

Cette équation doit toujours être équilibrée. Plus un auditeur estime que le niveau de risque inhérent et/ou de non-contrôle sera élevé, plus le risque de non-détection sera faible. Il faut donc davantage de vérifications de détail (augmentation de la taille d'échantillon). De même, plus l'auditeur estime que le risque inhérent combiné au risque de non-contrôle sera faible, plus le risque de non-détection sera élevé. En l'occurrence, cela requiert un nombre moins élevé de contrôles de substance et davantage de travaux relatifs aux systèmes. Il faudra tester un plus grand nombre de systèmes et de contrôles, car les hypothèses formulées lors de la phase de planification doivent être vérifiées et les travaux relatifs aux systèmes contribuent également à l'assurance générale. Le risque de fraude est à la fois un élément de risque inhérent et un élément de risque de non-contrôle.

Le risque d'audit **doit** être pris en compte lors:

- de la planification de l'audit, notamment pour la définition des procédures d'audit;
- de la mise en œuvre des procédures d'audit;
- de l'évaluation des résultats des tests d'audit qui ont été réalisés.

Les procédures de détection et d'évaluation des risques

Pour détecter et évaluer le risque que l'entité n'atteigne pas ses objectifs en ce qui concerne la fiabilité et la conformité, et ainsi contribuer à concevoir les procédures d'audit à mettre en œuvre, l'auditeur **doit** appliquer des

procédures d'évaluation des risques à un stade aussi précoce que possible, en se fondant sur différentes sources d'informations, comme cela est illustré dans le tableau 2 ci-après.

incluent le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité

Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité peut constituer une source d'informations. Par exemple, à la Commission européenne, le plan de gestion annuel (PGA) fait état des risques majeurs détectés pour la direction générale (DG) concernée, et le rapport annuel d'activité (RAA) donne une vue d'ensemble des risques majeurs constatés et de leur incidence sur la réalisation des objectifs de la DG. Cependant, l'auditeur **doit** faire preuve d'esprit critique, dans la mesure où les risques détectés par l'entité auditée peuvent ne pas refléter ceux qui sont importants dans le cadre de l'audit, et ces informations peuvent être influencées par un parti pris.

Tableau 2 – Procédures d'évaluation des risques

Procédures d'évaluation des risques	Sources d'information
<p><i>Analyse</i> des corrélations dans et entre les informations financières et non financières, par l'étude des corrélations plausibles, y compris des tendances et des ratios. Il s'agit, par exemple, de la comparaison des informations concrètes avec le budget, du revenu des licences par rapport au nombre des licences et des droits d'importation par rapport aux données relatives aux importations physiques.</p>	<p>Informations financières et non financières, visant à fournir une première indication générale des corrélations inhabituelles ou inattendues.</p>
<p><i>L'inspection</i> consiste en l'examen d'enregistrements ou de documents, de source interne ou externe, sur support papier, électronique ou autre, ou en l'examen d'immobilisations corporelles.</p>	<p>Visite des locaux et des sites de l'entité</p>
	<p>Inspection de documents internes - PGA, enregistrements et manuels</p>
	<p>Autres informations - budget de l'entité auditée; rapport annuel d'activité</p>
	<p>Informations externes - revues économiques; publications réglementaires et financières</p> <p>Constatations résultant d'audits précédemment réalisés par la Cour, le service d'audit interne (SAI), les structures d'audit interne, les institutions supérieures de contrôle (ISC) ou l'Office de lutte antifraude de la Commission (OLAF)</p>
<p><i>L'observation</i> consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par des tiers. Cette méthode fournit des informations sur l'exécution du processus ou de la procédure, mais elle ne porte que sur le moment où l'observation a lieu.</p>	<p>Observation de la réalisation des activités et des opérations de l'entité</p>

La <i>demande d'informations</i> consiste à se procurer des informations auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité auditée.	Les personnes responsables de la gouvernance ¹⁴ , la direction ainsi que d'autres personnes au sein de l'entité
--	--

Les procédures d'évaluation des risques sont utilisées pour acquérir une connaissance des éléments suivants, chacun d'eux étant examinés ci-après:

- l'entité et son environnement, afin de détecter les *risques inhérents* pour le domaine audité, y compris les risques concernant les parties liées et la fraude;
- le dispositif de contrôle interne à chaque niveau pertinent (Commission, État membre, intermédiaire, bénéficiaire), pour contribuer à détecter les *risques de non-contrôle*.¹⁵

2.3.2 Connaissance de l'entité et de son environnement

Connaître les activités de l'entité

Les auditeurs acquièrent une connaissance de l'entité de manière à disposer d'une base de référence pour planifier et réaliser la mission et exercer un jugement professionnel pertinent.

pour parvenir à une conclusion sur les objectifs d'audit

La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de ses opérations **doit** être axée sur les éléments permettant de formuler une conclusion sur les objectifs d'audit. Il doit normalement acquérir une connaissance des éléments suivants:

- le *cadre légal* - fondement juridique de l'activité et dispositions applicables du règlement financier, des modalités d'exécution et d'autres règles et règlements;
- l'*organisation générale et la gouvernance* de l'activité/l'entité auditée, y compris la structure opérationnelle, les ressources et les dispositions adoptées en matière de gestion;
- les *procédures liées à l'activité* - la politique concernée, les objectifs et les stratégies, les sites et les types/volume/valeurs des programmes/projets;

¹⁴ Dans le présent manuel, les expressions «personnes constituant le gouvernement d'entreprise» (utilisée dans les normes ISA) et «personnes responsables de la gouvernance» (utilisée par la Cour et dans les normes ISSAI) sont synonymes.

¹⁵ Il convient de distinguer l'évaluation préliminaire du risque de non-contrôle de l'évaluation en profondeur des contrôles internes qui s'avérera nécessaire si des tests des contrôles sont entrepris dans le cadre de la stratégie d'audit générale.

- les *risques liés à l'activité* concernant les objectifs et les stratégies de l'entité susceptibles d'entraîner des écarts significatifs. Il faut pour cela une connaissance des relations et des opérations de l'entité avec les parties liées (par exemple, obtenir de la direction le nom des parties liées, la nature de leurs relations et des informations sur toute opération entreprise avec ces parties au cours de la période considérée);
- les *moyens pour mesurer la performance* – une connaissance de ces moyens (par exemple, les indicateurs de performance et l'analyse des variances) permet à l'auditeur de déterminer si les pressions visant à atteindre les objectifs de performance sont susceptibles de conduire à des actions de la direction pouvant accroître le risque d'anomalies ou d'irrégularités significatives.

Connaissance de la méthode de gestion applicable

Tandis que la Commission est responsable de l'exécution globale du budget (article 317 du TFUE), le règlement financier¹⁶ prévoit trois méthodes de gestion différentes en matière d'exécution du budget. À chaque méthode est associée une répartition différente des rôles et des responsabilités en matière d'exécution budgétaire, ce dont l'auditeur **doit** tenir compte au moment de planifier et d'effectuer un audit, ainsi que d'en rendre compte.

- *Gestion centralisée*. Principalement utilisée dans le domaine des actions extérieures, des politiques internes et des dépenses de fonctionnement, cette méthode implique une gestion directe, qui relève de la compétence des directions générales de la Commission, ou une gestion indirecte, lorsque la Commission confie l'exécution du budget à des agences de l'Union et à des organismes du secteur public ou privé (politiques internes).
- *Gestion partagée ou décentralisée*. La gestion partagée consiste à déléguer des tâches d'exécution du budget aux États membres et concerne principalement les dépenses agricoles ou celles relatives aux actions structurelles, et les recettes. La gestion décentralisée consiste à déléguer des tâches d'exécution du budget aux pays bénéficiaires, comme c'est le cas pour les aides extérieures.

¹⁶ Article 53 du règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes (règlement (CE, Euratom) n° 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002) et ses modalités d'exécution (règlement (CE, Euratom) n° 2342/2002 de la Commission du 23 décembre 2002).

- *Gestion conjointe* avec des organisations internationales. Cette méthode consiste à déléguer des tâches d'exécution du budget à des organisations internationales, généralement dans le domaine des actions extérieures.

Connaissance des règlements spécifiques

Des règlements spécifiques existent pour chaque activité (par exemple, chaque domaine politique à la Commission) et définissent les conditions particulières liées au domaine d'activité concerné, y compris l'éventuel caractère pluriannuel des activités de l'UE. L'auditeur **doit** acquérir une bonne connaissance de ces règlements spécifiques au cours de la phase de planification.

2.3.3 Détection et évaluation du risque inhérent

Définition du risque inhérent

Le risque inhérent est le risque, lié à la *nature des activités, des opérations et des structures de gestion*, que des écarts se produisent qui, s'ils ne sont pas prévenus ou détectés et corrigés par les systèmes de contrôle interne, aboutiront à ce que les objectifs de l'entité, en termes de fiabilité et de légalité/régularité, ne seront pas atteints. Le risque inhérent est estimé par l'auditeur, sur la base de sa connaissance des activités de l'entité.

Élevé ou peu élevé

L'auditeur **doit** réaliser une évaluation préliminaire du risque inhérent au niveau global (par exemple pour ce qui concerne le domaine politique ou l'agence dans son ensemble) afin de déterminer les domaines à risque spécifiques à l'audit qu'il faut prendre en considération lors de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. L'auditeur peut estimer que le risque inhérent est élevé ou peu élevé. Les domaines où le risque inhérent est élevé sont ceux où il convient d'obtenir l'assurance que le risque de non-contrôle est adéquatement géré.

Risques significatifs

L'auditeur **doit** déterminer, parmi les risques inhérents détectés, ceux qui, selon son jugement, requièrent une attention particulière (appelés «risques significatifs»). Pour ces risques, l'auditeur **doit** acquérir une connaissance des contrôles internes correspondants. Si des contrôles appropriés n'ont pas été mis en place pour prévenir des risques significatifs, cette situation peut être révélatrice de l'existence de faiblesses majeures au niveau du contrôle interne de l'entité.

Les domaines présentant des risques significatifs peuvent inclure des opérations qui:

- sont complexes, inhabituelles, non courantes ou sortant du cadre normal de l'activité (moins susceptibles de faire l'objet de contrôles), ou

impliquent des tiers;

- font appel, pour leur évaluation, à un degré élevé de subjectivité (nécessitant des estimations et des hypothèses, ou un jugement professionnel de la part de la direction de l'entité auditée).
- comportent un risque de fraude.

Une liste des facteurs de risque inhérent figure à l'[annexe I](#).

2.3.4 Le contrôle interne de l'entité

Définition du contrôle interne¹⁷

Le contrôle interne est un processus intégré (à savoir un ensemble d'actions qui touchent à toutes les activités d'une entité), mis en œuvre par la direction et par le personnel d'une entité. Dans les normes internationales, l'expression «contrôle interne» est utilisée, tandis que dans le contexte de l'Union européenne, elle est remplacée par celle de «systèmes de contrôle et de surveillance». Le contrôle interne est conçu pour parer aux risques et fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'entité, des objectifs généraux suivants:

- respect des obligations de rendre compte;
- conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables;
- protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages;
- exécution d'opérations éthiques, économiques, efficaces et efficaces de façon ordonnée.

Éléments du contrôle interne

Les systèmes de contrôle interne, y compris les systèmes informatiques, s'articulent autour de cinq éléments de contrôle interdépendants, comme indiqué ci-après.

¹⁷ Définition conforme aux lignes directrices de l'Intosai sur les normes de contrôle interne.

Tableau 3 – Éléments du contrôle interne

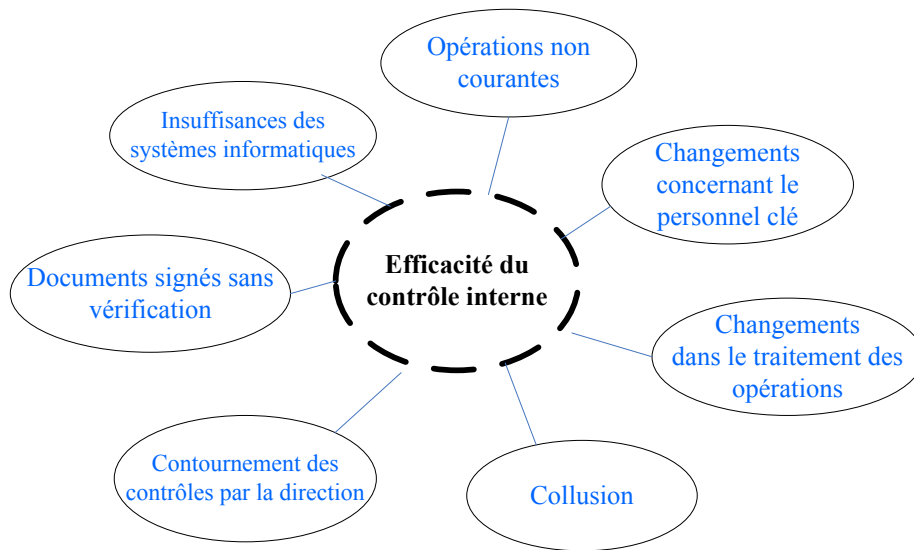
ÉLÉMENT DE CONTRÔLE	FINALITÉS
Environnement de contrôle	Permet d'arrêter la structure organisationnelle, les règles et les valeurs fondamentales de l'entité. Cela constitue un cadre approprié pour garantir la bonne gouvernance des ressources confiées à l'institution.
Évaluation des risques	Permet de détecter et d'analyser les risques internes et externes susceptibles d'entraver la réalisation des objectifs de l'entité. À la Commission, les <i>objectifs</i> de toutes les activités doivent être <i>spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés (SMART)</i> . Par ailleurs, le système comporte une analyse et une gestion des risques liés aux principales activités.
Activités de contrôle	Permettent de déterminer les politiques et les procédures spécifiques mises en œuvre par l'entité pour s'assurer que les risques mis en évidence sont gérés de manière appropriée; elles comportent une série d'activités telles que les procédures d'autorisation, les vérifications, la revue de la performance opérationnelle, le traitement des informations, les contrôles physiques et la séparation des tâches. Les activités de contrôle incluent des contrôles portant sur les relations et les opérations avec les parties liées.
Information et communication	Doivent constituer un cadre clair pour la réalisation des objectifs en matière d'information financière et de conformité; cet élément comprend le système comptable, les procédures et les documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés.
Suivi	Permet de garantir une évaluation continue de la performance; il comprend l'audit interne et l'évaluation, ainsi que l'examen annuel du contrôle interne.

L'auditeur **doit** acquérir une connaissance de ces éléments du contrôle.

Limites des contrôles internes

Lors de l'évaluation et des tests des contrôles, l'auditeur **doit** soigneusement tenir compte des limites inhérentes aux contrôles internes, ainsi que du rapport coût/efficacité des tests des contrôles. Les contrôles internes ne peuvent fournir qu'une assurance *raisonnable* quant à la réalisation des objectifs de contrôle. De plus, les informations probantes ne peuvent pas être obtenues exclusivement à partir des contrôles internes, dans la mesure où les limites inhérentes ci-après peuvent en affecter l'efficacité.

Figure 3 – Exemples de limites de l'efficacité du contrôle interne



En réalisant les tests des contrôles, l'auditeur cherche à obtenir des preuves concrètes de l'existence de contrôles clés (les contrôles destinés à prévenir ou à détecter puis à corriger un écart significatif) et de leur fonctionnement cohérent, continu et efficace. Mais les éléments obtenus sont souvent d'une valeur probante faible ou négative (par exemple, la signature requise fait défaut), et non d'une valeur convaincante et positive (c'est-à-dire attestant que le contrôle a effectivement eu lieu).

2.3.5 Connaissance du contrôle interne de l'entité

Objectifs de l'auditeur lorsqu'il veut connaître le système de contrôle interne

Les objectifs de l'auditeur, lorsqu'il étudie le système de contrôle interne et en réalise une évaluation préliminaire, **doivent** être définis dès le départ. Ces objectifs peuvent consister à :

- *contribuer à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.* L'auditeur sera à même de limiter le nombre de vérifications de détail si les contrôles clés sont conçus de manière appropriée et s'ils ont fonctionné de manière continue et efficace tout au long de la période considérée. Dans le cadre de cette approche par l'analyse des systèmes, l'auditeur s'efforce d'obtenir un certain degré de confiance à partir du système de contrôle interne de l'entité et peut ainsi réduire le degré de confiance que doivent fournir les vérifications de détail;
- *apprécier dans quelle mesure des améliorations sont apportées aux systèmes de contrôle interne d'une année à l'autre.* De cette manière, des informations en retour peuvent être fournies à la direction de l'entité auditée et à l'autorité de décharge, par exemple les conclusions concernant

l'efficacité du contrôle interne, ce qui permet à la Cour d'accomplir sa mission, qui est de contribuer à l'amélioration de la gestion financière des fonds de l'UE;

- *parvenir à des conclusions sur l'efficacité d'un système de contrôle interne*, lorsque c'est l'objectif spécifique de l'audit, par exemple pour certaines tâches d'audit sélectionnées ou pour rendre compte de l'efficacité du contrôle interne également dans le contexte de la DAS.

Pendant la phase de planification, indépendamment de son objectif de détection et d'évaluation des contrôles internes, l'auditeur:

- évalue la conception* des contrôles internes pertinents par rapport à l'audit, en examinant si ces contrôles, seuls ou combinés avec d'autres, peuvent prévenir efficacement les écarts, ou les détecter et les corriger.
- détermine si les contrôles ont été mis en œuvre* (c'est-à-dire s'ils existent et si l'entité auditée les applique).

Évaluer la conception des contrôles et déterminer s'ils sont mis en œuvre

Tests de cheminement

L'auditeur examine la façon dont un contrôle est conçu afin de déterminer s'il doit en vérifier la mise en œuvre. Afin de comprendre et de confirmer le fonctionnement d'un contrôle, il effectue des «*tests de cheminement*» sur un nombre restreint d'opérations (trois au maximum). La connaissance des contrôles mis en place dans une entité **ne doit pas** être considérée comme un test de l'efficacité opérationnelle de ces derniers; ces tests sont effectués pendant la phase d'examen.

L'accent est mis sur les contrôles clés pertinents

Seuls les contrôles qui sont pertinents par rapport à l'objectif d'audit **doivent** être pris en compte. Le fait de déterminer si un contrôle, exécuté seul ou en association avec d'autres, est pertinent, relève du jugement professionnel de l'auditeur. De plus, **il faut** que l'auditeur se demande quels contrôles doivent être considérés comme des contrôles clés. Le nombre de contrôles clés à sélectionner en vue de réaliser des tests est le strict minimum nécessaire pour garantir que tous les risques pertinents sont couverts.

Les facteurs pertinents peuvent notamment concerner:

- l'importance relative;
- l'importance du risque correspondant;
- la taille de l'entité;
- la nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat;
- la diversité et la complexité des opérations de l'entité;

- les obligations légales et réglementaires applicables;
- les circonstances et la composante concernée du contrôle interne;
- la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services;
- le fait de savoir si, et comment, un contrôle spécifique, seul ou combiné avec d'autres, permet de prévenir, ou de détecter et de corriger une anomalie significative.

Approche descendante

Pour garantir le caractère économique, l'efficacité et l'efficacité de l'audit, l'approche d'audit **doit** s'appuyer sur des contrôles au niveau le plus élevé où ils sont considérés comme efficaces pour l'audit («approche descendante»). Dans le contexte de l'UE, des contrôles existent à plusieurs niveaux:

- *les contrôles de la Commission*: le suivi ou les contrôles de surveillance mis en place par la Commission sont susceptibles de présenter un niveau élevé d'agrégation et un faible niveau de détail, l'accent étant mis sur le relevé des exceptions;
- *les contrôles des États membres*: ces contrôles sont effectués à un niveau de détail plus élevé, et peuvent inclure le contrôle budgétaire, l'analyse des variances et le suivi de l'exécution;
- *les contrôles effectués par l'organisme payeur, ou par l'autorité de gestion, de certification ou d'audit*: les contrôles reposent sur des procédures détaillées concernant des opérations individuelles ou de petits groupes d'opérations, y compris les contrôles portant sur le traitement de l'information.

Contrôles manuels ou automatisés

L'utilisation d'éléments manuels ou automatisés dans le contrôle interne a une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées. Afin d'acquérir une connaissance du contrôle interne, l'auditeur **doit** se demander si l'entité a répondu de manière adéquate aux risques résultant de l'utilisation de systèmes informatiques (traitement incorrect des données, accès et changements non autorisés, perte potentielle de données) ou de systèmes manuels (les contrôles peuvent être contournés ou omis, de simples erreurs et des fautes peuvent se produire) en définissant des contrôles effectifs.

2.3.6 Détection et évaluation du risque de non-contrôle

Définition du risque de non-contrôle

Le risque de non-contrôle est le risque que le dispositif de contrôle interne ne permette pas de prévenir des écarts significatifs, ou de les détecter et

Contrôles compensateurs

de les corriger à temps. Le risque de non-contrôle est *évalué par l'auditeur*, sur la base de son évaluation du contrôle interne de l'entité. Si le risque de non-contrôle est susceptible d'être élevé, l'auditeur **doit** obtenir l'assurance requise principalement à partir de vérifications de détail, puisqu'il n'est pas possible de s'appuyer sur les contrôles internes.

Pour l'évaluation préliminaire du risque de non-contrôle, il faut que l'auditeur tienne compte des cinq composantes du contrôle interne (voir [annexe II](#) pour de plus amples détails). Cependant, la première question que l'auditeur doit se poser est celle de savoir si, et de quelle manière, un contrôle particulier permet de prévenir, ou de détecter et de corriger des écarts, plutôt que de se demander selon quelle composante particulière il doit être classé. Si un contrôle attendu n'existe pas, les auditeurs **doivent** vérifier si des *contrôles compensateurs* susceptibles d'avoir le même effet sont en place. À l'issue de l'évaluation, l'auditeur peut considérer que le risque de non-contrôle est *faible, moyen ou élevé*, comme le montre le tableau ci-après.

Tableau 4 – Évaluation des contrôles internes et risque de non-contrôle associé

État du contrôle interne	Risque de non-contrôle	Description
Excellent	Faible	Lorsque des informations sont disponibles grâce à des audits récents dans le même domaine, qui indiquent que le contrôle interne est excellent tant en ce qui concerne sa conception que sa mise en œuvre.
Bon	Moyen	Le contrôle interne semble exister et être bien conçu et est susceptible de fonctionner de manière efficace et continue tout au long de la période considérée.
Faible	Élevé	Le contrôle interne est inexistant, mal conçu ou sa mise en œuvre laisse à désirer.

Système informatique

Outre l'évaluation du risque de non-contrôle pour tous les risques significatifs, l'auditeur **doit** également examiner les systèmes de contrôle de l'entité relatifs aux risques pour lesquels il considère qu'il n'est ni possible ni réaliste de réduire le risque à un niveau acceptable en s'appuyant uniquement sur des contrôles de substance. C'est le cas, par exemple, si le système d'information d'une entité permet un traitement hautement automatisé ne nécessitant qu'une intervention manuelle minimale; seuls une évaluation et des tests des contrôles portant sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations fourniront des éléments probants suffisants et appropriés.

L'évaluation d'ensemble du risque de non-contrôle ne **doit** pas être meilleure que celle de l'environnement de contrôle, car même d'«excellentes» procédures de contrôle peuvent être affaiblies par un mauvais environnement de contrôle.

Tests des contrôles

Les auditeurs **doivent** concevoir et réaliser des tests des contrôles si:

- a) leur évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'ils envisagent de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance);
- b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Conclusion relative à la conception du système

L'auditeur peut alors, sur la base de son évaluation des contrôles clés pertinents de haut niveau, aboutir à des conclusions d'ensemble relatives à la conception du système. S'il conclut que le contrôle interne est bien conçu, en pensant qu'il a fonctionné de manière continue et efficace tout au long de la période considérée, et qu'il a l'intention de s'appuyer sur celui-ci, il **doit** concevoir des tests des contrôles ([voir chapitre 2.5](#)) et les exécuter afin de confirmer leur fonctionnement ([voir chapitre 3.2](#)). L'auditeur n'est pas tenu de tester des contrôles qui sont mal conçus, dans la mesure où il ne pourra pas se fonder sur ces derniers.

2.3.7 Détermination du risque de non-détection

Le niveau de risque de non-détection contribue à déterminer les procédures d'audit

Le risque de non-détection, qui relève de l'auditeur, est le risque que ce dernier ne détecte pas un écart qui n'a pas été corrigé par les contrôles internes de l'organisation. En se fondant sur le niveau de risque d'audit acceptable et sur une évaluation du risque de non-contrôle et du risque inhérent de l'entité, l'auditeur détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour atteindre le niveau de risque de non-détection qu'il est disposé à accepter. Par exemple:

- si un risque d'audit plus faible est requis, le risque de non-détection peut être réduit en exécutant davantage de contrôles de substance, ce qui offre une plus grande probabilité que l'auditeur détecte des anomalies ou irrégularités significatives;
- si l'auditeur envisage de s'appuyer sur le système de contrôle interne, des tests des contrôles doivent être réalisés. Si le contrôle ne fonctionne

pas comme prévu (augmentant de ce fait le risque de non-contrôle), le risque de non-détection doit être réduit, ce qui nécessite un plus grand nombre de contrôles de substance.

2.3.8 Modèle d'assurance

La Cour applique un modèle d'assurance indiquant le degré de confiance atteint (à atteindre) à partir des deux principales sources de la DAS, à savoir les systèmes de contrôle et de surveillance et les vérifications de détail¹⁸.

De plus, la Cour peut étayer ses audits de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes au moyen d'informations probantes supplémentaires qui proviennent de deux sources:

- les rapports annuels d'activité (RAA) et les déclarations des directeurs généraux, qui constituent les déclarations écrites de la direction. Compte tenu de l'importance de la conformité dans le contexte de l'UE, l'auditeur analyse les déclarations fournies chaque année par les directeurs généraux sur l'exercice de leurs responsabilités en matière de légalité et de régularité des opérations, notamment dans les domaines où l'auditeur ne dispose pas d'informations probantes directes;
- les travaux d'autres auditeurs. Il s'agit d'audits externes réalisés par d'autres auditeurs, comme l'institution supérieure de contrôle de l'État membre concerné ou les organismes de certification de l'État membre.

Le point de départ est l'appréciation du risque inhérent (élevé ou peu élevé) et l'évaluation préliminaire des systèmes de contrôle et de surveillance (faibles, bons ou excellents), afin d'estimer le degré de confiance qu'il est possible de tirer de ces derniers. Le niveau des vérifications de détail permettant d'obtenir le degré de confiance résiduel doit être déterminé sur la base des résultats obtenus.

Le degré de confiance communément utilisé dans le cadre des tests d'audit étant de 95 %, la nature et l'étendue des tests d'audit prévus varieront en fonction de l'évaluation, par l'auditeur, du risque inhérent et du risque de non-contrôle: il s'agit de l'évaluation combinée du risque.

Évaluation combinée du risque

¹⁸ Le modèle d'assurance de la Cour s'inspire du modèle de risque d'audit, en prenant dûment en considération les particularités de l'environnement d'audit de l'institution.

Valeurs attribuées aux différents risques

Le tableau ci-après montre les éléments du modèle de risque d'audit, ainsi que les types de tests d'audit correspondants à effectuer. Des valeurs sont attribuées au risque inhérent évalué (peu élevé = 0,6 et élevé = 1,0) et au risque de non-contrôle évalué (faible = 0,15; moyen = 0,25 et élevé = 1,0). Le risque d'audit de la Cour étant fixé à 5 %, et l'auditeur estimant le risque inhérent et le risque de non-contrôle, le risque de non-détection est calculé en utilisant l'équation de risque d'audit $RND = RA / (RI \times RNC)$.

Tableau 5 – Modèle d'assurance

<i>Risque inhérent (RI) évalué</i>	<i>Évaluation des systèmes de contrôle interne</i>	<i>Assurance obtenue à partir de l'évaluation combinée du risque</i>	<i>Niveau résiduel de vérifications de détail à effectuer</i>	<i>Degré de confiance minimal à obtenir à partir des vérifications de détail (en %)</i>	<i>Taille minimale de l'échantillon correspondant</i>
Peu élevé	Excellents	Assurance résultant des contrôles élevée	Minimaux	45	30
	Bons	Assurance résultant des contrôles moyenne	Normaux	67	55
	Faibles ou contrôles non testés	Assurance résultant des contrôles faible	Ciblés	92	125
Élevé	Excellents	Assurance résultant des contrôles élevée	Normaux	67	55
	Bons	Assurance résultant des contrôles moyenne	Normaux	80	80
	Faibles ou contrôles non testés	Assurance résultant des contrôles faible	Ciblés	95	150

Par exemple, dans le meilleur des cas (RI = 0,6 et RNC = 0,15), avec un risque d'audit fixé à 0,05, le risque de non-détection est de 0,55 (0,05 / 0,6 x 0,15). Par définition, le degré de confiance à obtenir à partir des vérifications de détail correspond à 45 % (1 - 0,55).

1) Il incombe à l'auditeur de décider si les travaux effectués et les résultats obtenus dans le cadre de l'évaluation globale des systèmes de contrôle et de surveillance ainsi que des vérifications de détail sont suffisants pour atteindre le degré de confiance requis dans le contexte de l'audit en question. Le présent tableau **doit** être utilisé à titre indicatif. En cas de difficulté pour effectuer l'ensemble des travaux d'audit nécessaires et atteindre le degré de confiance de 95 %, il faut soit obtenir plus d'informations probantes par d'autres moyens (comme par exemple l'utilisation des résultats des vérifications de détail et des évaluations des systèmes effectuées par les services de la Commission, les États membres et/ou d'autres auditeurs), soit limiter le champ de la conclusion d'audit.

2) Le tableau est fondé sur l'hypothèse que les échantillons ont été sélectionnés de manière aléatoire. En cas d'application d'une méthode d'échantillonnage en deux phases, il **convient** d'accroître la taille de l'échantillon de 20 % afin de compenser l'augmentation du risque d'échantillonnage (c'est-à-dire le risque que les opérations n'ont pas toutes la même probabilité de faire partie de l'échantillon de la seconde phase).

3) La taille de l'échantillon est arrondie au multiple de 5 le plus proche.

Définitions:

Vérifications de détail minimales: des tests des contrôles sont réalisés, plus un nombre limité de vérifications de détail. Un certain nombre de vérifications de détail **doivent** être effectuées systématiquement, en raison i) du risque de collusion, de contournement des contrôles par la direction, etc.) et ii) du fait que les normes ISA/ISSAI prévoient que *tous les comptes significatifs doivent être testés*. Il convient de souligner que ces contrôles **doivent** être testés si l'auditeur veut en tirer un certain degré de confiance.

Vérifications de détail normales: des tests des contrôles sont réalisés, ainsi qu'un nombre relativement important de vérifications de détail, car le degré de confiance requis est en grande partie obtenu à partir de ces dernières.

Vérifications de détail ciblées: le degré de confiance requis est en grande partie obtenu sur la base des vérifications de détail. Il convient de noter que certains tests des contrôles peuvent être réalisés afin de fournir des informations en retour à la direction de l'entité sur les faiblesses des contrôles.

Degré de confiance: probabilité que le taux d'erreur affectant la population se situe dans une certaine fourchette (intervalle de confiance).

Degré d'assurance: $DA = 100 - RA$, RA désignant le risque d'audit, que la Cour a fixé à 5 %. Si l'assurance n'est obtenue qu'à partir de vérifications de détail, le degré de confiance doit être fixé à 95 %. En l'occurrence, le degré de confiance équivaut au degré d'assurance.

2.3.9 Documentation

L'auditeur **doit** documenter les éléments clés des connaissances qu'il a acquises concernant l'environnement de l'entité, ses systèmes de contrôle interne, ainsi que les risques évalués.

2.4 EXAMEN DU CARACTÈRE SUFFISANT, PERTINENT ET FIABLE DES INFORMATIONS PROBANTES

ISSAI 1500
[ISA 500]

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables.

- 2.4.1 En quoi consistent les informations probantes?
- 2.4.2 Caractère suffisant des informations probantes
- 2.4.3 Pertinence des informations probantes
- 2.4.4 Fiabilité des informations probantes
- 2.4.5 Corroboration ou triangulation des informations probantes
- 2.4.6 Sources des informations probantes
- 2.4.7 Nature des informations probantes
- 2.4.8 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes
- 2.4.9 Accès aux informations probantes
- 2.4.10 Confidentialité des informations probantes
- 2.4.11 Documentation des informations probantes

2.4.1 En quoi consistent les informations probantes?

Informations nécessaires pour parvenir à des conclusions

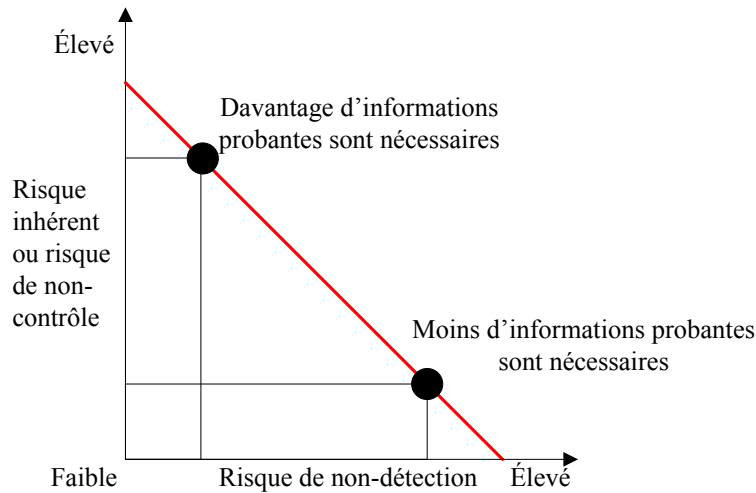
Les informations probantes désignent l'ensemble des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions et, le cas échéant, formuler une opinion d'audit. Les auditeurs n'examinent généralement pas toutes les informations disponibles. Cela serait difficilement réalisable, trop coûteux et inutile, dans la mesure où il est généralement possible d'aboutir à des conclusions ou à une opinion en utilisant des échantillons et d'autres moyens de sélectionner des éléments à tester. Par ailleurs, les informations probantes disponibles sont en général de nature plus persuasive (c'est-à-dire qu'elles orientent l'auditeur dans une direction particulière) que concluante (donnant une réponse définitive).

Exercer le jugement professionnel et l'esprit critique

L'audit **doit** être planifié et exécuté de manière à ce que les informations probantes obtenues soient suffisantes, pertinentes et fiables pour étayer les conclusions et, le cas échéant, l'opinion d'audit. Les caractères suffisant, pertinent et fiable sont interdépendants et s'appliquent aux informations probantes tirées des contrôles de substance et des tests des contrôles. En évaluant les informations probantes correspondant à ces qualités, l'auditeur exerce son *jugement professionnel* et fait preuve d'*esprit critique*. Plus l'évaluation du risque par l'auditeur est élevée, plus les informations probantes qu'il **doit** obtenir à partir des contrôles de substance¹⁹ se doivent d'être suffisantes, fiables et pertinentes.

¹⁹ Voir le modèle d'assurance au [chapitre 2.3.8](#).

Figure 4 – Lien entre les éléments du risque d'audit et les informations probantes requises



Il existe une relation inverse entre le risque de non-détection et le niveau combiné du risque inhérent et du risque de non-contrôle. Par exemple, lorsque les risques inhérent et de non-contrôle sont élevés, les niveaux acceptables des risques de non-détection doivent être faibles afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. En revanche, lorsque les risques inhérent et de non-contrôle sont faibles, l'auditeur peut accepter un risque de non-détection plus élevé tout en réduisant le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

2.4.2 Caractère suffisant des informations probantes

Le caractère suffisant concerne la *quantité* d'informations probantes - les auditeurs **doivent** collecter suffisamment d'informations pour pouvoir étayer leurs conclusions au regard des objectifs de l'audit.

La quantité est influencée par le risque et la qualité

Il n'existe pas de formule pour exprimer en termes absolus la quantité d'informations probantes nécessaire pour que ces dernières soient considérées comme suffisantes. Cependant, la quantité nécessaire dépend du *degré de risque* et de la *qualité* de ces informations - la quantité requise sera d'autant moindre que la qualité sera meilleure.

2.4.3 Pertinence des informations probantes

Permet de conclure par rapport à un objectif

La pertinence a trait au lien logique avec, ou à l'incidence sur, l'objectif de la procédure d'audit. Pour que les informations probantes soient considérées comme étant pertinentes, elles **doivent** contribuer à répondre à l'assertion ou à l'objectif d'audit particulier. Pour être pertinentes, les informations probantes doivent s'appliquer à la période examinée; l'ensemble des informations probantes doit être représentatif de toute la période auditée.

2.4.4 Fiabilité des informations probantes

La fiabilité dépend de la source et de la nature des informations probantes

Les informations probantes sont *fiables* si elles satisfont aux conditions nécessaires de crédibilité. La fiabilité des informations probantes dépend de leur *source* - qu'elle soit interne ou externe à l'entité auditée - et de leur *nature* - physique, documentaire, orale ou analytique - ainsi que des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Tout en reconnaissant que des exceptions peuvent exister, il ressort des principes généraux suivants que les informations probantes sont plus fiables lorsqu'elles:

- sont de *source* externe *indépendante* de l'entité (par exemple, confirmation reçue d'un tiers), par rapport à celles d'origine interne;
- font l'objet de *contrôles efficaces*, si elles sont produites en interne;
- sont recueillies *directement par l'auditeur* (par exemple, observation de l'application d'un contrôle) plutôt qu'indirectement (par exemple, enquête sur l'application d'un contrôle);
- existent sous la *forme de documents* (sur support papier, électronique ou autre) plutôt que sous la forme de déclarations verbales;
- sont fournies sous la forme de *documents originaux* et non de photocopies ou de télécopies.

Généralisations

2.4.5 Corroboration ou triangulation des informations probantes

Degré de confiance supérieur

Les informations probantes possèdent une force de conviction supérieure, et fournissent un degré de confiance plus élevé, lorsqu'il est possible de recouper entre elles des informations probantes de sources et de nature différentes. Cette méthode est appelée corroboration ou triangulation. En outre, des informations probantes de sources diverses ou de natures différentes sont susceptibles d'indiquer qu'une information probante particulière n'est pas fiable. En revanche, l'absence de concordance entre des informations provenant de sources différentes **doit** inciter l'auditeur à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de résoudre ce problème et, ce faisant, de permettre que ces informations soient utilisées en tant qu'informations probantes.

2.4.6 Sources des informations probantes

Les informations probantes peuvent être obtenues de l'intérieur ou de l'extérieur de l'entité, ou peuvent être produites directement par l'auditeur.

Différentes sources **doivent** être utilisées pour réunir des informations probantes, et ce afin de les corroborer.

Tableau 6 – Sources des informations probantes

Source	Exemples d'informations probantes	Force probante	Considérations d'audit
Interne	Informations provenant de bases de données, documents et enregistrements produits par l'entité auditée	Faible, car possibilité de parti pris	L'exactitude et le caractère complet de ces informations doivent être évalués
Externe	Confirmations (de banques, etc.) Travaux d'autres auditeurs/experts	Plus élevée	L'indépendance du tiers
Auditeur	Analyse, contrôle arithmétique, demande d'informations, inspection et observation	La plus élevée	Les informations de base peuvent avoir été produites à l'intérieur de l'entité

2.4.7 Nature des informations probantes

Les informations probantes peuvent être physiques, documentaires, orales ou analytiques. Les procédures d'audit permettant d'obtenir ces informations et les éléments à prendre en considération sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 7 – Nature des informations probantes

Procédures d'audit permettant d'obtenir les informations probantes	Éléments à prendre en considération
<i>PHYSIQUES</i>	
Inspection ou observation directe des personnes, des biens ou des événements	Bien qu'elles constituent généralement le type d'informations probantes le plus convaincant, l'auditeur doit savoir que sa seule présence risque d'altérer la réalité.
<i>DOCUMENTAIRES</i>	
Examen de pièces ou de registres comptables, de manuels et de prises de position de la direction	Les informations utiles risquent de ne pas être toujours documentées; il faudra donc avoir recours à d'autres approches.
<i>ORALES</i>	
Enquête ou entretiens menés auprès des agents de l'entité auditée ou de tiers, documentés ou corroborés le cas échéant	L'auditeur ne considère que très rarement les informations recueillies lors d'entretiens comme fiables. (La fiabilité des informations probantes est accrue si ces dernières ont été recueillies directement par l'auditeur et non de manière indirecte ou par déduction, ou encore si elles existent sous forme de documents plutôt que sous forme de déclarations verbales.)
<i>ANALYTIQUES</i>	
Analyse par raisonnement, reclassement, contrôle arithmétique et comparaison	L'auditeur obtient de telles informations probantes en exerçant son jugement professionnel pour évaluer les éléments probants physiques, documentaires et oraux.

2.4.8 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

Les procédures d'audit, ou les combinaisons de procédures d'audit, peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques pendant la phase de planification, ou comme tests des contrôles ou comme contrôles de substance pendant la phase d'examen, en fonction du contexte dans lequel elles sont appliquées par l'auditeur.

Combinaison de procédures

Les informations probantes sont obtenues pendant la phase d'examen de l'audit par la mise en œuvre d'une combinaison de tests des contrôles, de tests de détail de corroboration et de procédures analytiques, ainsi que par l'utilisation d'informations probantes provenant d'autres sources, comme les prises de position de la direction et les travaux d'autres auditeurs. Bien que l'auditeur obtienne certaines informations probantes en testant les enregistrements (par exemple, contrôle arithmétique ou analyse), cette méthode seule ne permet pas d'obtenir des informations probantes suffisantes sur lesquelles fonder une conclusion d'audit, et d'autres procédures sont également utilisées, par exemple l'inspection, l'observation, la demande d'informations et la demande de confirmation.

au cours des phases de planification et d'examen

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

2.4.9 Accès aux informations probantes

Base juridique établissant le droit d'accès

Le TFUE²⁰ dispose que: *«tout document ou toute information nécessaire à l'accomplissement de la mission de la Cour des comptes est communiqué à celle-ci, sur sa demande, par les autres institutions de l'Union, par les organes ou organismes gérant des recettes ou des dépenses au nom de l'Union, par les personnes physiques ou morales bénéficiaires de versements provenant du budget et par les institutions de contrôle nationales ou, si celles-ci ne disposent pas des compétences nécessaires, par les services nationaux compétents»*. Il appartient à la Cour des comptes de déterminer les documents ou informations qu'elle juge nécessaires à cet égard.

Compte tenu de cette obligation juridique, il est très rare que l'accès aux documents ou aux informations requis ne soit pas accordé pour les besoins de l'audit.

²⁰ Article 287, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

2.4.10 Confidentialité des informations probantes

Les documents confidentiels **doivent** faire l'objet d'une attention particulière. L'auditeur ou l'un de ses supérieurs au niveau hiérarchique approprié discutera avec la direction de l'entité auditée de la meilleure façon d'utiliser les informations si les documents présentés par celle-ci sont classés comme confidentiels.

Les informations et les documents relatifs à des cas de fraude avérée ou soupçonnée **doivent** être traités avec une attention particulière.

2.4.11 Documentation des informations probantes

Les auditeurs **doivent** consigner de manière adéquate les éléments probants figurant dans leurs documents de travail dans le système électronique de support à l'audit de la Cour et sur copie papier, le cas échéant. Ces éléments incluent les travaux effectués, les constatations et les conclusions ainsi que le raisonnement sous-tendant les principales décisions. Les informations qui ne sont pas pertinentes par rapport aux travaux effectués ou aux conclusions formulées **ne doivent pas** être consignées.

2.5 CONCEPTION DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1330
[ISA 330]

L'auditeur a pour objectif de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

2.5.1 Éléments à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit

2.5.2 Contenu d'une procédure d'audit

2.5.3 Comment concevoir les procédures d'audit?

2.5.4 Conception des tests des contrôles – Nature, calendrier et étendue

2.5.5 Conception des contrôles de substance – Nature, calendrier et étendue

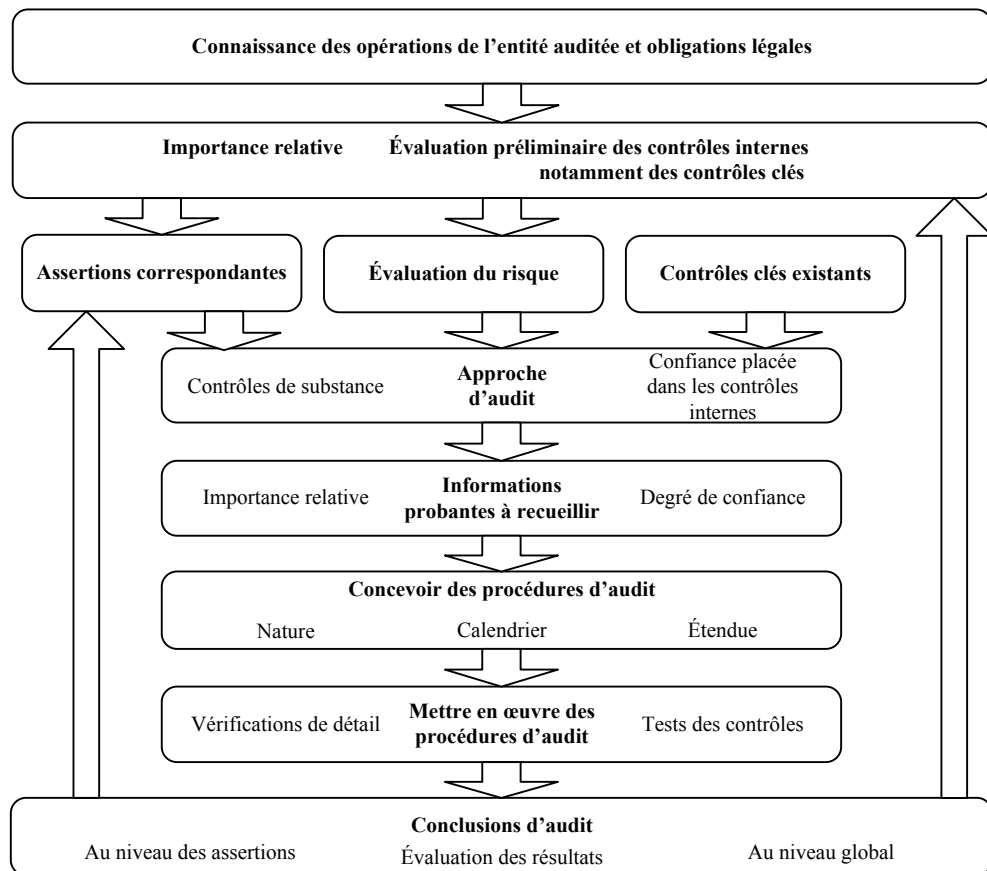
2.5.6 Échantillonnage d'audit et autres modes de sélection des éléments à tester

2.5.1 Éléments à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit

Importance relative et risque

Les procédures d'audit, qui visent à obtenir *l'assurance requise* de la *manière la plus rentable possible*, sont conçues à partir des connaissances acquises par l'auditeur et **doivent** prendre en compte certains aspects majeurs, par exemple l'importance relative et le risque, comme le montre la figure ci-après.

Figure 5 – Processus d'audit détaillé



Pourquoi concevoir des procédures d'audit?

Les procédures d'audit sont conçues par l'auditeur, sur la base de l'évaluation du risque, afin :

- i) de mettre en œuvre le *test d'audit approprié*, au moment opportun et sur la bonne période,
- ii) d'obtenir des *informations probantes* suffisantes, pertinentes et fiables;
- iii) de parvenir au degré de confiance approprié pour étayer ses *conclusions d'audit*.

2.5.2 Contenu d'une procédure d'audit

Une procédure d'audit **doit** comporter les éléments suivants:

1. l'(les) objectif(s) d'audit de la procédure et/ou du(des) test(s) d'audit;
2. le résultat qui est attendu de la procédure;
3. l'assertion, la règle, le règlement ou l'exigence à prendre en considération;
4. le risque évalué;
5. le(s) contrôle(s) clé(s) correspondant(s);
6. l'(les) étape(s) de l'audit: informations probantes à collecter, travaux à effectuer, type de procédure à utiliser (demande d'informations, réexécution, etc.), documents à obtenir, personnel à interroger, etc.;
7. la conclusion d'audit sur l'(les) objectif(s) du test ou, en cas de conclusion négative, d'autres tests possibles ou l'incidence sur l'approche d'audit et les procédures d'audit connexes.

2.5.3 Comment concevoir les procédures d'audit?

Lors de la conception des procédures d'audit, l'auditeur **doit** déterminer:

Approche d'audit et assurance

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

Procédures rentables

- | |
|--|
| <p>i) les informations probantes qui sont nécessaires (<i>l'approche d'audit</i>),</p> <p>ii) le <i>degré d'assurance</i> à obtenir des procédures d'audit,</p> <p>iii) comment et où obtenir les informations requises (<i>nature des procédures d'audit</i>),</p> <p>iv) quand obtenir les informations requises (<i>calendrier des procédures d'audit</i>),</p> <p>v) combien de tests sont nécessaires pour obtenir les informations requises (<i>étendue des procédures d'audit</i>),</p> <p>vi) comment concevoir des <i>procédures d'audit économiques, efficaces et efficaces</i>.</p> |
|--|

i) L'approche d'audit

L'approche d'audit peut consister en:

- *une approche fondée sur la confiance ou une approche par l'analyse des systèmes*: des tests des contrôles sont réalisés lorsque l'évaluation préliminaire a montré que les contrôles sont excellents ou bons, et sont étayés par des contrôles de substance;

- *une approche fondée sur les contrôles de substance*: des contrôles de substance sont mis en œuvre lorsque l'évaluation préliminaire révèle que les contrôles sont faibles, que les tests montrent que les contrôles n'ont pas été réalisés de manière continue et efficace pendant la période examinée ou que les contrôles (même s'ils sont considérés comme excellents ou bons) ne sont pas testés (par manque de ressources, de compétences, etc.).

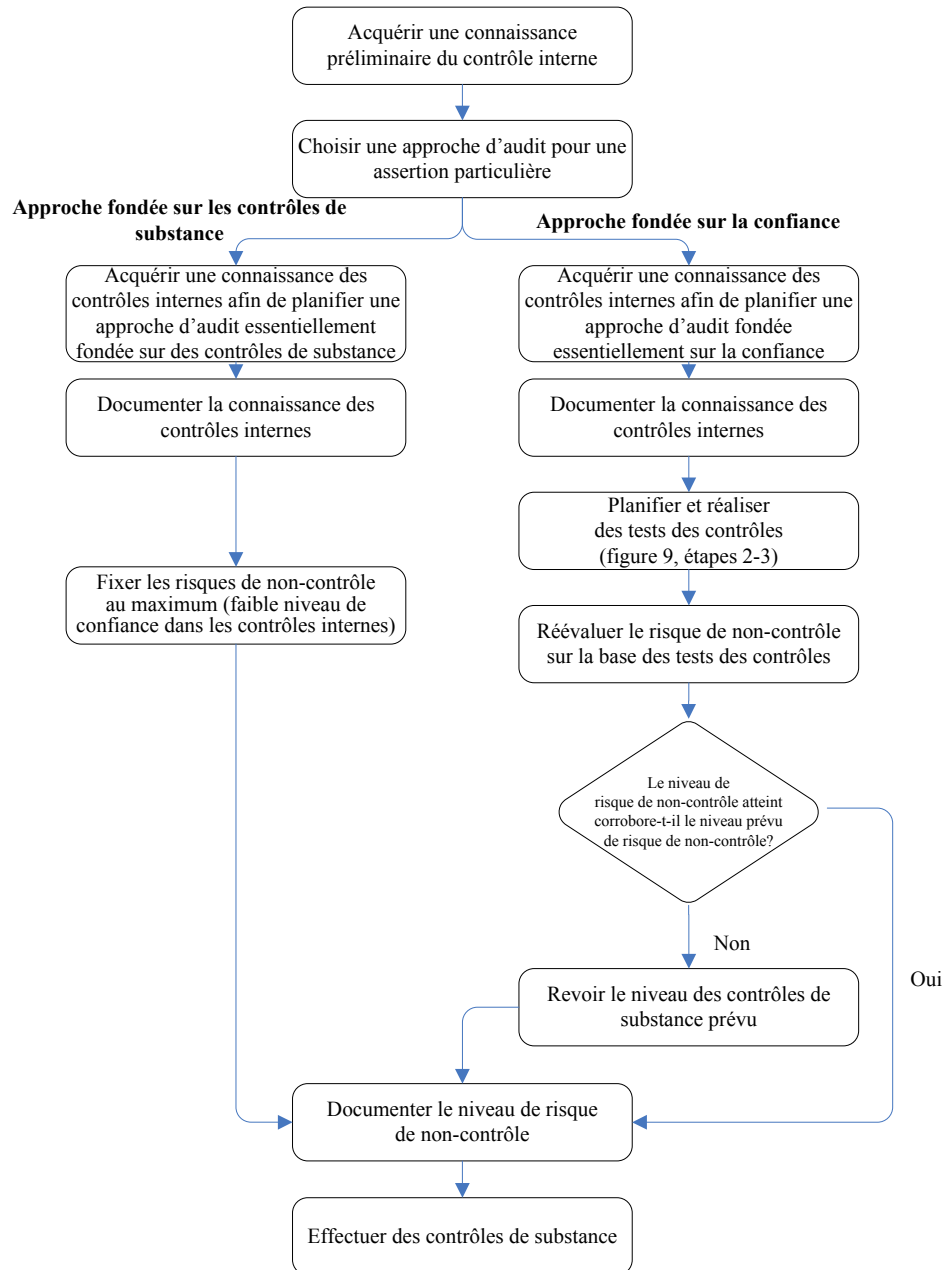
L'importance relative, conjointement avec l'évaluation des risques inhérents et l'évaluation préliminaire des contrôles internes effectuées par l'auditeur, permet d'adopter l'approche d'audit appropriée. La combinaison des résultats de l'évaluation du risque inhérent (élevé ou peu élevé) et de celle du contrôle interne (excellent, bon ou faible) permet de déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à concevoir et à mettre en œuvre (voir également le modèle d'assurance, [chapitre 2.3.8](#)). Dans la pratique, la Cour s'en remet essentiellement à ses tests directs des opérations.

Toujours mettre en œuvre un certain nombre de contrôles de substance

Quelle que soit l'approche d'audit sélectionnée, l'auditeur **doit** concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance. Même si le résultat de l'évaluation des contrôles est satisfaisant, certains contrôles de substance doivent être exécutés, en raison du risque de contournement des contrôles par la direction, de collusion, etc.

Ce processus peut être illustré de la façon ci-après.

Figure 6 – Points à prendre en considération concernant l'approche d'audit



ii) Le degré d'assurance à obtenir grâce aux procédures d'audit

L'assurance de 95 % généralement requise des tests d'audit de la Cour peut être tirée essentiellement des contrôles, ou essentiellement ou totalement des contrôles de substance, en fonction de l'évaluation, par l'auditeur, du risque inhérent et du risque de non-contrôle (voir modèle d'assurance, [chapitre 2.3.8](#)).

iii) La nature des procédures d'audit

La nature des procédures d'audit découle de:

- leur *objectif*: tests des contrôles ou contrôles de substance (y compris tests de détail et procédures analytiques);

- leur *type*, à savoir procédures analytiques, inspection, observation; demande d'informations (y compris demande de confirmation), contrôle arithmétique et réexécution.

L'auditeur sélectionne la procédure d'audit la plus appropriée pour réduire le risque d'audit évalué à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. L'auditeur **doit** exercer son *jugement professionnel* pour sélectionner les procédures, en tenant compte des objectifs du test (c'est-à-dire les assertions à couvrir – voir [chapitre 1.8](#)), la nature de la population, le risque évalué et le degré de confiance placé dans les contrôles internes.

iv) Le calendrier des procédures d'audit

Le calendrier définit le moment où les procédures d'audit sont mises en œuvre, ou la période ou la date sur lesquelles porteront les éléments probants à collecter. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de la mise en œuvre des procédures d'audit, il prend également en compte les points suivants:

- les contrôles internes appliqués;
- le moment où l'information pertinente est disponible;
- la nature du risque (par exemple séparation des exercices);
- les moments particuliers où le risque est accru, par exemple pics d'activité, absence du personnel clé, ou changements intervenus à ce niveau, mises à jour des systèmes, etc.

L'auditeur peut mettre en œuvre des contrôles de substance ou des tests des contrôles à une date ou période donnée (date intermédiaire) ou en fin de période. Certaines procédures d'audit ne peuvent être mises en œuvre qu'*à la fin de la période* ou *après cette date*, par exemple le rapprochement entre les états financiers et la comptabilité pour les audits de la fiabilité. Plus le risque est élevé, plus il est efficace d'appliquer des contrôles de substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure.

La mise en œuvre de procédures d'audit *avant la fin de la période* peut aider l'auditeur à déceler des questions importantes à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace pour y répondre. Lorsque l'auditeur met en œuvre des contrôles de substance ou des tests des contrôles avant la fin de la période, il **doit** collecter des informations probantes complémentaires pour le restant de la période.

v) L'étendue des procédures d'audit

L'auditeur décide de l'étendue d'une procédure d'audit, c'est-à-dire de la quantité à tester, sur la base:

- du *caractère significatif* et du *risque* évalué;
- du degré d'*assurance* qu'il souhaite obtenir;
- de la technique d'*échantillonnage*²¹ la plus appropriée pour la procédure d'audit;
- de l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur («TAAO»), qui peuvent permettre un plus grand nombre de tests sur des opérations automatisées et des fichiers comptables.

Normalement, l'auditeur accroît l'étendue d'une procédure d'audit en fonction de l'augmentation du risque d'anomalies significatives ou de non-respect. La taille minimale de l'échantillon pour un seuil de signification de 2 % et une assurance de 95 % est définie dans le modèle d'assurance, au [chapitre 2.3.8](#).

vi) Conception de procédures d'audit efficaces

L'auditeur s'assure qu'il existe un lien clair entre l'évaluation du risque, l'évaluation du contrôle interne et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Les procédures d'audit, qui **doivent** découler de l'approche d'audit et, par suite, être cohérentes avec celle-ci, reflètent la décision prise par l'auditeur de s'appuyer ou non sur les contrôles internes, ainsi que l'étendue des contrôles de substance.

L'auditeur **doit** élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui s'excluent mutuellement et se complètent collectivement. Les mesures de contrôle dans le cadre d'une procédure d'audit doivent s'exclure mutuellement, c'est-à-dire que les objectifs sont différents les uns des autres et ne se chevauchent pas. Dans le même temps, la série complète des objectifs pertinents pour le domaine audité doit être exhaustive, afin de collecter les informations probantes nécessaires et de couvrir l'assertion connexe. Dans ce sens, elles se complètent collectivement.

Enfin, les procédures d'audit **doivent** être spécifiques. Afin de maximiser l'efficacité, l'auditeur peut coordonner des procédures d'audit similaires. Pour les procédures d'audit qui impliquent un échantillonnage, l'auditeur peut réaliser de nombreux tests sur le même échantillon (tests polyvalents), y compris des tests des contrôles - par exemple, l'auditeur peut tester le montant et tester les contrôles pour ce domaine/compte.

²¹ Dans le présent manuel, les termes «sondage» (utilisé davantage dans les normes ISA et ISSAI) et «échantillonnage» (utilisé davantage par la Cour) sont synonymes.

Tous les auditeurs qui mettent en œuvre des procédures d'audit **doivent** comprendre comment chaque section individuelle est reliée à l'approche d'audit générale et contribue à l'assurance d'audit globale qui doit être fournie par l'audit.

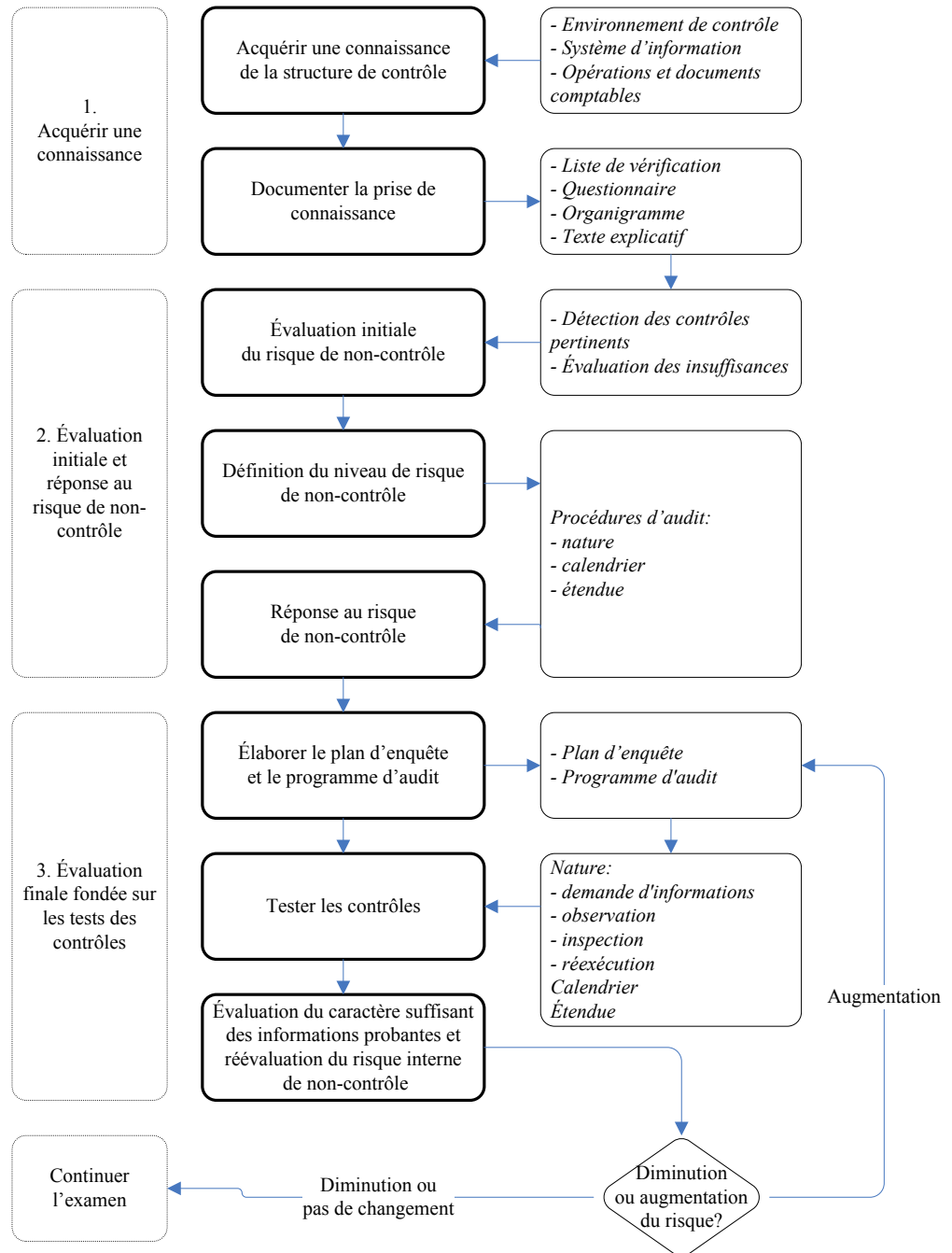
2.5.4 Conception des tests des contrôles – Nature, calendrier et étendue

Si l'auditeur s'appuie sur des contrôles

Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles pour réduire l'étendue des contrôles de substance, l'objectif des tests des contrôles est d'évaluer si les contrôles clés, ou les *contrôles compensateurs* pertinents, ont fonctionné de manière efficace et continue pendant la période examinée. L'auditeur acquiert une connaissance du contrôle interne, évalue le risque de non-contrôle et y répond en définissant des procédures d'audit appropriées. Il **doit** en outre tester ces contrôles²², comme cela est indiqué dans la figure 7.

²² Dans le contexte de l'UE, le contrôle interne comprend également les systèmes de contrôle et de surveillance des États membres, afin de couvrir le risque de délégation.

Figure 7 – Tests des contrôles



Si l'auditeur ne s'appuie pas sur des contrôles

Même s'il ne prévoit pas de s'appuyer sur des contrôles lors de la phase de planification (objectif d'audit), l'auditeur **doit** quand même examiner la conception des contrôles clés de manière à repérer les déficiences et à en rendre compte, et à proposer des recommandations en vue d'améliorations.

i) Nature des tests des contrôles

La nature d'un contrôle particulier influence le type de procédures d'audit requis pour obtenir des informations probantes indiquant si le contrôle a fonctionné efficacement à des moments pertinents pendant la période sur laquelle porte l'audit. Il existe deux niveaux de contrôles: les *contrôles de niveau élevé*, comme les contrôles de suivi, et les *contrôles de niveau faible*, comme les contrôles d'autorisation, les contrôles opérationnels, les contrôles physiques, etc. Ces contrôles peuvent être manuels, semi-automatisés ou totalement automatisés. La confiance **doit** être placée dans le contrôle au niveau le plus élevé possible. Les tests des contrôles peuvent être classés en trois catégories principales, présentées dans le tableau ci-après.

Tableau 8 – Catégories des tests des contrôles

Principales catégories des tests des contrôles	
Tests des contrôles clés portant sur des opérations individuelles traitées par un système informatique	<p>Les contrôles clés, souvent manuels ou semi-automatisés, font partie du traitement des opérations et peuvent inclure:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ des informations probantes attestant l'autorisation d'une opération sélectionnée; ➤ des informations probantes attestant la revue par un autre agent (par exemple, contrôle arithmétique correct); ➤ des informations probantes attestant la vérification du respect des règles budgétaires, etc.
Tests des contrôles d'application automatisés	<p>Les contrôles d'application sont intégrés dans les systèmes de l'entité auditée et s'appliquent à des opérations individuelles ou à des lots d'opérations similaires. L'auditeur doit acquérir une bonne connaissance de l'environnement informatique de l'entité auditée. Les contrôles clés d'application sont testés dans la mesure où ils jouent un rôle essentiel pour l'établissement des rapports clés et la protection des données électroniques, et où ils ont une incidence significative sur les états financiers.</p>
Tests des contrôles de gestion et de suivi	<p>Des informations probantes complémentaires peuvent être obtenues en testant les contrôles de suivi, qui sont axés sur les résultats des systèmes de contrôle interne et sont régulièrement exécutés. Ces contrôles de détection sont réalisés postérieurement au traitement des opérations et donnent à la direction l'assurance qu'un groupe ou une catégorie d'opérations a été intégralement traité(e), avec exactitude et conformément aux règles. À titre d'exemple:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ revues de haut niveau par les cadres supérieurs; ➤ revue des rapprochements internes/rapprochements avec les données externes; ➤ revue des systèmes d'information de gestion.

ii) Calendrier des tests des contrôles

Le calendrier des tests des contrôles dépend des objectifs de l'auditeur et détermine la période pour laquelle il s'appuiera sur ces contrôles. Le calendrier des tests se réfère à la fois à la période à couvrir (à un moment particulier ou pendant toute une période donnée) et au moment auquel l'auditeur réalisera le test (durant une période intermédiaire ou à la fin de la période) ou non (confiance obtenue lors d'audits précédents). S'agissant des risques significatifs, l'auditeur **doit** tester les contrôles pendant la période en cours. Si des contrôles substantiellement différents ont été réalisés à divers moments au cours de la période auditée, l'auditeur **doit** les examiner chacun séparément.

Tableau 9 – Calendrier des tests des contrôles

Tests des contrôles effectués:	Informations probantes à obtenir
à un moment précis	L'auditeur ne collecte que des informations probantes établissant que les contrôles fonctionnaient réellement à ce moment-là.
pendant toute une période donnée	L'auditeur recueille des informations probantes établissant que les contrôles fonctionnaient réellement aux moments pertinents de la période auditée.
durant une période intermédiaire	Des informations probantes additionnelles doivent être recueillies, pour la période restant à couvrir, concernant la nature et l'étendue de tout changement significatif affectant le contrôle interne, par exemple des changements dans le domaine informatique ou affectant les processus.
lors d'audits précédents	L'auditeur doit collecter des informations probantes pour savoir si des changements dans des contrôles spécifiques sont ou non intervenus après l'audit précédent, au moyen de demandes d'informations en association avec une observation ou une inspection.
lors d'audits précédents – contrôles pour prévenir les risques significatifs	L'auditeur ne peut pas s'appuyer sur des informations probantes collectées lors d'audits précédents pour des contrôles qui réduisent un risque significatif: ces contrôles doivent être testés lors de la période en cours.
lors d'un audit précédent, s'ils ont changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois	L'efficacité du fonctionnement de ces contrôles doit être testée lors de l'audit en cours. Les changements peuvent signifier qu'il n'existe aucune base sur laquelle s'appuyer valablement.
lors d'un audit précédent, s'ils n'ont pas changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois	L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais éviter de tester l'ensemble des contrôles sur une période d'audit donnée sans les tester sur d'autres périodes.

iii) Étendue des tests des contrôles

L'auditeur conçoit des tests des contrôles pour collecter des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables établissant que les contrôles ont fonctionné efficacement pendant toute la période pour laquelle il s'appuie sur ces derniers. Plus il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pendant l'évaluation des risques, plus les tests des contrôles sont étendus.

Les éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer l'étendue de ces tests des contrôles incluent:

- la *fréquence* des contrôles effectués par l'entité au cours de la période;
- le *laps de temps*, au cours de la période auditée, durant lequel l'auditeur s'appuie sur le contrôle;
- la pertinence et la fiabilité des *informations probantes* concernant l'efficacité du contrôle;
- la portée des informations probantes collectées à partir des *tests sur d'autres contrôles* relatifs à l'assertion;
- la mesure dans laquelle il *prévoit de s'appuyer* sur le contrôle (et, par suite, de réduire les contrôles de substance);
- les *écarts attendus* par rapport aux contrôles, dont l'accroissement entraîne une augmentation de l'étendue des tests des contrôles; si l'écart attendu se trouve être trop élevé, les tests des contrôles pourraient s'avérer inefficaces.

Lorsque l'auditeur décide d'augmenter l'étendue de la procédure d'audit, l'étendue des tests sur un contrôle automatisé ne doit pas nécessairement être accrue, en raison de l'uniformité inhérente au traitement des contrôles par un système informatique. Une fois que l'auditeur a constaté qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu, il envisagera de réaliser des tests pour déterminer si ce contrôle continue à fonctionner de manière efficace.

Lors de l'évaluation et des tests des contrôles, l'auditeur **doit** prendre dûment en considération les limites inhérentes aux contrôles internes, comme cela est décrit au [chapitre 2.3.3](#), ainsi que le rapport coût/efficacité des tests des contrôles. La valeur probante faible et le caractère négatif des informations obtenues sont un problème général lié aux tests des contrôles. Cependant, il est possible de concevoir des tests des contrôles permettant d'obtenir des informations probantes à caractère positif sur le fait qu'un contrôle fonctionne comme prévu, par exemple des listes reprenant les opérations rejetées par l'action des contrôles clés, accompagnées du relevé des corrections apportées à ces opérations et de leur nouveau traitement ou le rapprochement périodique des comptes bancaires aux données comptables.

Concevoir des tests des contrôles permettant d'obtenir des informations probantes positives

2.5.5 Conception des contrôles de substance – Nature, calendrier et étendue

L'auditeur conçoit des contrôles de substance qui tiennent compte de son évaluation des risques connexes (par exemple le risque d'anomalies significatives ou de non-respect). Le degré d'assurance à obtenir des contrôles de substance dépend à la fois de l'évaluation des risques et du degré de confiance placé dans les contrôles internes. Cependant,

indépendamment du risque évalué et du degré de confiance dans les contrôles internes, l'auditeur **doit** concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque élément *significatif*. Cela est dû au fait, d'une part, que l'évaluation du risque par l'auditeur repose sur une appréciation et que l'auditeur n'a peut-être pas relevé tous les risques et, d'autre part, qu'il existe des limites inhérentes aux contrôles internes, comme cela a été décrit plus haut.

Lorsque l'auditeur estime qu'un risque évalué au niveau d'une assertion est significatif, il **doit** mettre en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche d'audit adoptée pour répondre à un risque significatif ne comporte que des contrôles de substance, ceux-ci **doivent** inclure des tests de détail.

i) Nature des contrôles de substance

Il existe deux catégories de contrôles de substance: les procédures analytiques de corroboration et les tests de détail. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. Les tests de détail sont généralement plus appropriés pour collecter des informations probantes concernant certaines assertions, notamment les assertions concernant l'existence, l'éligibilité et l'établissement de la valeur. En fonction des informations probantes à obtenir, l'auditeur peut décider d'utiliser une association de tests de détail et de procédures analytiques.

Les procédures analytiques de corroboration sont abordées au [chapitre 3.4](#).

ii) Calendrier des contrôles de substance

Les contrôles de substance peuvent être réalisés soit à une date intermédiaire, soit à la fin de la période. Lorsque des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur **doit** mettre en œuvre des contrôles de substance appropriés, en association avec des tests des contrôles, sauf s'il le juge inutile, pour couvrir le restant de la période et réduire le risque que des écarts existants à la fin de la période ne soient pas détectés. Si des écarts sont détectés à une date intermédiaire, l'auditeur **doit** modifier l'évaluation des risques et, par suite, la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance couvrant le restant de la période.

iii) Étendue des contrôles de substance

L'étendue des contrôles de substance est liée au choix de la nature et de la taille de l'échantillon permettant de prendre en compte tous les risques significatifs dans l'ensemble des assertions d'audit pertinentes. L'étendue des vérifications de détail est définie lors de l'élaboration de l'approche d'audit (voir plus haut [chapitre 2.5.3, point i\)](#)). En fonction du seuil de

signification et de l'évaluation combinée du risque inhérent et du risque de non-contrôle, l'étendue des contrôles de substance sera *minimale*, *normale* ou *ciblée* (confiance en grande partie fondée sur les vérifications de détail seulement).

Dans les cas où l'auditeur a décidé de ne pas s'appuyer sur les contrôles internes, lorsqu'il met en œuvre des contrôles de substance, il ne *peut pas partir du principe* que les contrôles portant sur l'élément en question fonctionnent efficacement ou que les données sont fiables. Des contrôles internes non testés ou non fiables **doivent** impliquer pour l'auditeur de vérifier la fiabilité des données traitées et d'ajuster l'étendue des vérifications de détail en conséquence.

2.5.6 Échantillonnage d'audit et autres modes de sélection des éléments à tester

Lorsqu'il définit les éléments à tester, l'auditeur dispose de trois méthodes principales: i) sélection de tous les éléments (examen exhaustif); ii) sélection d'éléments spécifiques et iii) sélection par sondage (échantillonnage). Le choix d'une méthode relève du *jugement professionnel* de l'auditeur, fondé sur l'évaluation des risques, l'importance relative, l'efficacité et le coût de l'audit, mais la méthode choisie **doit** être efficace pour atteindre les objectifs de la procédure d'audit. Les trois méthodes sont décrites ci-après.

i) Sélection de tous les éléments

La sélection de tous les éléments est judicieuse lorsqu'il s'agit d'un petit nombre d'éléments mais de grande valeur, lorsque le risque est élevé ou lorsque les techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) permettent de tester tous les éléments de façon efficace. Cette méthode est plus couramment utilisée pour les vérifications de détail (ou tests de détail) que pour les tests des contrôles.

ii) Sélection d'éléments spécifiques

L'auditeur sélectionne certains éléments d'une population en raison de leurs caractéristiques particulières. Ces éléments sont généralement des éléments de valeur importante ou représentant un risque élevé (par exemple des montants relativement élevés ou faibles, des éléments de valeur négative, etc.) ou des éléments qui représentent une partie importante du domaine audité. Cette méthode est utile pour les tests des contrôles et pour les vérifications de détail, ainsi que pour acquérir une connaissance de l'entité ou pour confirmer l'évaluation du risque faite par l'auditeur. Si elle est un moyen efficace de collecte d'informations probantes, il ne s'agit pas pour autant d'un échantillonnage et les résultats ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population. Cependant,

iii) Échantillonnage

elle peut être utile dans le cadre d'une approche d'audit qui fournit une assurance raisonnable sans échantillonnage.

ISSAI 1530
[ISA 530]

L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de définir et de sélectionner l'échantillon, de mettre en œuvre des procédures d'audit sur les éléments de l'échantillon et d'évaluer les résultats du sondage de manière à disposer d'une base appropriée à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Introduction

Chance d'être sélectionné

Le terme échantillonnage (ou sondage) désigne la mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population, de telle sorte que tous les éléments individuels de la population («unités d'échantillonnage») aient une *chance d'être sélectionnés*. En vue de tirer des conclusions sur certaines caractéristiques déterminées de la population (par exemple, éligibilité, mesure) sans tester l'ensemble de la population, l'échantillon prélevé **doit** être *représentatif* et *dépourvu de parti pris*.

Représentatif et dépourvu de parti pris

Lors de la définition d'un échantillon, l'auditeur **doit** tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des caractéristiques de la population. Dans la mesure où les objectifs des tests des contrôles et des vérifications de détail sont différents, il peut être nécessaire d'utiliser différentes approches d'échantillonnage.

Prendre en compte les objectifs de la procédure d'audit

Statistique ou non statistique

L'échantillonnage peut être statistique (faisant appel à une sélection aléatoire et à la théorie des probabilités pour évaluer les résultats) ou non statistique. La décision d'utiliser ou non une approche statistique dépend du jugement de l'auditeur. Cependant, seuls les résultats des échantillons statistiques peuvent être extrapolés à la population.

Les résultats d'un échantillonnage non statistique ne peuvent être utilisés qu'à titre indicatif et ne peuvent pas être extrapolés à la population. Par conséquent, seule la technique d'échantillonnage statistique est appliquée dans le cadre de la DAS.

Les tailles d'échantillon minimales pour un seuil de signification de 2 % et un degré de confiance de 95 % sont indiquées dans le modèle d'assurance, au [chapitre 2.3.8](#), sur la base de l'hypothèse que les échantillons sont prélevés de façon aléatoire. Cependant, il se peut qu'elles doivent être ajustées, en fonction du niveau d'importance relative et du degré de confiance requis dans chaque cas. La taille de l'échantillon

doit être suffisante pour permettre à l'auditeur de conclure, à un niveau de risque d'échantillonnage approprié²³, que:

- dans le cadre des tests des contrôles, le *taux d'écart* total ne dépasse pas le taux d'écart acceptable (le taux d'écart que l'auditeur est prêt à accepter) (voir également le [tableau 12 au chapitre 3.3.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#));
- dans le cadre des tests de détail de corroboration, la *valeur monétaire de l'écart* ne dépasse pas celle que l'auditeur est prêt à accepter.

L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit adaptées à l'objectif spécifique pour chaque élément sélectionné; si la procédure d'audit ne s'applique pas à un élément sélectionné, elle est appliquée à un élément de remplacement.

Définition de l'échantillon

Dès lors qu'il a fixé les objectifs et les procédures d'audit les plus appropriées pour les atteindre, l'auditeur **doit**:

- a) définir ce qui constitue une erreur;
- b) déterminer la population à partir de laquelle seront extraits les éléments;
- c) étudier la nature de la population;
- d) préparer la population;
- e) stratifier l'échantillon, le cas échéant;
- f) déterminer la taille de l'échantillon;
- g) sélectionner la méthode d'échantillonnage.

a) Définir les écarts («erreurs»)

Les auditeurs établissent des critères relatifs à ce qui constitue une erreur, en fonction du type d'audit financier ou de conformité effectué (voir les définitions approuvées par la Cour au [chapitre 2.5](#) des parties relatives à la [Fiabilité](#) et à la [Conformité](#)). L'auditeur **doit** alors procéder à une évaluation du taux d'erreurs escompté (pour la réalisation de tests des contrôles). Il **doit** également évaluer le montant qui, d'après ses prévisions, est affecté par une erreur (pour les tests de détail de corroboration). Si le taux d'erreurs escompté est trop élevé, il ne **faut** pas effectuer de tests des contrôles. Si, d'après les prévisions de l'auditeur, le montant affecté par une erreur est élevé, la définition d'un échantillon plus grand peut s'avérer appropriée pour les tests de détail de corroboration.

b) Déterminer la population faisant l'objet de l'échantillonnage

La population représente l'ensemble des données à partir desquelles un échantillon est prélevé et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des

²³ Le *risque d'échantillonnage* est le risque que la conclusion de l'auditeur fondée sur un échantillon soit différente de celle à laquelle il serait parvenu si toute la population avait été testée.

conclusions. Les éléments composant la population doivent être définis; il peut s'agir, par exemple, d'une opération, d'un solde de compte ou encore d'une unité monétaire.

La population doit être appropriée, exhaustive et exacte *par rapport aux objectifs spécifiques de l'audit*; il se peut que les auditeurs doivent obtenir des informations probantes complémentaires pour garantir l'intégralité et l'exactitude des données. Dans la mesure où l'échantillonnage ne fournit pas d'informations probantes concernant l'intégralité des données, les travaux d'audit visant à vérifier cette assertion **doivent** toujours être complétés par un examen analytique et/ou par des informations probantes attestant le fonctionnement des contrôles sur l'intégralité des données. Le recours à des spécialistes de l'audit informatique peut être envisagé si des systèmes informatiques sont concernés (contacter la Chambre CEAD).

c) Étudier la nature de la population

Afin de sélectionner la méthode d'échantillonnage appropriée et la taille optimale de l'échantillon, les auditeurs **doivent** collecter autant d'informations que possible concernant la population. Les auditeurs étudient le degré de variation des éléments composant la population, les erreurs connues dans la population (leur nature, leur fréquence et leur répartition dans l'ensemble de la population), l'existence de tendances (par exemple, plus d'erreurs en fin d'année en raison de la volonté d'épuiser les crédits d'engagement) et la localisation des éléments (par exemple, plusieurs États membres).

d) Préparer la population

La population est divisée en unités d'échantillonnage (par exemple les groupes de politiques pour la DAS). Les unités d'échantillonnage peuvent également être regroupées en sous-populations aux caractéristiques similaires, de manière à obtenir un échantillon efficace et efficient permettant d'atteindre les objectifs d'audit particuliers. Cette méthode est appelée stratification (voir ci-après).

e) Stratification

La stratification équivaut i) à diviser la population en sous-populations, ou strates, en utilisant des critères d'audit *prédéfinis et documentés* (par exemple, valeur monétaire, âge des créances, etc.) de sorte qu'une unité d'échantillonnage ne puisse appartenir qu'à une seule et même sous-population, ii) à appliquer des procédures d'audit à un échantillon d'éléments de chaque sous-population (par exemple stratification par valeur: test de tous les éléments de valeur élevée et d'un échantillon représentatif d'éléments de faible valeur); ainsi qu'à centrer l'audit sur les paiements intermédiaires et finals qui sont le plus exposés au risque et à mettre moins l'accent sur les avances.

f) Déterminer la taille de l'échantillon

Compte tenu de l'évaluation combinée du risque et du degré de confiance requis, la taille minimale de l'échantillon **doit** être déterminée en utilisant le modèle d'assurance de la Cour (voir [chapitre 2.3.8](#)). Il est évident que, plus l'échantillon est grand, plus la précision et la probabilité que l'échantillon soit représentatif de la population augmentent, ce qui réduit le risque d'échantillonnage.

Une diminution du degré de confiance peut être envisagée lors de la sélection d'un échantillon représentatif pour les vérifications de détail, dans la mesure où elle est compensée par l'utilisation d'autres contrôles de substance (par exemple, contrôle des opérations clés et des opérations de valeur importante, procédures analytiques, confirmation par des tiers, etc.).

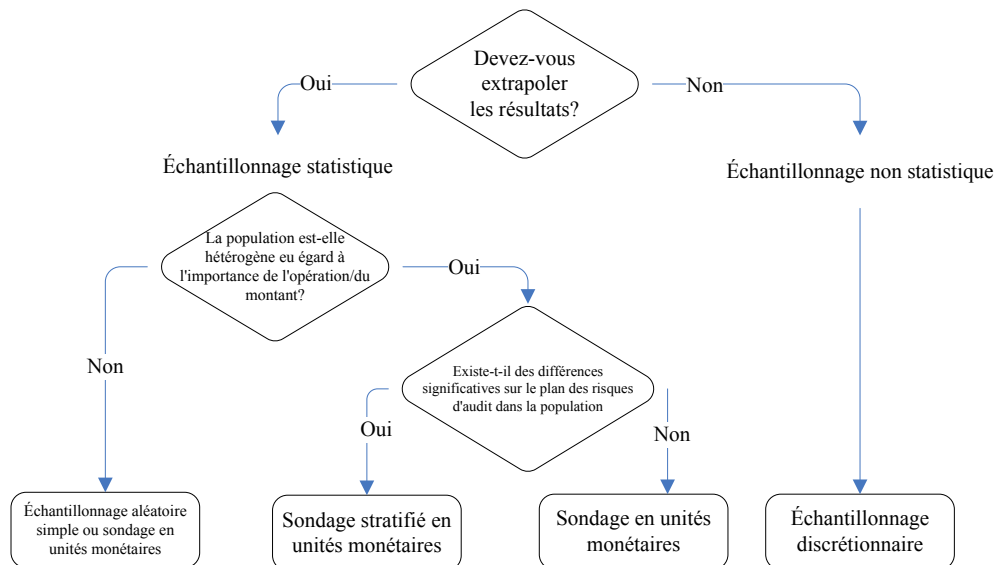
Le modèle d'assurance (voir [chapitre 2.3.8](#)) est également utilisé dans le cadre de la technique du sondage en unités monétaires (MUS). Les tailles minimales des échantillons correspondant à l'erreur tolérable et aux degrés de confiance susmentionnés sont présentées dans ce modèle. La taille minimale pour avoir un échantillon statistique solide est de 30 éléments de chaque population ou sous-population pour laquelle une conclusion doit être tirée (à moins que la population ou sous-population compte moins de 30 éléments, auquel cas l'intégralité de la population ou de la sous-population est examinée). Les auditeurs peuvent prendre contact avec la Chambre CEAD pour les aider à calculer la taille des échantillons.

Des outils tels que Microsoft Excel ou ACL, tous deux disponibles à la Cour, permettent de sélectionner des échantillons. Excel, qui est le plus utilisé dans les unités d'audit, dispose d'une fonction MUS. La Chambre CEAD peut assister les autres unités qui doivent procéder à un échantillonnage MUS sur des populations spécifiques.

g) Sélectionner la méthode d'échantillonnage

La méthode d'échantillonnage à utiliser **doit** être adaptée aux caractéristiques de la population. Le schéma ci-après montre le processus à suivre pour déterminer la méthode d'échantillonnage la mieux adaptée.

Figure 8 – Comment déterminer la méthode d'échantillonnage



Description des méthodes d'échantillonnage

Le sondage en unités monétaires (MUS) est une méthode d'échantillonnage statistique dans laquelle chaque euro a une chance égale d'être sélectionné. Dans la pratique, la mise en œuvre de la méthode MUS utilise un point de départ aléatoire, puis un pas de tirage moyen de l'échantillon pour l'examen des dépenses.

Le MUS est une technique de sondage du type «probabilité proportionnelle à la taille» (PPT). Des opérations plus importantes appellent le paiement de montants plus importants en euros, qui représentent une proportion plus élevée de «*hit euros*» (euros sélectionnés) potentiels et ont donc plus de chance de faire partie de l'échantillon à tester.

Le pas de tirage moyen de l'échantillon est obtenu en divisant la population totale par le nombre n prévu d'opérations à contrôler. Ce pas de tirage moyen est utilisé pour sélectionner un nombre n d'euros répartis de manière uniforme dans la population (pas de tirage moyen de l'échantillon = budget total/taille de l'échantillon n prévu).

La population est ainsi divisée en «tranches» d'euros de même quantité et, pour chaque tranche, un euro est sélectionné, qui détermine l'élément à tester.

Ces n euros sélectionnés sur la base du MUS sont appelés «*hit euros*» (euros sélectionnés). Les opérations dont ils font partie sont dénommées

opérations sélectionnées (*hit transactions*) et forment collectivement l'échantillon à auditer.

Le taux d'erreur individuelle d'une opération sélectionnée soumise à l'audit exprimé en pourcentage est connu sous le nom d'«erreur entachant l'opération *t*». Lorsque l'audit de l'ensemble des opérations est achevé et que les taux d'erreur individuelle sont tous disponibles, l'erreur la plus probable (EPP), soit le résultat estimatif pour l'ensemble de la population, **doit** être calculé comme suit:

$EPP = 1/n * \text{somme de } t \text{ (en \%)} \text{ ou}$

$EPP = \text{somme de } t * \text{ pas de tirage moyen de l'échantillon (en euros)}$

Cette dernière méthode d'échantillonnage est appliquée pour les besoins de la DAS.

Le *MUS stratifié* consiste à diviser la population en différents sous-groupes (strates). Les strates doivent être prédéfinies en fonction de différentes caractéristiques au sein de la population, par exemple le risque. L'auditeur **doit** exercer son jugement professionnel pour déterminer ces caractéristiques, y compris utiliser sa connaissance de la population qui fait l'objet de l'audit. Dans chaque strate, un certain nombre d'éléments est sélectionné sur la base d'un MUS. Le nombre d'éléments à sélectionner peut varier dans chaque strate.

L'*échantillonnage aléatoire simple* consiste à sélectionner des éléments à partir de l'ensemble de la population de manière à ce que chaque élément ait une chance égale d'être sélectionné. De ce fait, un grand nombre de petits montants doivent être testés, ce qui est susceptible de donner lieu à des écarts types élevés ou à une augmentation de la taille de l'échantillon. Cette méthode est adaptée à des populations où les éléments individuels comportent un niveau de risque d'audit similaire. Elle est donc souvent moins efficace que le sondage en unités monétaires.

L'*échantillonnage discrétionnaire (par exemple l'échantillonnage fondé sur le critère de risque)* consiste à sélectionner les éléments d'une population selon des critères prédéterminés et documentés, sur la base du jugement de l'auditeur. Cette méthode ne peut pas être utilisée si l'objectif de l'échantillon consiste à extrapoler les résultats. Elle n'est donc pas pertinente pour la DAS. Lorsqu'ils rendent compte de leurs travaux, les auditeurs **doivent** veiller à ne pas laisser croire indûment que les résultats sont représentatifs de la population.

L'*échantillonnage à plusieurs degrés*: l'une des formes de l'échantillonnage à plusieurs degrés est l'*échantillonnage par grappes*. Cette méthode est

généralement utilisée lorsque des opérations sont traitées ou que des dossiers sont détenus en plusieurs endroits, de sorte qu'un échantillon ne peut être extrait à partir de l'ensemble de la population. Dans la plupart des cas, les sites sont trop nombreux pour pouvoir les visiter tous. L'auditeur détermine donc d'abord le nombre de sites à visiter et ensuite le nombre d'éléments à tester sur ces sites. Cette méthode peut être utilisée conjointement avec toutes les méthodes d'échantillonnage.

2.6 ÉLABORATION DU PLAN D'ENQUÊTE ET DU PROGRAMME D'AUDIT

<p>ISSAI 1300 [ISA 300]</p>	<p>L'objectif de l'auditeur est</p> <ul style="list-style-type: none"> • d'établir la stratégie générale d'audit («plan d'enquête» à la Cour) et • d'établir un programme de travail («programme d'audit» à la Cour) <p>afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas pour être acceptable.</p>
---------------------------------	--

2.6.1 Plan d'enquête

2.6.2 Programme d'audit

2.6.3 Modifications, au cours de l'audit, de décisions prises lors de sa planification

2.6.4 Documentation

2.6.1 Plan d'enquête

Dans le cadre du plan d'enquête, l'auditeur établit la stratégie générale d'audit qui définit l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donne des lignes directrices pour l'établissement d'un programme d'audit plus détaillé. Le plan d'enquête **doit** contenir les éléments suivants:

Introduction	<ul style="list-style-type: none"> • une brève <i>introduction</i>;
Champ de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> • une description du <i>champ de l'audit</i>, y compris le cadre réglementaire, le cas échéant (comptes soumis à l'audit, domaines de dépenses ou de recettes concernés par l'audit, montants en cause, dispositifs de gestion et de paiement et base juridique), et les récentes modifications et évolutions significatives susceptibles d'affecter l'audit;
Objectifs de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> • les <i>objectifs d'audit</i> (la fiabilité des comptes et les principales assertions à traiter; s'agissant des audits de conformité, les objectifs dépendent du type d'audit à réaliser);
Étendue de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> • <i>l'étendue de l'audit</i> (les périodes comptables à couvrir et les lieux à visiter; comme pour les audits de conformité, plus les systèmes de contrôle à tester et l'échantillon à auditer);

Importance relative

Risques

Approche d'audit

Organisation

Dispositions en matière de contrôle qualité

Approbation avant les travaux d'audit

- la détermination de l'*importance relative*;
- une évaluation préliminaire des *risques* (par exemple changements affectant les systèmes comptables ou les systèmes de contrôle interne et évaluation du risque inhérent et du risque de non-contrôle);
- l'*approche d'audit*, y compris les procédures d'audit à mettre en œuvre en vue de fournir les informations probantes nécessaires. Elle permet de déterminer le degré de confiance qu'il est prévu d'accorder aux systèmes de contrôles et l'étendue des contrôles de substance;
- l'*organisation* des travaux d'audit: *ressources* (y compris l'utilisation des travaux d'autres auditeurs et experts), *calendrier* (y compris les objectifs concernant l'établissement de rapports), *budget et documentation* dans le système électronique de support à l'audit de la Cour;
- les *dispositions en matière de contrôle qualité* concernant la direction, la surveillance et la révision du travail d'audit.

S'agissant des audits DAS, le plan d'enquête **doit** être approuvé par la chambre responsable et adopté par la Chambre CEAD; pour les audits hors DAS, le plan d'enquête **doit** être adopté par la chambre responsable avant le début de l'audit.

2.6.2 Programme d'audit

Décrit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit planifiées

Le programme d'audit, ou plan d'audit, est l'ensemble des instructions fournies à l'équipe d'audit, décrivant en détail la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à adopter par les auditeurs. Il fixe également les objectifs d'audit et indique la taille des échantillons ainsi que la base de sélection. Les résultats des travaux d'audit réalisés et les conclusions qui en découlent **doivent** également y figurer.

Les modèles de programmes d'audit relatifs à la fiabilité des comptes sont disponibles dans la bibliothèque du système électronique de soutien des tâches d'audit de la Cour. Les unités d'audit peuvent adapter les programmes d'audit, y compris ceux relatifs aux agences, en fonction de leurs besoins spécifiques.

S'agissant des audits de la légalité et de la régularité, les modèles de programmes d'audit sont élaborés par les unités d'audit en fonction des spécificités de chaque domaine (par exemple domaine politique) et mis à disposition dans la bibliothèque du système électronique de soutien des

tâches d'audit de la Cour. Les programmes d'audit sont ensuite approuvés par l'unité responsable de la coordination DAS, qui **doit** également approuver toute modification éventuelle.

2.6.3 Modifications, au cours de l'audit, de décisions prises lors de sa planification

Modifier le plan si nécessaire

Le plan d'enquête et le programme d'audit **doivent** être mis à jour et modifiés, si nécessaire, au cours de l'audit, à la suite d'événements inattendus, de changements de situation ou de l'obtention d'informations probantes. Ces modifications peuvent avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues. Elles **doivent** être approuvées par la chambre responsable.

2.6.4 Documentation

Documenter la planification et les changements

Le plan d'enquête et le programme d'audit **doivent** être documentés dans le système électronique de support à l'audit de la Cour, y compris les changements importants apportés au cours de l'audit et les raisons de ces changements. La documentation du programme d'audit sert à garder la trace de la planification et de l'exécution des procédures d'audit qui peuvent être revues et approuvées.



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

1. INFORMATIONS GÉNÉRALES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des
rapports
Annexes

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

SECTION 3 – EXAMEN

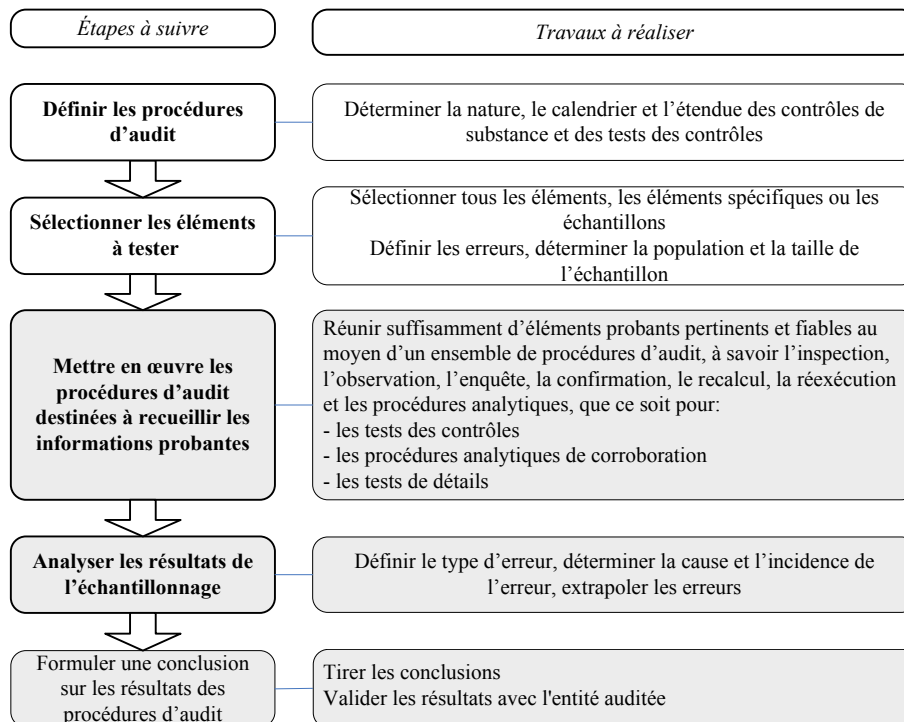
TABLE DES MATIÈRES

- 3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen**
- 3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit**
- 3.3 Évaluation des résultats des procédures d'audit**
- 3.4 Procédures analytiques**
- 3.5 Déclarations écrites**
- 3.6 Utilisation de travaux de tiers**
- 3.7 Autres procédures d'audit**
- 3.8 Validation des constatations d'audit**

3.1 VUE D'ENSEMBLE DU PROCESSUS D'EXAMEN

La phase d'examen de l'audit consiste à mettre en œuvre les procédures d'audit prévues, modifiées si nécessaire au cours de l'audit, et à en évaluer les résultats, comme l'illustrent les parties grisées de la figure 9 ci-après.

Figure 9 – Vue d'ensemble du processus d'examen dans le cadre de l'audit



3.2 MISE EN ŒUVRE DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1500
[ISA 500]

ISSAI 1530
[ISA 530]

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

L'objectif de l'auditeur est de soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.

3.2.1. Procédures d'audit visant à obtenir des informations probantes

3.2.2 Réalisation de tests des contrôles

3.2.3 Réalisation des contrôles de substance – Tests de détail

3.2.4 Documentation des résultats des tests d'audit

Réaliser correctement les tests d'audit

Les auditeurs **doivent** garder à l'esprit que les tests d'audit qui ne sont pas correctement réalisés au cours de la phase d'examen de l'audit ne permettent pas d'obtenir les informations probantes requises.

3.2.1. Procédures d'audit visant à obtenir des informations probantes

Combinaison de tests des contrôles et de contrôles de substance

Pendant la phase d'examen de l'audit, des informations probantes peuvent être obtenues en combinant des tests des contrôles (précédés d'une évaluation des contrôles internes concernés), des tests de détail de corroboration et des procédures analytiques, avec des informations provenant d'autres sources comme les déclarations écrites et les travaux de tiers. Si l'auditeur obtient plusieurs éléments probants lors de l'examen des registres (par exemple en procédant à des contrôles arithmétiques - réexécution des calculs ou exécution de calculs différents pour vérifier l'exactitude - ou à des analyses), ces éléments ne constituent pas des informations probantes suffisantes permettant de fonder une conclusion d'audit, et d'autres procédures sont également utilisées (telles l'inspection, l'observation, ou la demande d'informations et de confirmation).

Compromis entre la fiabilité des informations probantes et le coût de leur obtention

Ces procédures d'audit, ou une combinaison de ces procédures, peuvent être utilisées pour les tests des contrôles ou les contrôles de substance. L'auditeur **doit** déterminer celle des méthodes d'obtention d'informations probantes qui sera suffisamment fiable et mettre la fiabilité de ces informations en rapport avec le coût de leur obtention.

3.2.2 Réalisation de tests des contrôles

Évaluer si les contrôles clés fonctionnent efficacement et en permanence

L'auditeur effectue des tests des contrôles en vue de confirmer l'évaluation préliminaire des contrôles clés sur lesquels il entend fonder ses travaux. Les tests des contrôles servent à déterminer si ces contrôles clés ont fonctionné de manière permanente et efficace tout au long de la période examinée.

Si les tests des contrôles confirment que ces derniers ont fonctionné en permanence et de manière efficace pendant la période examinée, ces contrôles peuvent être considérés comme fiables. Dans ce cas, l'auditeur pourra réaliser des vérifications de détail minimales.

S'il s'avère que ces contrôles n'ont pas été mis en œuvre de manière continue et efficace tout au long de la période visée, l'auditeur **doit** réévaluer l'approche d'audit et accroître l'étendue des vérifications de détail à réaliser.

Les techniques généralement utilisées pour tester les contrôles clés sont l'observation et la demande d'informations, l'inspection et le contrôle

arithmétique, voire une combinaison de ces techniques. Le tableau ci-après indique comment tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles clés.

Tableau 10 – Comment tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles clés?

Collecter des informations probantes sur:	En réalisant les tests d'audit suivants:
La qualité des contrôles et de la saisie des données.	<p><u>Tests des contrôles d'application</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sur la base d'un recensement des contrôles d'application, repérer les principaux processus, les fichiers maîtres, les interfaces avec d'autres modules et systèmes, le lien avec les enregistrements comptables et les rapports de gestion. Il importe de déterminer, pour chaque composante, les objectifs de contrôle (exhaustivité, exactitude, validité, accès restreint) visant les différents risques (accès, entrée, rejet, traitement); • les contrôles clés conçus pour atteindre ces objectifs de contrôle doivent être testés au moyen de demandes d'informations, d'observations, d'inspections et, de quelques réexecutions d'opérations.
L' exhaustivité et la fiabilité des opérations que les contrôles sont censés couvrir.	<p><u>Tests des assertions concernées</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Déterminer les principaux contrôles garantissant l'exhaustivité et la fiabilité des opérations et s'assurer de leur efficacité, le cas échéant en réexécutant certaines procédures.
La façon dont les contrôles ont été mis en œuvre , ainsi que leur cohérence , à des moments clés de la période examinée.	<p><u>Tests de cheminement des contrôles</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprendre/documenter le flux d'opérations ainsi que les politiques et les procédures du contrôle; • confirmer le processus, les données utilisées pour les contrôles et le moment auquel le contrôle intervient; • interroger les personnes exécutant le contrôle sur la nature des informations qu'elles recherchent, sur la façon dont elles détectent les erreurs, les écarts et/ou les exceptions, ainsi que sur la suite qu'elles leur donnent. <p><u>Tests d'éléments particuliers</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Si l'auditeur ne peut obtenir des informations probantes suffisantes au moyen des tests de cheminement, il peut recourir aux procédures de sondage pour tester des éléments particuliers; • l'échantillon alors utilisé est soit tiré aux seules fins des contrôles (tests à objectif unique), soit le même que pour les vérifications de détail (tests à objectifs multiples).
La correction des erreurs détectées.	<ul style="list-style-type: none"> • Examen des mesures correctrices et demande d'informations concernant leur suivi.
Les éléments probants et la documentation attestant la mise en œuvre des contrôles.	<p><u>Examen des éléments attestant la mise en œuvre des contrôles</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Éléments attestant qu'une opération sélectionnée a été autorisée (signature de l'ordonnateur, unité ex ante, etc.); • éléments attestant un réexamen effectué par un autre agent (de l'exactitude des calculs de données, etc.); • éléments attestant une vérification de la conformité aux dispositions budgétaires, de la légalité/régularité, et de la documentation.

<p>Le caractère sensible des contrôles de gestion et de suivi.</p>	<p><u>Tests des contrôles de gestion et de suivi</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les contrôles de gestion et de suivi ont fonctionné de manière régulière et systématique au cours de la période examinée; • vérifier que la direction a analysé les résultats des contrôles et mis en œuvre des mesures correctrices.
---	---

3.2.3 Réalisation des contrôles de substance – Tests de détail

Les contrôles de substance ont été conçus au cours de la phase de planification afin de tenir compte de l'évaluation des risques correspondante; ils visent à collecter des informations probantes pour détecter, au niveau des assertions, les anomalies ou les cas de non-conformité significatifs. Toutefois, indépendamment du risque évalué et du niveau de fiabilité, l'auditeur **doit** élaborer et mettre en œuvre des contrôles de substance (tests de détail) pour chaque domaine important (par exemple flux d'opérations, soldes de comptes ou information fournie dans les états financiers).

Types de contrôles de substance

Les contrôles de substance concernent les montants exprimés en unités monétaires et peuvent prendre deux formes:

- les tests de détail - procédures de test appliquées à différents éléments sélectionnés;
- les procédures analytiques de corroboration.

Les procédures analytiques de corroboration faisant l'objet du [chapitre 3.4](#), le présent chapitre ne porte que sur les tests de détail.

Les tests de détail à mettre en œuvre peuvent comprendre les éléments ci-après.

Tableau 11 – Les contrôles de substance

Contrôle arithmétique	<p>Audit de la fiabilité</p> <p>Vérification de l'exactitude arithmétique des comptes et des rapports budgétaires</p> <p>Vérification, le cas échéant, de l'exactitude de la consolidation ainsi que de l'élimination des opérations intragroupe</p> <p>Contrôles arithmétiques des engagements hors bilan</p>	Audit de conformité
Analyse (à l'exception de la revue analytique)	<p>Analyses et rapprochement des comptes et/ou des soldes</p> <p>Analyse des mouvements significatifs par compte</p>	<p>Réexécution de calculs relatifs à des demandes, des aides, etc.</p> <p>Analyse des constatations résultant des travaux des auditeurs internes et d'autres auditeurs</p>
Réexécution		<p>Analyse du cadre juridique, des engagements juridiques et budgétaires, de l'éligibilité et des procédures de passation des marchés</p> <p>Réexécution d'opérations déjà contrôlées/auditées</p>
Inspection	<p>Examen de toutes les modifications apportées aux règles comptables</p> <p>Vérifications de détail portant sur des engagements, des paiements, et certains postes du bilan</p> <p>Vérification de l'exécution des paiements – à savoir que les opérations sélectionnées ont été comptabilisées correctement et que les paiements correspondants ont été effectués en faveur du bénéficiaire désigné, pour le montant correct et selon la procédure réglementaire</p> <p>Suivi des rapports du service d'audit interne (SAI) et de la structure d'audit interne de la DG Budget relatifs à la fiabilité des comptes</p> <p>Examen des rapports concernant les engagements restant à liquider</p> <p>Vérification de la correspondance entre bilan d'ouverture de l'exercice en cours et bilan de clôture de l'exercice précédent</p> <p>Vérification de la cohérence du bilan et du compte de résultat économique avec la balance générale des comptes</p> <p>Contrôle de la cohérence de l'information sectorielle avec le compte de résultat économique</p> <p>Vérification de l'exactitude de l'enregistrement et de l'évaluation des préfinancements et des factures/déclarations de coûts non payées à la fin de l'exercice et des garanties correspondantes reçues.</p> <p>Contrôle des opérations de séparation des exercices (notamment des charges à payer)</p>	<p>Biens matériels</p> <p>Contrats</p> <p>Demandes</p> <p>Rapports de contrôle ex ante et ex post</p> <p>Rapports d'audit (internes et externes)</p> <p>Rapports de suivi</p> <p>Pièces justificatives, par exemple factures, documents relatifs aux marchés publics, analyses coûts/avantages, registres des animaux et registres sur l'épandage de fumier, orthophotos, registres des bénéficiaires et des parcelles agricoles</p>
Demande d'informations et de confirmation	<p>Demande d'informations auprès de la direction et des agents de l'entité auditée</p> <p>Envoi de demandes de confirmation des soldes bancaires</p> <p>Envoi de demandes de confirmation des créances</p>	<p>Demande d'informations auprès de la direction et des agents de l'entité auditée</p> <p>Envoi de demandes de confirmation des soldes bancaires</p> <p>Envoi de demandes de confirmation des créances</p>
Observation		Contrôles sur place

L'auditeur **doit** réaliser les tests de détail tels qu'ils ont été conçus lors de la phase de planification, à moins que l'évaluation des résultats des tests des contrôles exige qu'il en revoie la nature, le calendrier et/ou l'étendue.

Cas de figure

Lorsqu'il effectue des tests de détail, il se peut que l'auditeur constate:

- qu'un élément sélectionné *ne se prête pas* à l'application de la procédure d'audit: celle-ci est alors en général appliquée à un élément de remplacement. Par exemple, un chèque annulé peut avoir été sélectionné pour s'assurer de la réalité de l'autorisation de paiement. Si l'auditeur est convaincu que le chèque a été annulé à juste titre, de telle sorte qu'il ne constitue pas une erreur, un autre chèque sélectionné en lieu et place du premier est examiné;
- qu'il est *incapable d'appliquer* à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues, par exemple en raison de la perte de la documentation relative à cet élément. Si des procédures de remplacement appropriées ne peuvent pas être appliquées à cet élément, l'auditeur considère en règle générale que celui-ci constitue une erreur. Il détermine en outre si les raisons de l'impossibilité d'appliquer des procédures d'audit appropriées ont une incidence sur le risque inhérent ou sur le risque de non-contrôle évalués, ou encore sur la fiabilité des prises de position de la direction.

3.2.4 Documentation des résultats des tests d'audit

Le résultat des tests d'audit **doit** être enregistré avec précision, les discordances et les questions en suspens étant évoquées avec l'entité auditée et les divergences aplanies avant de tirer des conclusions sur les différents tests de détail.

3.3 ÉVALUATION DES RÉSULTATS DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1450
[ISA 450]

ISSAI 1530
[ISA 530]

L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

3.3.1 Nature et cause des erreurs – Cas général

3.3.2 Projection et évaluation des résultats du sondage – Cas général

3.3.3 Tests des contrôles – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

3.3.4. Tests de détail de corroboration – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

3.3.1 Nature et cause des erreurs – Cas général

Examiner l'incidence sur l'objectif de la procédure d'audit

Dans le cadre des tests des contrôles, une erreur correspond à un écart par rapport à un contrôle prescrit et l'ensemble des erreurs est exprimé sous la forme d'un *taux d'écart ou d'une fréquence d'écart*. Dans le cadre des tests de détail de corroboration, une erreur est une anomalie affectant

une valeur monétaire ou la non-conformité de celle-ci; elle est exprimée sous la forme d'un *taux d'erreur extrapolé*. L'auditeur doit, en toutes circonstances, procéder à une investigation concernant la nature et la cause des erreurs décelées, ainsi que concernant leur incidence possible sur l'objectif de la procédure d'audit concernée et sur les autres domaines de l'audit.

Types et causes d'erreurs:

Lorsqu'il analyse les erreurs décelées dans le cadre des tests des contrôles ou dans celui des tests de détail de corroboration, l'auditeur peut observer les causes et les types d'erreurs suivants:

- caractéristique commune

- certaines d'entre elles peuvent présenter une *caractéristique commune*; par exemple le type d'opération, l'emplacement ou la période concernée. Dans de telles situations, l'auditeur peut décider de repérer tous les éléments dans la population qui ont les mêmes caractéristiques et d'étendre les procédures d'audit à ces éléments;

- exception

- dans des cas extrêmement rares, une anomalie ou un cas de non-conformité peut être considéré comme une exception (c'est-à-dire qu'elle n'est manifestement pas représentative d'anomalies ou de cas de non-conformité affectant la population). Pour pouvoir considérer une anomalie ou un cas de non-conformité comme une exception, l'auditeur **doit** acquérir un niveau élevé de certitude que l'erreur en question n'est pas représentative de la population. Il acquiert cette certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'erreur n'affecte pas le reste de la population;

- causes d'erreur

- les erreurs peuvent provenir du *contournement d'un contrôle par la direction*, auquel cas l'auditeur **doit** remettre en question l'évaluation préliminaire des contrôles internes.

L'erreur peut être provoquée par les causes suivantes, susceptibles d'intervenir de manière isolée ou combinée:

- cause accidentelle,
- action délibérée,
- complexité de la réglementation applicable,
- mauvaise connaissance ou mauvaise application de la réglementation,
- défaut de conception des systèmes de contrôle et de surveillance,
- non-respect des structures et des procédures prévues,

- défaillance des contrôles clés des systèmes de contrôle et de surveillance.

La prise en considération des causes des erreurs peut faciliter la formulation, dans les rapports d'audit, de recommandations claires ayant un bon rapport coûts/avantages.

3.3.2 Projection et évaluation des résultats du sondage – Cas général

Une fois les tests d'audit réalisés, l'auditeur **doit** passer en revue toutes les erreurs décelées et évaluer si les informations probantes lui permettent de parvenir, pour chaque test d'audit, à une conclusion appropriée concernant la population.

L'auditeur **doit** établir, et ce, séparément pour les anomalies, les cas de non-conformité et ceux d'écart par rapport à un contrôle, si, pris individuellement ou associés les uns aux autres, ils sont significatifs.

Trois cas de figure possibles

Trois cas de figure, présentés dans le tableau ci-après, sont possibles s'agissant du taux d'écart ou du taux d'erreur extrapolé à l'issue des tests d'audit et de leur interprétation.

Tableau 12 – Cas de figure possibles à l'issue des tests d'audit et de leur interprétation

<i>Taux d'écart (tests des contrôles) ou taux d'erreur extrapolé plus erreur(s) connue(s) (tests de détail):</i>	<i>Interprétation</i>
inférieur au seuil de signification fixé par l'auditeur	- les contrôles sont jugés fiables - les assertions sont considérées comme ayant été respectées
inférieur mais proche du seuil de signification	- l'auditeur examine le caractère persuasif des résultats du sondage à la lumière d'autres procédures d'audit et peut collecter des informations probantes supplémentaires
supérieur au seuil de signification fixé par l'auditeur	- le fonctionnement des contrôles n'est pas jugé efficace - les assertions ne sont pas respectées, ce qui implique un risque d'anomalies significatives ou de non-conformité

Si l'évaluation des résultats du sondage montre qu'il est nécessaire de revoir l'évaluation de la caractéristique concernée de la population, l'auditeur peut:

- demander à la direction de procéder à des investigations sur les erreurs qui ont été décelées et sur la possibilité d'erreurs supplémentaires, et de procéder aux ajustements nécessaires; et/ou
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit

supplémentaires. Par exemple, dans le cas de tests des contrôles, l'auditeur peut élargir la taille de l'échantillon, tester un autre contrôle ou encore modifier les contrôles de substance concernés.

3.3.3 Tests des contrôles – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

Nature et cause des erreurs

Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles admet la possibilité que des erreurs affectent la façon dont ceux-ci sont effectués par l'entité. Une erreur correspond à un écart par rapport à un contrôle prescrit, et l'ensemble des erreurs est exprimé sous la forme d'un *taux d'écart*.

Lorsqu'il examine les erreurs décelées, l'auditeur **doit** déterminer si les tests des contrôles réalisés fournissent une base appropriée pour être utilisés comme éléments probants, si des tests des contrôles supplémentaires sont nécessaires, ou s'il convient de prévoir des contrôles de substance pour répondre au risque potentiel d'anomalies ou de non-conformité.

Extrapolation des erreurs

Aucune extrapolation spécifique des erreurs n'est nécessaire dans le cas de tests des contrôles, car le taux d'erreur du sondage est également le taux d'erreur extrapolé à l'ensemble de la population.

Évaluation des résultats des tests des contrôles

L'auditeur **doit** apprécier les résultats des tests des contrôles pour chaque contrôle clé afin d'obtenir une évaluation globale de l'efficacité des contrôles. L'évaluation des résultats des tests des contrôles requiert un degré élevé de jugement professionnel, car ils influent sur l'approche d'audit. Un taux d'erreur plus élevé que prévu à l'issue des tests des contrôles peut conduire à accroître le risque évalué d'anomalies significatives ou de non-conformité, à moins que des informations probantes supplémentaires étayant l'évaluation initiale ne soient recueillies.

L'auditeur **doit** également établir si la direction a décelé les erreurs et les écarts et examiner sa réaction et les mesures correctrices qu'elle a prises pour y remédier.

Le résultat de l'évaluation des contrôles peut déboucher sur trois cas de figure différents:

Incidences possibles

- les contrôles ont fonctionné *en permanence, de manière efficace et cohérente* tout au long de la période examinée; l'auditeur peut donc se fier aux contrôles et continuer d'appliquer l'approche d'audit prévue, en accordant le même degré de confiance à ces derniers;
- *des faiblesses affectent* la continuité et l'efficacité des contrôles, mais le *système pris dans son ensemble n'est pas considéré comme non fiable*.

Dans ce cas, l'auditeur ne peut se fier aux contrôles que dans une mesure limitée et l'évaluation préliminaire des contrôles internes **doit** être réexaminée, de même que le niveau du risque de non-contrôle;

- *les contrôles ne sont pas fiables*, c'est-à-dire qu'ils n'ont pas fonctionné comme prévu, et/ou qu'ils n'ont pas fonctionné en permanence tout au long de la période examinée, et/ou qu'ils n'ont pas pu être testés. Dans ce(s) cas, l'approche par l'analyse des systèmes ne peut être appliquée et l'assurance **doit** être obtenue sur la base de contrôles de substance. Le cas échéant, l'évaluation préliminaire des contrôles internes et le niveau du risque de non-contrôle **doivent** être réexaminés.

L'évaluation du fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance doit être corroborée par des vérifications de détail.

3.3.4. Tests de détail de corroboration – Nature et cause des erreurs, ainsi que projection et évaluation des résultats

Analyse et classement des erreurs

Les erreurs décelées lors de tests de détail **doivent** être consignées de manière précise, en particulier s'il s'agit d'un test portant sur un échantillon statistique, de sorte qu'il soit possible de *projeter* ou d'*extrapoler* les résultats d'audit. L'auditeur **doit** comprendre la nature et la cause des erreurs constatées pour être en mesure de répondre aux questions suivantes:

- Quelle est la cause de l'erreur? Comment s'est-elle produite?
- S'agit-il d'une exception ou d'une erreur pouvant affecter systématiquement les opérations d'un même type ou celles traitées au même moment?

L'auditeur **doit** ensuite classer l'erreur en établissant si:

- elle est *quantifiable*, c'est-à-dire qu'elle a une incidence financière directe et mesurable sur le montant de l'élément examiné. Le taux de l'erreur et la valeur monétaire de l'erreur quantifiable sont calculés par rapport à la *valeur comptabilisée* de l'opération au niveau concerné;
- elle n'est *pas quantifiable*, c'est-à-dire qu'elle n'est pas directement liée à l'élément audité ou que son incidence n'est pas mesurable, auquel cas le montant total de l'élément concerné doit être pris en considération lors de la détermination de la gravité de l'erreur;
- elle est *significative du fait de sa valeur* (c'est-à-dire qu'elle dépasse le seuil de signification), *de sa nature* ou *du contexte*, compte tenu de ce qui

précède. L'auditeur détermine ensuite si l'erreur est «grave» (erreur quantifiable: supérieure ou égale à 2 %; erreur non quantifiable: concernant au moins 10 % de l'élément audité) ou «limitée» (erreur quantifiable: entre 0,5 % et 2 %; erreur non quantifiable: entre 2,5 % et 10 % de l'élément audité);

«Erreurs connues»

- elle est de *nature exceptionnelle* ou *systématique*;
- les erreurs détectées dans le cadre de travaux complémentaires en dehors des échantillons représentatifs doivent être considérées comme des «erreurs connues». Ces erreurs ne sont prises en considération que si elles concernent des opérations comprises dans le champ de l'audit (à savoir si elles font partie de la population couverte par l'audit). Elles ne sont pas extrapolées à l'ensemble de la population, mais sont prises en compte sur la base des montants exprimés en valeur absolue.

Extrapolation des erreurs monétaires

En ce qui concerne les tests de détail, l'auditeur **doit effectuer une extrapolation de toutes les erreurs monétaires** décelées dans l'échantillon à l'ensemble de la population et prendre en considération l'incidence de cette projection sur l'objectif spécifique du test ainsi que sur les autres domaines de l'audit. S'agissant des échantillons non statistiques, l'auditeur **doit** apprécier les anomalies ou les cas de non-conformité susceptibles d'affecter la population.

L'auditeur extrapole l'erreur totale à l'ensemble de la population pour obtenir une vision d'ensemble de l'ampleur des erreurs et pour comparer cet indicateur de la meilleure estimation possible au seuil de signification (*erreur acceptable*) fixé par la Cour.

Lors de tests de détail (procédures de test appliquées à des éléments individuels sélectionnés), l'erreur acceptable correspond à l'anomalie ou à la non-conformité acceptable, et sera un montant inférieur au seuil de signification fixé par l'auditeur pour les catégories d'opérations ou les soldes de comptes soumis à vérification.

Lorsqu'une anomalie ou un écart de conformité sont considérés comme une exception, ils ne sont pas jugés représentatifs des anomalies ou des cas de non-conformité affectant la population. C'est pourquoi ils peuvent être exclus de l'extrapolation. Cependant, s'ils ne sont pas corrigés, leur effet sera pris en compte conjointement avec l'extrapolation des autres anomalies ou écarts de conformité non occasionnels.

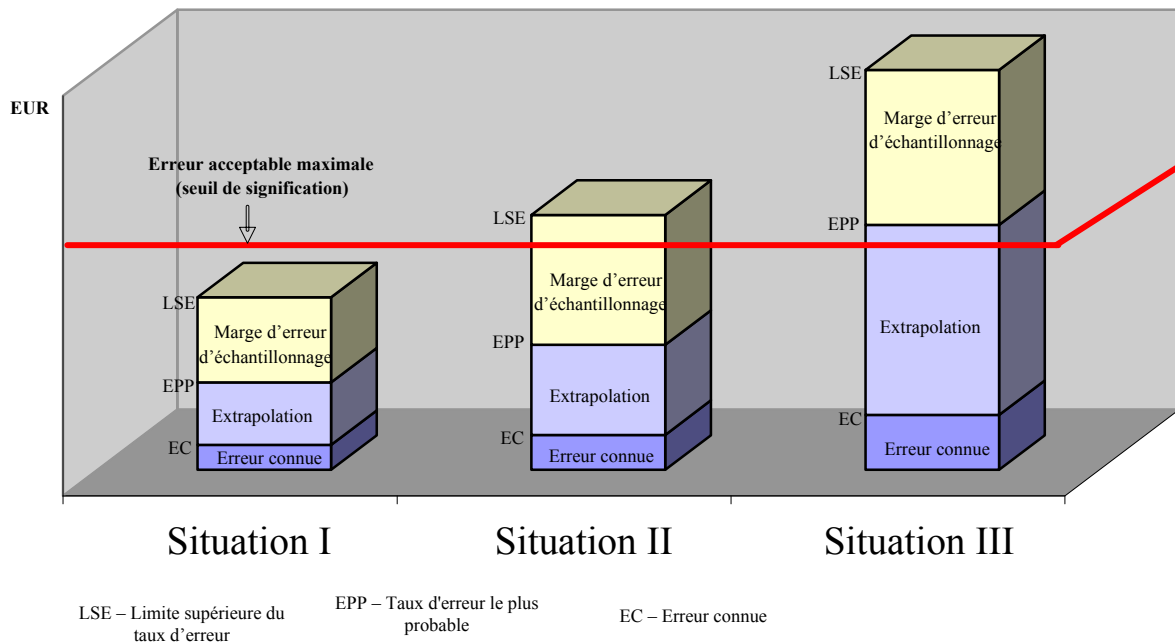
Évaluation des résultats des tests de détail

L'évaluation des résultats des tests de détail suppose que l'auditeur ait recours à son *jugement* professionnel, puisqu'il **doit** comprendre la nature et la cause des erreurs et examiner à la fois les aspects quantitatifs, tels qu'obtenus ci-dessus, et les aspects qualitatifs des anomalies et des cas

de non-conformité, afin de parvenir à une conclusion indiquant si la population testée est présentée de façon fidèle.

L'extrapolation et l'évaluation des résultats des tests de détail de corroboration peuvent être présentées de la façon décrite ci-après (il **doit** être clair que l'extrapolation est un intervalle et non un nombre):

Figure 10 – Évaluation de l'ensemble des résultats des tests de détail de corroboration



Conclusions à tirer.

Situation I: la limite supérieure du taux d'erreur et le taux d'erreur le plus probable sont inférieurs au seuil de signification. Ce résultat est clair.

Situation II: la limite supérieure du taux d'erreur excède le seuil de signification, mais le taux d'erreur le plus probable est inférieur à celui-ci. Pour un tel résultat, l'auditeur **doit** examiner s'il convient:

- de demander à l'entité auditée d'examiner les écarts,
- d'effectuer d'autres tests,
- de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour obtenir un degré d'assurance plus élevé.

Situation III: Le taux d'erreur le plus probable est supérieur au seuil de signification. La limite inférieure du taux d'erreur étant inférieure au seuil de signification, l'auditeur **doit** examiner s'il convient:

- de demander à l'entité auditée d'examiner les écarts,
- d'effectuer d'autres tests,
- de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour obtenir un degré d'assurance plus élevé.

La limite inférieure du taux d'erreur (LIE) peut être inférieure ou supérieure à la somme des erreurs connues. C'est pourquoi elle n'est pas représentée dans la figure.

Situation IV (non représentée dans la figure): la limite inférieure du taux d'erreur et le taux d'erreur le plus probable sont supérieurs au seuil de signification. Ce résultat est clair et ne nécessite pas d'examen supplémentaire.

Dans la pratique, les contraintes de temps font que la Cour est généralement forcée de recourir à la troisième de ces possibilités - la mise en œuvre d'autres procédures d'audit permettant d'obtenir un degré d'assurance plus élevé - pour accroître son assurance.

3.4 PROCÉDURES ANALYTIQUES

ISSAI 1520
[ISA 520]

L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre, le cas échéant, des procédures analytiques qui lui permettent d'évaluer le risque, de recueillir des éléments probants et de parvenir à une conclusion d'audit générale.

3.4.1 Définition des procédures analytiques

3.4.2 Processus de mise en œuvre de procédures analytiques

3.4.3 Quand utiliser les procédures analytiques?

3.4.4 Les procédures analytiques en tant que contrôles de substance lors de la phase d'examen

3.4.5 Les procédures analytiques dans le cadre de la revue globale à la fin de l'audit

3.4.1 Définition des procédures analytiques

Les procédures analytiques sont des procédures d'audit auxquelles l'auditeur a recours pour réaliser un audit plus économique, plus efficient et plus efficace. Elles consistent à étudier les corrélations plausibles entre des données financières ou non financières, concernant une même période et une même entité et/ou des périodes et des entités différentes. Les procédures analytiques, davantage mises en œuvre dans le cadre d'audits de fiabilité que dans celui d'audits de conformité, peuvent être utilisées pour:

Analyser ou effectuer des prévisions

- *analyser* la cohérence entre *les corrélations*, ainsi qu'avec la connaissance que l'auditeur a de l'organisation et de ses activités;
- *prévoir des valeurs* comparables aux valeurs réelles.

Elles comprennent également l'*investigation* concernant des variations et des corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.

dans un environnement de contrôle rigoureux

L'auditeur **doit** garder à l'esprit que les procédures analytiques sont plus fiables dans un environnement de contrôle rigoureux, caractérisé par des contrôles internes efficaces et des données externes de qualité. Toutefois, ce type de procédures suppose des informations complètes et actualisées sur les données financières et autres, ce qui n'est pas nécessairement le cas dans d'importants domaines d'activité de l'UE.

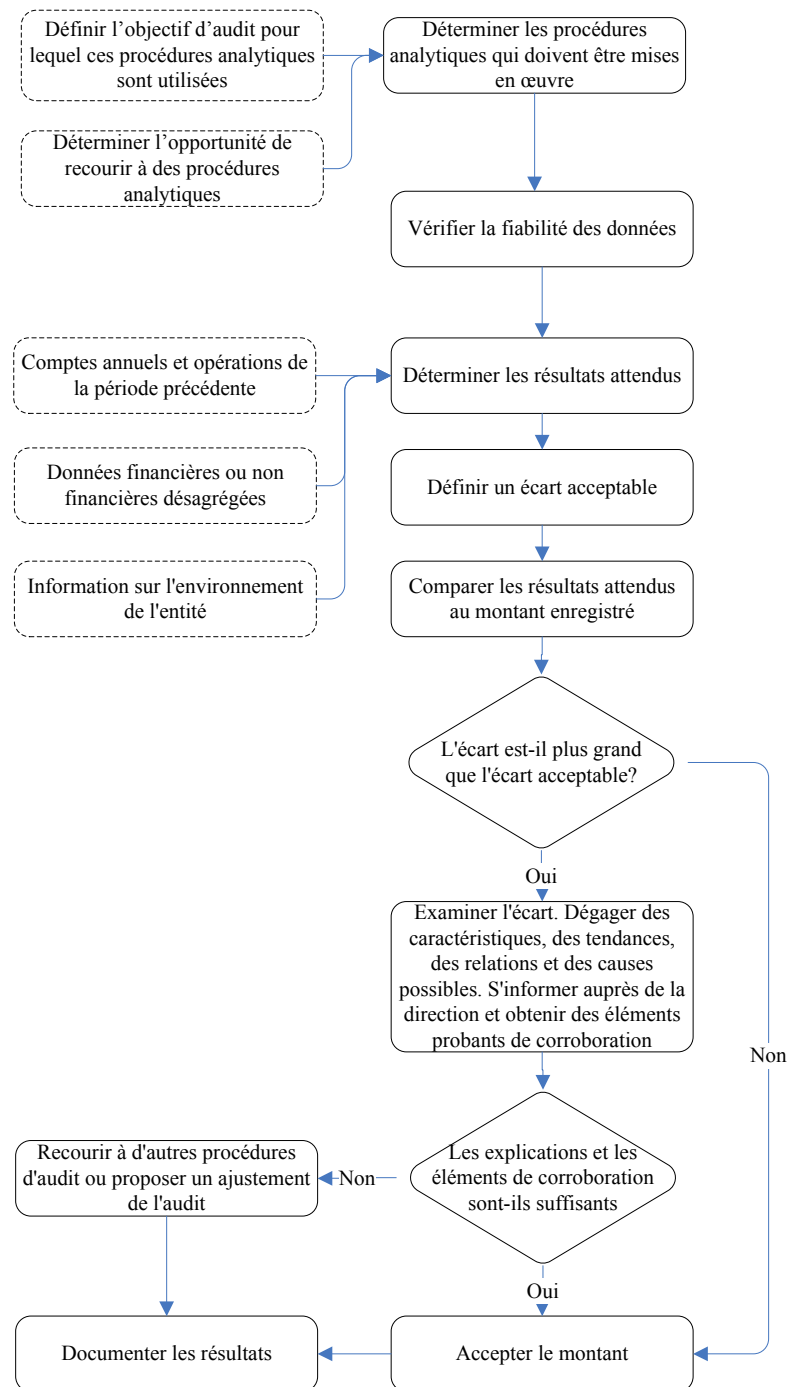
Diverses méthodes peuvent être utilisées pour réaliser des procédures analytiques. Celles-ci vont des simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées, pouvant nécessiter des logiciels informatiques adaptés. Le choix de la procédure appropriée relève du *jugement professionnel* de l'auditeur.

En général, les procédures analytiques signalent l'existence possible d'un problème, sans fournir d'information probante à caractère positif et concluant sur la nature de ce problème (éventuel); en principe, elles ne permettent donc pas à elles seules de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables.

3.4.2 Processus de mise en œuvre de procédures analytiques

Le recours à des procédures analytiques implique l'obtention d'informations de diverses sources pour définir les attentes, la comparaison de la situation réelle avec ces attentes, la recherche des causes de tout écart constaté et l'évaluation des résultats, comme le montre la figure ci-après.

Figure 11 – Processus d'examen analytique



3.4.3 Quand utiliser les procédures analytiques?

Les procédures analytiques **doivent** être utilisées lors des phases d'audit présentées ci-après.

Tableau 13 – Utilisation des procédures analytiques lors des différentes phases de l'audit

Phase de l'audit	Raisons justifiant le recours aux procédures analytiques
Planification	en tant que <i>procédures d'évaluation des risques</i> , permettant de détecter des domaines présentant un risque potentiel et de concevoir des procédures d'audit complémentaires (voir chapitre 2.3.1)
Examen	en tant que <i>contrôles de substance</i> , lorsqu'elles sont susceptibles d'être plus efficaces que les tests de détail et permettent d'obtenir des éléments de corroboration
	dans le cadre de la <i>revue globale</i> en fin d'audit, pour permettre d'évaluer si les informations extérieures sont cohérentes par rapport aux constatations d'audit

3.4.4 Les procédures analytiques en tant que contrôles de substance lors de la phase d'examen

Outre les tests de détail qu'il réalise, l'auditeur peut également utiliser des procédures analytiques de corroboration en guise de contrôles de substance afin de réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Les procédures analytiques de corroboration sont utilisées pour *prédire* des valeurs, en partant du principe qu'en l'absence de conditions connues démontrant le contraire, les corrélations entre les données existent et se perpétuent. Toutefois, le risque de formuler une conclusion incorrecte peut être plus élevé pour les procédures analytiques de corroboration que pour les tests de détail, parce que celles-ci en appellent davantage au jugement de l'auditeur. En conséquence, le *contrôle qualité* revêt une importance cruciale.

Caractère crucial du contrôle qualité

Les tests de prévision de ce type ne **doivent** porter que sur des ensembles de recettes ou de dépenses hautement prévisibles *et* seulement s'il est facile d'obtenir des *données fiables* pour établir les prévisions, par exemple sur les intérêts payés/encaissés lors d'opérations d'emprunts ou de prêts, les paiements de salaires et de compléments de salaires au personnel, etc.

Nécessité de disposer de données fiables

Si les procédures analytiques de corroboration *ne peuvent, en principe, à elles seules apporter des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables*, les tests de prévision peuvent être utilisés en tant qu'élément de la stratégie globale en matière de vérifications de détail pour des soldes de comptes ou des ensembles d'opérations significatifs. Par exemple, lorsque 60 % des opérations (en valeur) constituent des opérations à valeur élevée, elles peuvent

Utilisation en tant qu'éléments de la stratégie en matière de vérifications de détail

faire l'objet de tests détaillés, tandis que les 40 % d'opérations restantes (de valeur plus faible) sont validées par des tests de prévision. De même, lorsqu'une faible proportion (en valeur) des opérations est traitée en un endroit géographique où il n'est pas possible ou efficient de se rendre durant l'audit, des tests de prévision peuvent s'avérer utiles pour valider les opérations traitées à cet endroit.

Exemples illustrant l'utilisation de valeurs prédites par rapport à celle de valeurs effectives.

- l'étude des modifications d'un solde comptable sur des périodes antérieures aboutissant à une prévision pour la période en cours (par exemple, le remboursement régulier d'un prêt sur x années);
- les contrôles arithmétiques permettant d'établir une prévision concernant une valeur donnée (par exemple l'utilisation de données relatives à l'exploitation agricole pour prévoir des paiements à l'hectare en faveur d'agriculteurs).

3.4.5 Les procédures analytiques dans le cadre de la revue globale à la fin de l'audit

Corroboration des conclusions

L'auditeur **doit** appliquer des procédures analytiques, à la fin ou peu avant la fin de l'audit, au moment de formuler une conclusion globale. Les conclusions tirées des résultats de ces procédures analytiques visent à *corroborer les conclusions* tirées au cours de l'audit de composants séparés et permettre de parvenir à la conclusion générale et, le cas échéant, de formuler une opinion.

Les procédures analytiques utilisées au stade de la revue globale étant souvent les mêmes que celles utilisées au stade de la planification, elles peuvent être comparées les unes aux autres. L'examen est susceptible d'indiquer que des éléments probants supplémentaires sont nécessaires.

3.5 DÉCLARATIONS ÉCRITES

ISSAI 1580
[ISA 580]

L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des déclarations écrites qui lui permettent de:

a) confirmer que la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considère(nt) avoir satisfait à ses(leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers, ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur;

b) corroborer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques.

En outre, l'objectif de l'auditeur est de c) réagir de manière appropriée aux déclarations écrites fournies ou à l'absence de déclarations.

3.5.1 Introduction

3.5.2 Reconnaissance écrite, par la direction, de ses responsabilités

3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes

3.5.4 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites

3.5.1 Introduction

La direction et d'autres agents de l'entité formulent de nombreuses affirmations, ou déclarations, au cours d'un audit, de manière spontanée ou en réponse à des demandes spécifiques. Les déclarations suivantes présentent un intérêt particulier pour l'auditeur:

Responsabilités de la direction

i) la reconnaissance écrite, par la direction, de ses *responsabilités*;

Assertions particulières

ii) les déclarations écrites spécifiques, établies par la direction, les personnes responsables de la gouvernance ou des employés disposant de connaissances spécialisées, concernant des *assertions particulières*.

Des informations probantes suffisantes et appropriées restent nécessaires

Ces déclarations *ne* dispensent cependant *pas* l'auditeur de sa responsabilité concernant l'obtention d'*informations probantes suffisantes et appropriées* pour étayer la conclusion d'audit et, le cas échéant, l'opinion d'audit. L'auditeur **doit** chercher à l'intérieur et à l'extérieur de l'entité des éléments probants de corroboration, et déterminer si les déclarations écrites semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants réunis, y compris les autres déclarations. Les déclarations devant être utilisées en tant qu'informations probantes **doivent** être confirmées par écrit et signées.

3.5.2 Reconnaissance écrite, par la direction, de ses responsabilités

Les déclarations de la direction concernant ses responsabilités fournissent des éléments probants nécessaires sur la validité des postulats relatifs aux dites responsabilités, qui sous-tendent l'exécution d'un audit. L'auditeur **doit** recueillir des informations probantes attestant que la direction:

Présentation fidèle des comptes/conformité

i) reconnaît sa responsabilité en matière de présentation fidèle des comptes (audits de la fiabilité des comptes) ou de respect des textes législatifs et réglementaires applicables (audits de conformité);

Contrôle interne

ii) reconnaît sa responsabilité dans la conception, la mise en œuvre et le maintien du contrôle interne en vue de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies ou les cas de non-conformité significatifs, et indique si elle estime que le contrôle interne est approprié à cette fin;

Accès à toutes les informations pertinentes

iii) estime que l'auditeur a eu accès à toutes les informations pertinentes pour l'audit.

Exemples: i) la lettre de déclaration relative aux comptes annuels de l'Union européenne, signée par le comptable, ii) le rapport annuel d'activité et la déclaration annuelle de chaque directeur général et iii) le rapport de synthèse de la Commission.

3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes

Corroboration d'autres informations probantes

Une déclaration écrite spécifique peut être nécessaire pour *corroborer d'autres informations probantes*, notamment lorsque le jugement, l'intention ou l'exhaustivité sont en cause. L'auditeur **doit** déterminer s'il est nécessaire d'obtenir des déclarations écrites spécifiques concernant des assertions particulières.

3.5.4 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites

Évaluation de l'incidence en cas:

- d'incohérence par rapport à d'autres informations probantes

Lorsqu'une déclaration écrite ne concorde pas avec d'autres informations probantes, l'auditeur **doit** en déterminer les raisons et, en cas de doute, reconsidérer la fiabilité de toutes les autres déclarations écrites éventuellement recueillies et prendre des mesures appropriées (par exemple, revoir l'évaluation des risques et les procédures d'audit).

- de doutes concernant l'intégrité de la direction

Lorsque l'auditeur n'est pas convaincu de l'engagement de la direction à promouvoir la compétence, la communication et le respect des valeurs d'éthique et d'intégrité, ou de sa diligence, il **doit** en évaluer l'incidence sur la fiabilité des déclarations écrites.

- de non-fourniture de déclarations

Lorsque les personnes compétentes ne fournissent pas les déclarations générales concernant les responsabilités de la direction ou toute déclaration spécifique demandée, l'auditeur **doit** en déterminer les raisons, s'en entretenir avec la direction, reconsidérer son évaluation de l'intégrité des personnes concernées et prendre les mesures appropriées, y compris l'appréciation de l'incidence sur le rapport d'audit.

- de déclarations non fiables

S'il juge que les déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction ne sont pas fiables, l'auditeur **doit** en évaluer l'incidence sur le rapport d'audit.

Impossibilité d'exprimer une opinion

L'auditeur doit faire état de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers:

- a) s'il conclut qu'il existe des doutes suffisants concernant l'intégrité de la direction, tels qu'ils mettent en cause la fiabilité des déclarations écrites;
- b) si la direction ne fournit pas les déclarations écrites.

3.6. UTILISATION DE TRAVAUX DE TIERS

ISSAI 1600
[ISA 600]
ISSAI 1610
[ISA 610]
ISSAI 1620
[ISA 620]

Utilisation des travaux d'un autre auditeur

Utilisation des travaux d'un auditeur interne

Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

[3.6.1 Introduction](#)

[3.6.2 Utilisation des travaux d'un autre auditeur](#)

[3.6.3 Prise en considération de la fonction d'audit interne](#)

[3.6.4 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur](#)

3.6.1 Introduction

Au cours des phases de planification et d'examen de l'audit, l'auditeur peut utiliser les travaux d'un autre auditeur, d'un audit interne (y compris les structures d'audit interne et le service d'audit interne) ou d'un expert qu'il a désigné, selon les modalités suivantes:

Planification

i) lors de la phase de *planification*, les rapports établis par des tiers sont susceptibles de fournir des informations attirant l'attention de l'auditeur sur des faiblesses potentielles affectant les systèmes de contrôle ou sur un historique d'erreurs graves décelées dans le

champ de l'audit. L'auditeur **doit** examiner l'indépendance, l'objectivité et la compétence de ces tiers; il **doit** établir si leurs objectifs et leurs méthodes coïncident avec ceux retenus pour son audit et si leurs conclusions sont fondées sur des informations probantes suffisantes et appropriées;

Examen
- des informations probantes

ii) lors de la phase d'*examen*, les travaux réalisés par des tiers peuvent être utilisés pour fournir une partie des informations probantes jugées nécessaires pour atteindre les objectifs d'audit, ce qui permet de réduire l'ampleur des travaux devant être réalisés par la Cour. Le principe fondamental étant que s'il entend se fonder sur les travaux de tiers, l'auditeur **doit** s'assurer que ces travaux fournissent des informations probantes suffisantes et appropriées, et dont le rapport coût/efficacité est satisfaisant pour les besoins de l'audit;

- corroboration des constatations

iii) les rapports établis par des tiers peuvent également permettre de corroborer les constatations ou les conclusions de l'auditeur, ou de les remettre en question. Dans ce dernier cas, l'auditeur **doit** examiner les divergences, s'assurer des informations probantes recueillies par ses soins, examiner de nouveau si son analyse et son interprétation des informations probantes étaient judicieuses, et documenter clairement toute divergence subsistante.

Les principales décisions et conclusions concernant l'utilisation des travaux réalisés par des tiers **doivent** être documentées dans les dossiers de travail.

Ces trois types de tiers (les autres auditeurs, les auditeurs internes et les experts) sont traités séparément ci-après.

3.6.2 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

ISSAI 1600
[ISA 600]

L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il utilise les travaux d'un autre auditeur, est de déterminer leur incidence sur son propre audit.

Définition de l'expression «autres auditeurs»

En général, il faut entendre par «autres auditeurs», tous les intervenants publics ou privés appelés à porter un jugement d'auditeur professionnel sur des systèmes, des opérations et/ou des comptes. La Cour classe ces auditeurs dans les deux catégories ci-après.

i) Ceux qui sont tenus de présenter leur opinion d'audit en vertu de la réglementation de l'UE (obligation réglementaire ou contractuelle). Ces derniers font partie intégrante des systèmes de contrôle interne et **doivent** être audités en tant que tels. L'absence d'audits de ce type ou les déficiences liées aux travaux réalisés par les auditeurs de cette catégorie sont considérées comme des faiblesses affectant le système de contrôle interne et actées en tant que telles²⁴.

Les autres auditeurs qui font partie des systèmes de contrôle interne sont:

- les organismes de certification dans un État membre,
- les unités d'audit interne des organismes payeurs dans un État membre,
- les autorités d'audit dans un État membre,
- les unités de contrôle ex post de la Commission,
- les unités de contrôle ex post des agences,
- les unités de contrôle ex post de pays tiers ou d'organisations internationales,
- les contrôles ex post effectués par des auditeurs externes recrutés à cet effet.

L'évaluation du système constitué par les autres audits (généralement réalisés par des auditeurs du secteur privé pour le compte de l'entité) s'appuiera principalement sur:

- les documents stratégiques et les programmes d'audit annuels de l'entité;
- la procédure de sélection, le mandat, la présentation du rapport d'audit et le suivi exercé par l'entité concernant les autres auditeurs;
- la qualité des audits effectués. Cette évaluation sera étayée par l'examen d'un échantillon de rapports d'audit, sélectionné de manière aléatoire afin d'être le plus représentatif possible.

ii) Ceux qui ne sont pas tenus de le faire par la réglementation de l'UE. Il s'agit notamment des institutions supérieures de contrôle (ISC) qui, aux termes de l'article 287, paragraphe 3, du TFUE, interviennent dans les États membres en liaison avec la Cour des comptes. Il s'agit également i) des services de contrôle des administrations nationales (à savoir les services d'audit interne des administrations déboursant des fonds et les services de contrôle des différents ministères des finances); ii) des auditeurs du secteur privé intervenant en vertu d'un mandat légal (commissaires aux comptes) ou sur une base contractuelle (auditeurs). Leurs travaux *peuvent*, le cas échéant, être pris en considération en tant qu'éléments probants de corroboration dans le cadre des audits de la Cour. Dans ce cas, l'auditeur **doit** mettre en œuvre des procédures d'audit pour déterminer la mesure dans laquelle les travaux des autres auditeurs peuvent être considérés comme fiables. Il **doit** déterminer les

²⁴ Certaines ISC peuvent effectuer des audits dans le cadre du système de contrôle interne (par exemple l'ISC du Royaume-Uni, en tant qu'organisme de certification de la PAC). Dans ce cas, cette ISC relève de la catégorie i).

conséquences des travaux de ces autres auditeurs sur son audit; il peut par exemple établir, pour les sites à visiter dans le cadre de l'audit, si les rapports d'autres auditeurs comportent des observations qui sont en relation avec les objectifs de son audit. Le cas échéant, l'auditeur peut demander des informations complémentaires à l'entité concernée.

Deux cas de figure

Deux cas de figure sont possibles, selon que les travaux des autres auditeurs sont imposés par la réglementation de l'UE ou non. Dans les deux cas, les procédures d'audit consisteront à examiner les conclusions et les opinions d'audit de l'autre auditeur en ce qui concerne:

- la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement des contrôles clés en matière de conformité, et/ou
- la conformité, à savoir la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

Ces procédures peuvent comporter un examen des méthodes de travail utilisées, un examen des dossiers, ainsi qu'une appréciation de la pertinence des résultats, permettant d'évaluer leur fiabilité en tant qu'informations probantes et la contribution réelle qu'ils peuvent apporter à la conclusion d'audit.

En tout état de cause, les principes énoncés ci-après restent applicables, indépendamment de la catégorie à laquelle appartiennent les travaux des autres auditeurs.

Utilisation des travaux d'un autre auditeur

Lorsqu'il utilise les travaux d'autres auditeurs, l'auditeur **doit**:

- apprécier l'indépendance et l'objectivité de l'autre auditeur;
- tenir compte de la compétence professionnelle de l'autre auditeur au regard de la tâche d'audit;
- tenir compte de l'étendue des travaux de l'autre auditeur;
- comparer l'avantage qui peut être retiré de ces contrôles à leur coût;
- mettre en œuvre des procédures afin de réunir des informations probantes suffisantes et appropriées attestant que les travaux de l'autre auditeur répondent aux objectifs de la Cour, dans le cadre de l'audit concerné (ce qui peut nécessiter l'accès aux documents de travail de l'autre auditeur);
- examiner les constatations significatives de l'autre auditeur lors de l'analyse et de l'interprétation des résultats de ces travaux. Lorsque ces constatations ont une incidence significative sur l'opinion, l'auditeur de la Cour **doit** s'en entretenir avec les autres

**Contraintes liées à l'utilisation de travaux
d'autres auditeurs**

auditeurs et déterminer s'il est nécessaire qu'il effectue lui-même d'autres tests d'audit.

a) Les «autres auditeurs», dont les activités ne s'inscrivent pas dans le cadre des systèmes de contrôle interne, exercent un mandat qui leur est propre et jouissent en pratique d'une indépendance d'action quasi absolue vis-à-vis des institutions européennes. Les travaux qu'ils effectuent en rapport avec les finances de l'UE n'étant pas toujours récurrents, la coopération peut parfois être difficile. Dès lors, la réalisation des évaluations nécessaires pour pouvoir utiliser leurs travaux en tant qu'informations probantes peut s'avérer difficile. C'est pourquoi ce problème **doit** être abordé au stade de la planification des travaux, de sorte que d'autres procédures de contrôle puissent être envisagées afin d'assurer l'obtention d'informations probantes suffisantes et fiables, si l'utilisation de ces travaux se révèle impossible.

b) Lorsque l'utilisation des travaux d'une ISC de l'un des États membres est envisagée, l'auditeur de la Cour **doit** tenir compte du fait que, dans de nombreux cas, le droit d'accès à l'information dont elle dispose en tant que Cour des comptes européenne est plus étendu que celui dont disposent les ISC. Il pourrait donc arriver qu'une ISC ne dispose pas de tous les pouvoirs nécessaires pour effectuer l'audit en question. De plus, lorsque les travaux d'une ISC sont utilisés ou qu'un audit conjoint ou coordonné est entrepris avec une ISC, l'auditeur de la Cour **est tenu de** suivre les principes et/ou les procédures définis par le comité de contact des Présidents et/ou lors des réunions des agents de liaison de la Cour et des ISC en matière de coopération avec ces dernières.

c) L'auditeur de la Cour qui utilise les travaux d'auditeurs externes appartenant au secteur privé **doit** bien tenir compte du fait que ces derniers, s'ils respectent à la lettre les normes d'audit applicables en la matière, considéreront que leur obligation de diligence professionnelle ne s'exerce qu'envers le destinataire de leur rapport. Par exemple, il peut être demandé aux bénéficiaires de certains programmes du FEOGA-Orientation, comprenant des dépenses d'investissement, de soumettre des rapports établis par des auditeurs certifiant que les montants présentés correspondent aux dépenses supportées. L'auditeur de la Cour déterminera si les rapports de ces auditeurs externes constituent des informations probantes fiables lorsqu'ils sont adressés au bénéficiaire final du programme de l'UE plutôt qu'à l'organisme payeur concerné.

3.6.3 Prise en considération de la fonction d'audit interne

**ISSAI 1610
[ISA 610]**

L'objectif de l'auditeur externe est de prendre connaissance de la fonction d'audit interne et de déterminer si les activités de celle-ci sont utiles pour la planification et l'exécution de son propre audit et, dans l'affirmative, de définir leur incidence sur les procédures qu'il met en œuvre.

Acquisition d'une connaissance de la fonction d'audit interne

Lorsqu'il acquiert une connaissance du contrôle interne, l'auditeur externe **doit** également acquérir une connaissance de la fonction d'audit interne, notamment de sa position dans l'organisation et de l'étendue de ses responsabilités.

Préliminaires à l'utilisation des travaux de l'audit interne

Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux de l'audit interne, y compris du service d'audit interne (ou des structures d'audit interne de la Commission), l'auditeur **doit** examiner les aspects suivants, en tenant compte de l'importance relative et des risques associés, ainsi que du caractère subjectif des informations probantes:

- l'objectivité et les compétences techniques du personnel de l'audit interne;
- le degré de conscience professionnelle dont il fait preuve;
- l'incidence de toute pression exercée par la direction sur l'audit interne.

Utilisation des travaux de l'audit interne

Lorsqu'il utilise les travaux de l'audit interne, l'auditeur externe **doit** mettre en œuvre des procédures permettant d'en évaluer le caractère adéquat, en tenant compte de l'étendue des travaux et en examinant si l'évaluation qu'il a faite de la fonction d'audit interne reste valable. L'auditeur externe apprécie en particulier si:

- les personnes effectuant les travaux disposent des compétences et de l'expertise requises;
- les travaux sont supervisés, passés en revue et documentés;
- les informations probantes recueillies sont suffisantes, pertinentes et fiables;
- les conclusions dégagées sont appropriées et si les rapports établis sont conformes aux travaux réalisés;
- les exceptions et les points inhabituels relevés par l'audit interne ont été correctement traités.

Dans le cas d'audits financiers

Structure d'audit interne

L'auditeur **doit**:

- prendre contact avec la fonction d'audit interne concernée (par exemple, la structure d'audit interne de la DG Budget dans le cas des comptes annuels de l'Union européenne) lors de la phase de

planification de l'audit, pour vérifier si l'audit interne a programmé ou réalisé des tests d'audit spécifiques relatifs aux comptes, le but étant d'éviter les cas de double emploi et d'augmenter l'efficacité de l'audit;

- assurer le suivi des rapports élaborés par la structure d'audit interne s'agissant de la fiabilité des comptes (par exemple en matière de rapprochement et d'apurement des comptes), afin d'évaluer les risques potentiels mis au jour et les mesures correctrices prises (ou à prendre).

Service d'audit interne

L'auditeur **doit**:

- se procurer et examiner le programme de travail du service d'audit interne relatif à l'exercice concerné afin d'évaluer si les résultats de certains de ses audits peuvent être pris en considération, ce qui permettrait d'éviter des chevauchements;
- revoir les rapports élaborés par le service d'audit interne sur certains aspects des comptes, le cas échéant, et examiner dans quelle mesure l'entité auditée a pris les mesures nécessaires pour suivre les recommandations formulées;
- examiner si le service d'audit interne a prévu ou non d'allouer des ressources pour coopérer avec la Cour dans l'exécution de travaux d'audit relatifs aux comptes annuels. Dans l'affirmative, l'auditeur supervisera les travaux du service d'audit interne, afin de s'assurer qu'ils sont compatibles avec ses propres travaux, et il en validera les résultats.

Conformément au règlement financier, l'auditeur interne est tenu de formuler des avis indépendants²⁵. Par ailleurs, la charte de mission du service d'audit interne impose à l'auditeur interne de la Commission européenne de fournir chaque année une opinion globale sur l'état du contrôle au sein de la Commission. En 2011, le service d'audit interne a formulé sa première «opinion générale» sur l'état de la gestion financière de la Commission. Cette opinion était fondée sur les travaux réalisés par le service d'audit interne et la structure d'audit interne sur une période de trois ans et tenait compte des rapports de la Cour.

²⁵ Le règlement financier dispose en son article 86 que: «l'auditeur interne conseille son institution dans la maîtrise des risques, en formulant des avis indépendants portant sur la qualité des systèmes de gestion et de contrôle et en émettant des recommandations pour améliorer les conditions d'exécution des opérations et promouvoir la bonne gestion financière».

Dans le cas d'audits de la conformité

S'agissant de la structure d'audit interne, l'auditeur **doit**, au terme de l'exercice, évaluer les travaux d'audit interne réalisés dans la mesure où ils sont pris en considération lors de l'élaboration de la déclaration du directeur général relative à l'exercice concerné (voir [chapitre 3.5](#) relatif aux déclarations écrites).

En outre, les audits de conformité peuvent porter sur le rôle du service d'audit interne et de la structure d'audit interne en tant que composantes des systèmes de contrôle interne de l'entité auditée, en vue d'analyser les progrès réalisés par rapport aux années antérieures en ce qui concerne l'aptitude de ces systèmes à traiter les risques de non-conformité. Par exemple, l'examen relatif au service d'audit interne et à la structure d'audit interne peut porter sur la planification et la mise en œuvre de leur programme de travail compte tenu des risques qu'ils ont évalués et des priorités qu'ils ont définies.

3.6.4 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

**ISSAI 1620
[ISA 620]**

- i) déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné; et***
- ii) dans l'affirmative, déterminer si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.***

Raisons justifiant le recours aux services d'experts

Il est fait appel à des experts pour mettre à la disposition de l'équipe d'audit les connaissances ou les compétences techniques nécessaires à la réalisation des objectifs d'audit.

Conditions de désignation des experts et d'utilisation de leurs travaux

La sélection des experts et l'attribution des contrats sont soumises tant aux règles habituelles concernant le bon usage et la bonne gestion financière des fonds de l'Union qu'à la disponibilité de ces fonds. Le directeur de la direction Soutien à l'audit, qualité et développement est l'ordonnateur de ces lignes budgétaires. Les secteurs d'audit **doivent** prendre contact avec celle-ci dès qu'il s'avère nécessaire de solliciter les services d'un expert.

Préliminaires à l'utilisation d'un expert désigné par l'auditeur

Si l'équipe d'audit, ou la Cour, ne dispose pas des compétences techniques nécessaires, l'auditeur **doit** déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert et, par suite:

- évaluer si l'expert possède les aptitudes, la compétence et l'objectivité nécessaires (y compris l'absence de conflits d'intérêts) au regard des besoins de l'audit;

- comprendre suffisamment le domaine spécialisé de l'expert pour pouvoir déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux à réaliser et en évaluer le caractère adéquat;
- convenir, par écrit, de la nature, de l'étendue et des objectifs des travaux à réaliser, des rôles de l'expert et de l'auditeur, ainsi que des modalités de communication entre les deux parties, y compris l'établissement d'un éventuel rapport.

Il convient de rappeler que les règles de passation des marchés **doivent** être respectées.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert

L'auditeur **doit** évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit, y compris:

- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations de l'expert et leur concordance avec les autres informations probantes;
- si cela est important pour l'utilisation que l'auditeur fait des travaux de l'expert, la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert ainsi que l'exhaustivité, la pertinence et l'exactitude des données de base.

Si l'auditeur estime que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats, il **doit** s'entendre avec lui sur la réalisation de travaux supplémentaires, ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées.

Référence à l'expert désigné dans le rapport de l'auditeur

Le rapport publié après l'accomplissement d'une tâche d'audit à laquelle a participé un expert demeure un rapport de la Cour. Le rôle de l'expert est, d'une manière générale, d'aider l'équipe d'audit à accomplir ses travaux, celle-ci demeurant responsable de l'établissement d'une opinion d'audit et de sa présentation à la Cour. Ainsi, lorsqu'il établit une opinion d'audit non modifiée (dite «favorable»), l'auditeur **ne doit pas** faire référence aux travaux de l'expert. Cependant, lorsque la référence au travail d'un expert désigné par l'auditeur est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur, celui-ci **doit** préciser dans son rapport que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée.

Confidentialité

Les experts auxquels la Cour fait appel sont tenus d'observer des règles de confidentialité. Les auditeurs travaillant avec des experts **doivent** se familiariser avec ces dispositions (telles qu'elles figurent dans le statut des fonctionnaires et dans les décisions de la Cour) et être prêts à les expliquer aux experts en cas de besoin. En outre, il

incombe à la direction A de la Chambre CEAD de s'assurer que les contrats de travail des experts comportent systématiquement les clauses de confidentialité appropriées.

3.7 AUTRES PROCÉDURES D'AUDIT

3.7.1 Parties liées

Le présent chapitre porte sur les dispositions relatives aux parties liées, qui présentent un intérêt tant pour les audits financiers que pour les audits de la conformité. Les événements postérieurs aux travaux d'audit dans les différents contextes des audits financiers et des audits de conformité sont décrits dans les sections consacrées à la fiabilité et à la conformité. Celle consacrée à la fiabilité aborde également les estimations comptables et les demandes de confirmation externe.

3.7.1 Parties liées

ISSAI 1550
[ISA 550]

L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables concernant l'identification, par la direction, des parties liées et la présentation d'informations à leur sujet, ainsi que concernant l'effet des opérations avec des parties liées ayant une incidence significative.

Exigences imposées aux parties liées par le référentiel d'information financière

Règle comptable de l'UE

Pour renforcer la transparence et l'obligation de rendre compte, l'Union européenne (UE), en sa qualité d'entité exerçant un contrôle et présentant des états financiers, exige la fourniture d'informations sur i) l'existence de parties liées dans toutes les situations de contrôle, qu'il y ait eu ou non des opérations entre les parties liées, et ii) dans certaines circonstances, les opérations entre l'UE et ses parties liées²⁶. Sauf pour les opérations intervenant dans des conditions de concurrence normale, ces informations à fournir concernent notamment:

- la *nature* des relations entre les parties liées;
- le *type d'opérations* réalisées;
- une *description* des opérations, par exemple la catégorie d'opérations, le volume, le cahier des charges et les montants concernés.

²⁶ Règle comptable n° 15 de l'Union européenne.

Exemples de situations dans lesquelles des opérations entre parties liées pourraient amener à fournir des informations:

- achats ou transferts/ventes de biens et d'autres actifs;
- contrats de location;
- transferts en matière de recherche et de développement;
- contrats de licence;
- financements (y compris prêts, apports en capital ou subventions)
- garanties et sûretés.

Les comptes annuels de l'Union européenne comprennent une note sur les parties liées annexée aux comptes, laquelle porte sur la rémunération et les droits financiers des agents de la Commission européenne exerçant des fonctions importantes.

Définitions

Partie liée – une partie est liée à une entité si l'essence de leur relation, et non uniquement sa forme juridique, répond aux critères suivants:

a) directement ou indirectement par le truchement d'un ou de plusieurs intermédiaires, la partie:

- a la capacité de *contrôler* l'entité, ou est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle conjoint au même titre que l'entité, le contrôle étant le pouvoir de décider des politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités, comme par exemple les institutions contrôlées par l'UE;
- exerce une *influence notable* sur l'entité, c'est-à-dire a le pouvoir de participer aux décisions portant sur les politiques financières et opérationnelles d'une entité, sans toutefois contrôler ces politiques;

b) la partie est une *entreprise associée* de l'entité – sur laquelle cette dernière a une influence notable, mais qui n'est ni contrôlée par l'entité, ni une coentreprise de celle-ci.

Les opérations entre parties liées comprennent un transfert de ressources ou d'obligations entre des parties liées, qu'un prix soit facturé ou non. Les opérations entre parties liées excluent toute opération avec une autre entité qui n'est une partie liée que par le fait de sa dépendance économique à l'égard de l'entité présentant les états financiers ou de l'administration dont celle-ci fait partie. De nombreuses opérations avec des parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités et ne comportent pas de risque plus élevé que des opérations avec des parties non liées.

Responsabilités de la direction

La direction est responsable de l'identification et de la déclaration des parties liées et des opérations avec celles-ci, y compris de la mise en

œuvre des contrôles internes permettant de garantir que ces opérations sont correctement repérées dans le système d'information et mentionnées dans les états financiers.

Responsabilités de l'auditeur

L'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures pour détecter et évaluer les risques d'anomalies significatives ou de non-conformité qui résultent du fait que l'entité n'a pas correctement comptabilisé ou communiqué les opérations ou soldes avec les parties liées, ni présenté des informations concernant les relations avec celles-ci. L'auditeur est également tenu de mettre en œuvre des procédures permettant de répondre à ces risques.

L'auditeur doit être informé de l'existence de parties liées et d'opérations entre celles-ci, car:

- elles peuvent être soumises à une obligation de *déclaration* dans les états financiers;
- les informations probantes recueillies auprès de parties *non liées* présentent généralement un degré de *fiabilité* plus élevé;
- ce type de relations peut exposer une entité à des *risques* auxquels elle ne serait pas exposée normalement;
- les opérations de ce type peuvent être motivées par des raisons telles qu'une *fraude* éventuelle.

Éléments à prendre en considération lors de la réalisation de l'audit

En réponse aux risques évalués, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit appropriées permettant de tenir compte du risque que présentent les relations et les opérations avec des tiers. Si, au cours de son audit, l'auditeur découvre des opérations significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités, il **doit** s'informer pour savoir si elles ont été conclues avec des tiers et réunir des éléments attestant que ces opérations ont été approuvées. Il peut s'agir, par exemple, d'opérations:

- effectuées à des conditions commerciales anormales ou ne semblant être justifiées par aucune raison opérationnelle logique;
- dont la substance diffère de la forme;
- enregistrées d'une manière inhabituelle, ou non enregistrées;
- nombreuses ou impliquant un montant significatif avec certains clients ou fournisseurs.

De plus, l'auditeur **doit** rester attentif aux informations indiquant l'existence potentielle de relations et d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas détectées, notamment en examinant les confirmations bancaires et juridiques et les procès-verbaux des réunions

Déclaration des relations et des opérations avec des parties liées

des responsables de la gouvernance. En l'occurrence, l'auditeur demande à la direction de mettre au jour les opérations avec les parties liées nouvellement identifiées, demande pourquoi les contrôles mis en place n'ont pas permis de les repérer ni de les déclarer, et met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Le référentiel d'information financière de l'UE imposant de déclarer l'existence de parties liées lorsqu'existe une situation de contrôle, l'auditeur **doit** recueillir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables indiquant si les opérations détectées auxquelles participent des parties liées sont dûment enregistrées et déclarées. Il **doit** également évaluer si les parties liées ou les opérations avec celles-ci peuvent faire en sorte que l'image des comptes ne soit pas fidèle ou que les opérations soient trompeuses.

Déclarations écrites

L'auditeur **doit** obtenir une déclaration écrite de la direction, confirmant:

- qu'elle a communiqué à l'auditeur l'identité des parties liées et toutes les relations et opérations avec celles-ci dont elle a connaissance;
- qu'elle a correctement comptabilisé ces opérations et qu'elle a fourni les informations concernant celles-ci et les relations avec les parties liées.

Si l'auditeur ne parvient pas à recueillir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables sur les parties liées et les opérations avec celles-ci, ou s'il conclut que ces informations n'ont pas été correctement déclarées dans les états financiers, il **doit** modifier le contenu de son opinion d'audit en conséquence.

3.8 VALIDATION DES CONSTATATIONS D'AUDIT

Les objectifs de l'auditeur sont:

a) de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus;

b) d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit;

c) de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour ces personnes au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière; et

d) de promouvoir un processus d'échange efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

ISSAI 1260
[ISA 260]

L'auditeur **doit** transmettre à la direction, en temps opportun, les constatations importantes, y compris en ce qui concerne les faiblesses significatives affectant le contrôle interne.

Relevé de constatations préliminaires

L'auditeur présente ses constatations sous la forme d'un relevé de constatations préliminaires (RCP) adressé à l'entité auditée. L'objectif est d'arrêter définitivement les faits qui constitueront la matière première sur laquelle reposera le rapport final. Des faits correctement «validés» sont essentiels à l'établissement d'un rapport bien fondé et permettent donc de réduire les délais nécessaires pour s'entendre sur le rapport final avec l'entité auditée.

Un relevé de constatations préliminaires **doit** être adressé à l'entité auditée au terme d'une mission, dans les délais habituels fixés par la Cour. L'entité auditée est invitée à répondre à ce relevé. L'auditeur **doit** analyser cette réponse et s'assurer que les points valables soulevés par l'entité auditée sont pris en considération lors de l'établissement du rapport final.



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

1. INFORMATIONS GÉNÉRALES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
**Section 4 – Établissement des
rapports**
Annexes

PARTIE 1 – INFORMATIONS GÉNÉRALES

**SECTION 4 – ÉTABLISSEMENT DES
RAPPORTS**

TABLE DES MATIÈRES

4.1 Établissement des rapports – Présentation générale

4.2 La déclaration d'assurance de la Cour – Formulation d'une opinion

4.3 Opinion non modifiée

4.4 Opinion modifiée

4.5 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points

4.6 Considérations relatives aux fraudes présumées

4.1 ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

4.1.1 Introduction

4.1.2 Types de rapports d'audit

4.1.3 Qualités des bons rapports d'audit

4.1.4 Utilisateurs des rapports de la Cour

4.1.5 Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

4.1.1 Introduction

Communiquer les résultats aux parties prenantes

Les rapports d'audit sont les principaux produits de la Cour. Ils visent à communiquer les résultats des travaux de la Cour à l'autorité de décharge, à l'entité auditée et au grand public. En publiant des rapports, la Cour contribue à l'amélioration de la gestion financière de l'Union européenne et aide l'autorité de décharge dans sa fonction de contrôle de l'exécution du budget.

de manière efficace

Un bon rapport est celui qui assure une communication efficace: il doit présenter de manière claire et objective les principales constatations et conclusions par rapport aux objectifs de l'audit, de telle sorte que le lecteur comprenne quels travaux d'audit ont été réalisés, pour quelle raison et de quelle manière. Il doit également contenir des recommandations pratiques. Un audit conçu et mis en œuvre de manière adéquate est la base d'un bon rapport.

Processus d'établissement des rapports

La phase d'établissement du rapport commence par l'élaboration des observations préliminaires et s'achève avec la publication du rapport. Il comprend donc la rédaction et l'approbation des observations préliminaires par la chambre et par la Cour, la procédure contradictoire avec l'entité auditée, l'adoption du rapport final par la Cour, sa traduction, sa présentation à l'autorité de décharge et sa publication au Journal officiel.

4.1.2 Types de rapports d'audit

La Cour publie trois types de rapports d'audit financier et d'audit de conformité: les rapports annuels, les rapports annuels spécifiques et les rapports spéciaux.

Rapport annuel

- En vertu du TFUE et du règlement financier, la Cour est tenue d'établir un *rapport annuel* après la clôture de chaque exercice.

La Cour a également l'obligation de fournir au Parlement européen et au Conseil une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes de l'Union européenne, ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes pour l'exercice en question. Le règlement financier²⁷ dispose que, pour l'audit relatif à la DAS, les comptes consolidés définitifs sont publiés au Journal officiel, accompagnés de la déclaration d'assurance.

La déclaration d'assurance peut être complétée par des appréciations spécifiques pour chaque domaine majeur de l'activité de l'UE. La pratique actuelle consiste à insérer la déclaration d'assurance et les éléments qui s'y rapportent dans le rapport annuel. Ces éléments sont notamment des informations à l'appui de la déclaration d'assurance, des appréciations spécifiques, ainsi que des conclusions relatives au système de contrôle interne de la Commission.

Les FED donnent également lieu à l'établissement d'un rapport annuel et d'une déclaration d'assurance.

Rapports annuels spécifiques

- La Cour établit des *rapports annuels spécifiques* relatifs à ses audits financiers et audits de conformité annuels récurrents des organismes, offices et agences de l'UE. Le TFUE et les règlements instituant ces organes prévoient que la Cour contrôle la fiabilité de leurs comptes, ainsi que la légalité et la régularité des opérations qui leur sont sous-jacentes.

Rapports spéciaux

- La Cour peut également, à tout moment, présenter des observations, notamment sous la forme de *rapports spéciaux*, sur des thèmes particuliers sélectionnés par elle en fonction de leur priorité. Ces rapports spéciaux sont abordés dans la partie «Conformité» du manuel.

²⁷ Article 129, paragraphe 4.

Le tableau ci-après présente de manière synthétique les trois types de rapports.

Tableau 14 – Types de rapports publiés par la Cour

	Rapports annuels	Rapports annuels spécifiques	Rapports spéciaux**
<i>Objet</i>	Comptes annuels définitifs de l'Union européenne et opérations qui leur sont sous-jacentes Comptes annuels des Fonds européens de développement et opérations qui leur sont sous-jacentes	Comptes annuels des autres organismes, offices et agences de l'UE et opérations qui leur sont sous-jacentes	Aspect particulier de la gestion ou domaine budgétaire spécifique
<i>Base juridique</i>	Obligation de la Cour prévue par le TFUE	Obligation de la Cour prévue par le TFUE ou par les règlements instituant les organismes, les offices et les agences	Droit de la Cour prévu par le TFUE, exercé sur base d'une décision adoptée par celle-ci
<i>Fréquence</i>	Annuelle	Annuelle	Arrêtée par la Cour
<i>Opinion</i>	Déclaration d'assurance	Déclaration d'assurance*	Aucune forme normalisée
<i>Portée de l'opinion</i>	Fiabilité Légalité et régularité -	Fiabilité Légalité et régularité -	- Conformité Performance

* À l'exception de la Banque centrale européenne.

** Les rapports spéciaux peuvent couvrir aussi bien les résultats d'audits de conformité que ceux d'audits de la performance. Les rapports spéciaux relatifs à des audits de conformité sont traités dans la partie «Conformité» du présent manuel.

4.1.3 Qualités des bons rapports d'audit

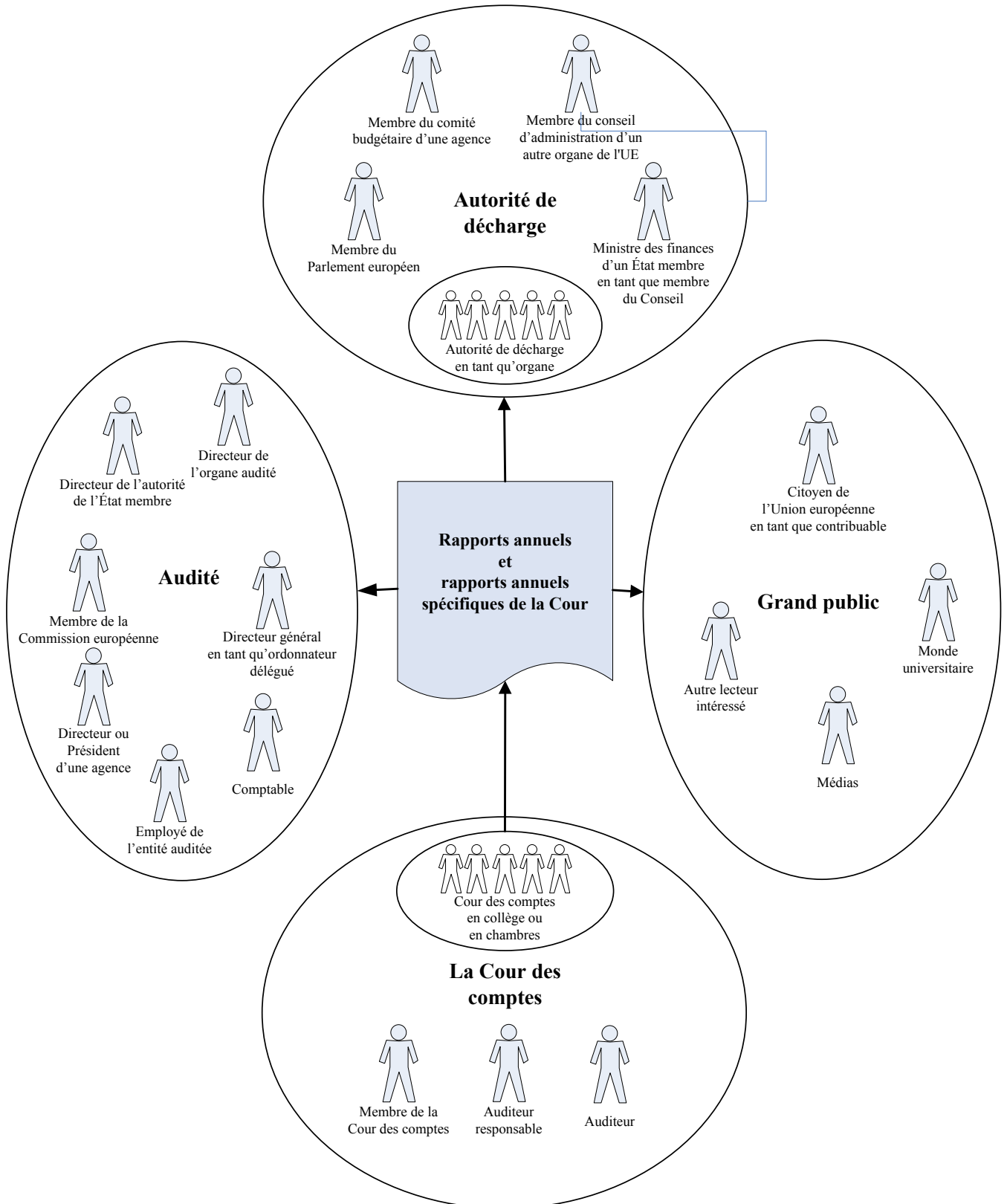
Les rapports d'audit établis par la Cour **doivent** présenter les qualités ci-après.

Qualité	Comment y parvenir
<i>Objectif</i>	Évaluer les performances réelles sur la base de critères objectifs
<i>Complet</i>	Couvrir des aspects pertinents des questions faisant l'objet du rapport
<i>Clair</i>	Utiliser un langage direct; être dotés d'une structure facilement compréhensible et de titres explicites
<i>Convaincant</i>	Présenter de manière convaincante des arguments étayés par des exemples parlants

<i>Pertinent</i>	Veiller à ce que le contenu soit intéressant pour les utilisateurs et qu'il leur soit présenté en temps opportun
<i>Exact</i>	Veiller à ce que les constatations soient correctement présentées afin que le rapport soit crédible
<i>Constructif</i>	Être équilibrés
<i>Concis</i>	Être constitués de phrases et de points courts et simples

4.1.4 Utilisateurs des rapports de la Cour

Figure 12 – Utilisateurs des rapports de la Cour



4.1.5 Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

S'agissant de la *désignation nominative de tiers* dans les rapports de la Cour, l'arrêt rendu dans l'affaire Ismeri²⁸ précisait que la Cour des comptes pouvait être autorisée à désigner nominativement dans ses rapports des personnes qui, en principe, ne sont pas soumises à son contrôle, mais uniquement:

Trois conditions pour désigner nominativement des tiers

- dans des *circonstances particulières*, pouvant tenir à la gravité des faits ou au risque de confusion préjudiciable aux intérêts de tiers,
- si la désignation nominative est *nécessaire et proportionnée* au regard de l'objectif poursuivi par la publication du rapport,
- à condition que ces personnes bénéficient du *principe du contradictoire*, c'est-à-dire qu'elles soient mises en mesure d'émettre des observations sur les points desdits rapports les visant nominativement, *avant* que ceux-ci ne soient définitivement arrêtés.

Prudence

Il **faut** donc redoubler de *prudence* lorsque l'on vérifie et que l'on interprète les faits alors que des tiers sont désignés nominativement dans le rapport de la Cour ou qu'ils peuvent être facilement identifiés par le lecteur. Les auditeurs **doivent** également faire en sorte que le tiers soit en mesure de formuler des observations avant l'adoption du rapport.

²⁸ Arrêt du 10 juillet 2001, Ismeri Europa Srl./Cour des comptes des Communautés européennes (C-315/99 P, Rec. 2001, p. I-5281), concernant des critiques formulées à son encontre dans le rapport spécial n° 1/96 de la Cour des comptes relatif aux programmes MED.

4.2 LA DÉCLARATION D'ASSURANCE DE LA COUR – FORMULATION D'UNE OPINION

ISSAI 1700 [ISA 700]	<i>Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:</i>
ISSAI 1720 [ISA 720]	<i>se forger une opinion sur les comptes annuels et sur les opérations sous-jacentes, fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis; et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui en explique les fondements.</i>

4.2.1 Exigences légales et étendue de la déclaration d'assurance

4.2.2 Forme et contenu de la déclaration d'assurance

4.2.3 Informations supplémentaires et autres informations

4.2.1 Exigences légales et étendue de la déclaration d'assurance

En vertu du TFUE²⁹, une déclaration d'assurance **doit** être établie pour les audits de la fiabilité des comptes, ainsi que pour les audits de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, concernant l'exécution du budget général de l'UE, les FED, ainsi que les agences, offices et organismes similaires de l'UE. Chaque déclaration d'assurance **doit** être publiée au Journal officiel.

La déclaration d'assurance contient l'opinion de la Cour relative à la fiabilité des comptes annuels, ainsi qu'à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes. L'expression «déclaration d'assurance» correspond à celle de «rapport de l'auditeur indépendant» utilisée dans les normes internationales d'audit; toutefois, son étendue est plus vaste que celle définie dans les normes ISA, en raison de l'inclusion des aspects de légalité et de régularité. L'objectif principal de la DAS est d'informer l'autorité de décharge sur la question de savoir si:

L'opinion de la Cour

Fiabilité

- les comptes annuels de l'entité auditée présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière, les opérations et les flux de trésorerie de cette entité et s'ils sont établis conformément au référentiel d'information financière applicable;

Légalité et régularité

- les opérations sous-jacentes aux comptes annuels sont conformes au cadre légal et réglementaire applicable.

²⁹ Article 287, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Dans le cas du budget général de l'Union européenne, l'opinion relative à la légalité et à la régularité formulée dans la déclaration d'assurance s'appuie sur les appréciations spécifiques concernant chacun des principaux groupes d'activités de l'Union européenne, dans lesquels s'inscrivent les différents domaines politiques.

4.2.2 Forme et contenu de la déclaration d'assurance

Document autonome

Étant donné que la déclaration d'assurance peut (et, dans le cas de la DAS, doit) être publiée avec les comptes de l'entité audité, sans les autres parties du rapport annuel ou du rapport annuel spécifique, l'auditeur **doit** structurer la déclaration d'assurance de telle manière qu'elle puisse être lue comme un *document autonome*.

Contenir les informations requises par les normes d'audit

En outre, la déclaration d'assurance **doit** être *circonscrite aux éléments essentiels requis par les normes d'audit*. Les informations qui ne sont pas expressément requises par les normes (par exemple, les éléments d'explication et les commentaires) **doivent** figurer dans d'autres parties du rapport (par exemple l'introduction générale, les informations à l'appui de la déclaration d'assurance ou les appréciations spécifiques). La déclaration d'assurance **doit** être circonscrite aux éléments devant figurer dans un rapport d'auditeur indépendant.

La déclaration d'assurance **doit** être constituée des éléments précisés ci-après.

i) Titre

«La déclaration d'assurance fournie par la Cour au Parlement européen et au Conseil – Rapport de l'auditeur indépendant» **doit** être le titre officiel utilisé.

ii) Destinataire(s)

La déclaration d'assurance de la Cour **doit** être adressée conformément aux obligations imposées par les circonstances et par la base juridique de l'audit.

Les destinataires des rapports de la Cour sont, dans la plupart des cas, le Parlement européen et le Conseil. Pour certains organismes, offices ou agences de l'UE, d'autres organes de surveillance peuvent également figurer parmi les destinataires.

iii) Paragraphe introductif

Le paragraphe introductif de la déclaration d'assurance sert à mettre en exergue l'objet de l'audit. Il **doit** en particulier:

- indiquer l'entité dont les comptes annuels et les opérations sous-jacentes ont été contrôlés,

- signaler que les comptes annuels et les opérations sous-jacentes ont été contrôlés,
- préciser les parties des comptes annuels et les types d'opérations sous-jacentes qui ont été contrôlés,
- faire référence à la synthèse des principales méthodes comptables³⁰ et à d'autres notes explicatives relatives aux audits de la fiabilité,
- spécifier la date ou la période des comptes annuels et des opérations sous-jacentes contrôlées.

Elle **doit** contenir une référence à la base juridique définissant la responsabilité de la Cour, qui comprend l'audit et la présentation des résultats de ses contrôles. Dans le cas des comptes annuels de l'Union européenne et des opérations sous-jacentes, la responsabilité de la Cour est définie dans le TFUE³¹ et dans le règlement financier. Pour certains organismes, offices et agences de l'UE, il peut s'agir d'autres bases juridiques, par exemple le règlement instituant l'organisme en question ou son règlement financier particulier.

iv) Définition de la responsabilité de la direction

Cette section **doit** être intitulée «Responsabilité de la direction». Elle **doit** faire référence à la base juridique de la responsabilité de la direction. Dans le cas des comptes annuels de l'Union européenne et des opérations sous-jacentes, il s'agit du TFUE (articles 310 à 325) et du règlement financier. Pour certains organismes, offices et agences de l'UE, il peut s'agir d'autres bases juridiques.

Pour les audits de la fiabilité, cette section **doit** également comporter une définition du référentiel d'information financière applicable à l'entité auditée. Pour les audits de la légalité et de la régularité, elle **doit** également définir le cadre légal et réglementaire applicable de l'entité auditée.

La fiabilité des comptes, ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, sont deux domaines de la responsabilité de la direction qui doivent être décrits sous cette rubrique.

³⁰ Dans le présent manuel, les expressions «méthodes comptables» (utilisée davantage dans les normes ISA et ISSAI) et «politiques comptables» (utilisée davantage par la Cour) sont synonymes.

³¹ Article 287, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

v) Définition de la responsabilité de l'auditeur

Cette section **doit** être intitulée «Responsabilité de l'auditeur».

Les responsabilités de la Cour en matière de contrôle définies dans le cadre légal sont décrites au chapitre 1 du présent manuel. Les responsabilités de la Cour en matière de présentation des résultats de ses audits figurent également dans ces bases juridiques.

- *La responsabilité de la Cour relative à l'opinion sur la fiabilité des comptes annuels*

La déclaration d'assurance **doit** décrire l'audit relatif à la fiabilité des comptes en indiquant:

1. qu'un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les comptes annuels;
2. que le choix des procédures, y compris l'évaluation des risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur tient compte des contrôles internes relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes annuels, afin de définir des procédures d'audit appropriées aux circonstances;
3. un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, et le caractère vraisemblable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que la présentation d'ensemble des comptes annuels.

- *La responsabilité de la Cour relative à l'opinion sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes*

La déclaration d'assurance **doit** décrire l'audit relatif à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes en indiquant que:

1. un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes;
2. le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur. Ces procédures comprennent l'évaluation des risques que les opérations sous-jacentes ne soient pas conformes, dans une mesure significative, aux obligations prévues par le cadre légal et réglementaire applicable, que cela provienne de fraudes ou résulte d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur tient compte des contrôles internes, ainsi que des systèmes de contrôle et de surveillance mis en œuvre pour

garantir la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, afin de définir des procédures d'audit appropriées aux circonstances;

La déclaration d'assurance **doit** mentionner que la Cour estime que les informations probantes obtenues sont suffisantes et appropriées pour étayer son opinion.

La description de la responsabilité de la Cour **doit** comporter une référence aux normes internationales d'audit et/ou aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'Intosai. Conformément à la norme ISA 200, l'auditeur **ne doit pas** faire référence à la conformité de l'audit avec les normes ISA, à moins qu'il n'ait complètement satisfait à toutes celles qui s'appliquent à l'audit. Dans le secteur public, selon la norme ISSAI 1200, l'expression «conformément aux normes ISA» signifie que toutes les normes ISA applicables, ainsi que, le cas échéant, les indications supplémentaires présentées dans les notes de l'Intosai sur leur utilisation, sont intégralement respectées.

vi) Opinions de la Cour

La déclaration d'assurance **doit** comporter des opinions sur la fiabilité des comptes, ainsi que sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

- *Opinion relative à la fiabilité des comptes*

Fiabilité

La déclaration d'assurance **doit** comporter une partie intitulée: «Opinion relative à la fiabilité des comptes»

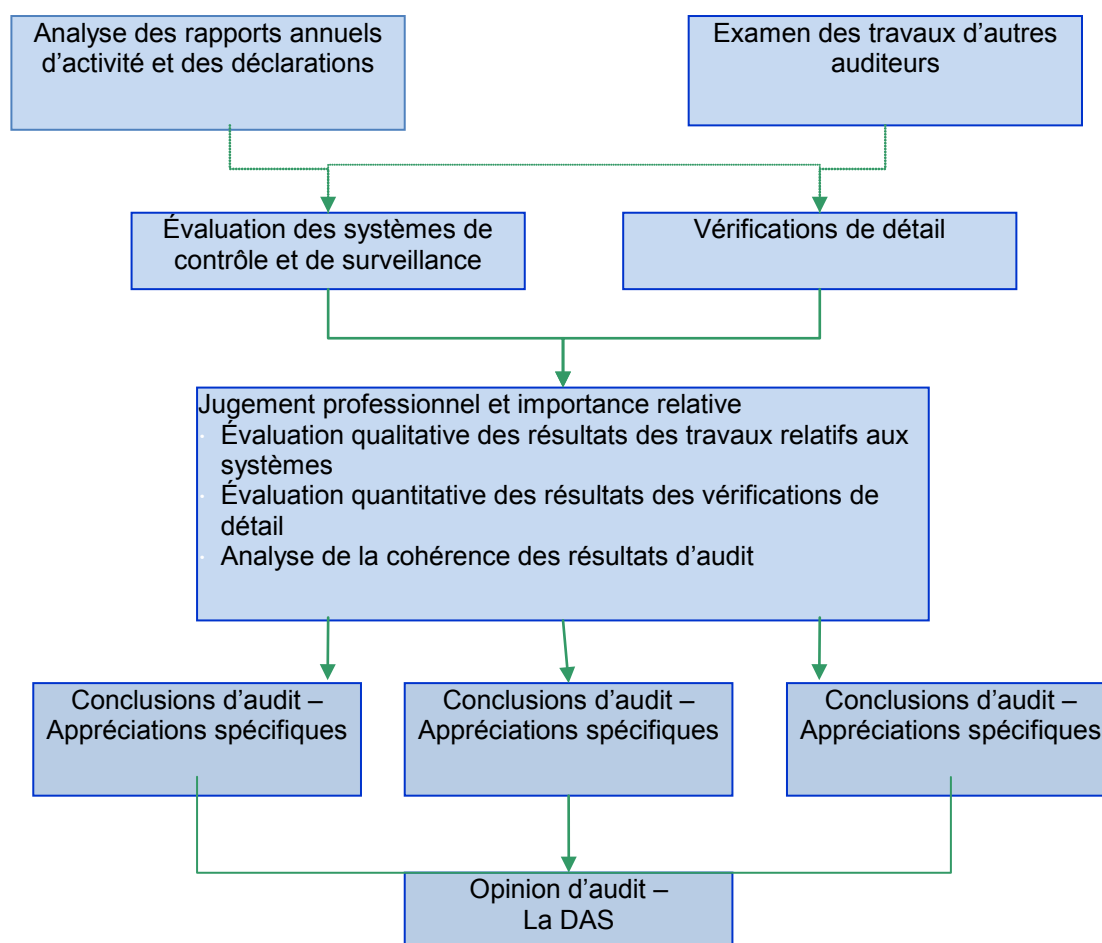
- *Opinion relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes*

Légalité et régularité

La déclaration d'assurance **doit** comporter une partie intitulée: «Opinion relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes».

L'opinion de la Cour est le résultat d'une consolidation, fondée sur la conclusion formulée dans les appréciations spécifiques relatives à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes.

Figure 13 – Formulation de conclusions et d’une opinion d’audit



vii) Autres points

Il peut être demandé à la Cour de développer certains aspects afin de préciser ses responsabilités concernant l'audit des comptes annuels, l'audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes ou l'audit de la déclaration d'assurance formulée à leurs propos. Le cas échéant, la Cour peut envisager de le faire de sa propre initiative. Ces questions **doivent** être abordées sous la rubrique «Autres questions», qui suit les parties «Opinion».

Les responsabilités de la Cour relatives au signalement des fraudes et des irrégularités, à la sauvegarde des actifs et à la bonne gestion financière peuvent être décrites dans cette partie.

vii) Date de la déclaration d'assurance

La déclaration d'assurance **doit** être signée au plus tôt après que la Cour a collecté suffisamment d'informations probantes adéquates sur lesquelles fonder son opinion sur les comptes annuels, ainsi que sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

Pour les comptes annuels de l'Union européenne, le TFUE impose à la Cour une date limite pour laquelle celle-ci doit présenter le rapport annuel contenant la déclaration d'assurance. Actuellement, cette date limite est fixée au 15 novembre.

viii) Nom et signature La déclaration d'assurance de la Cour **doit** être signée par le Président de la Cour au nom de celle-ci.

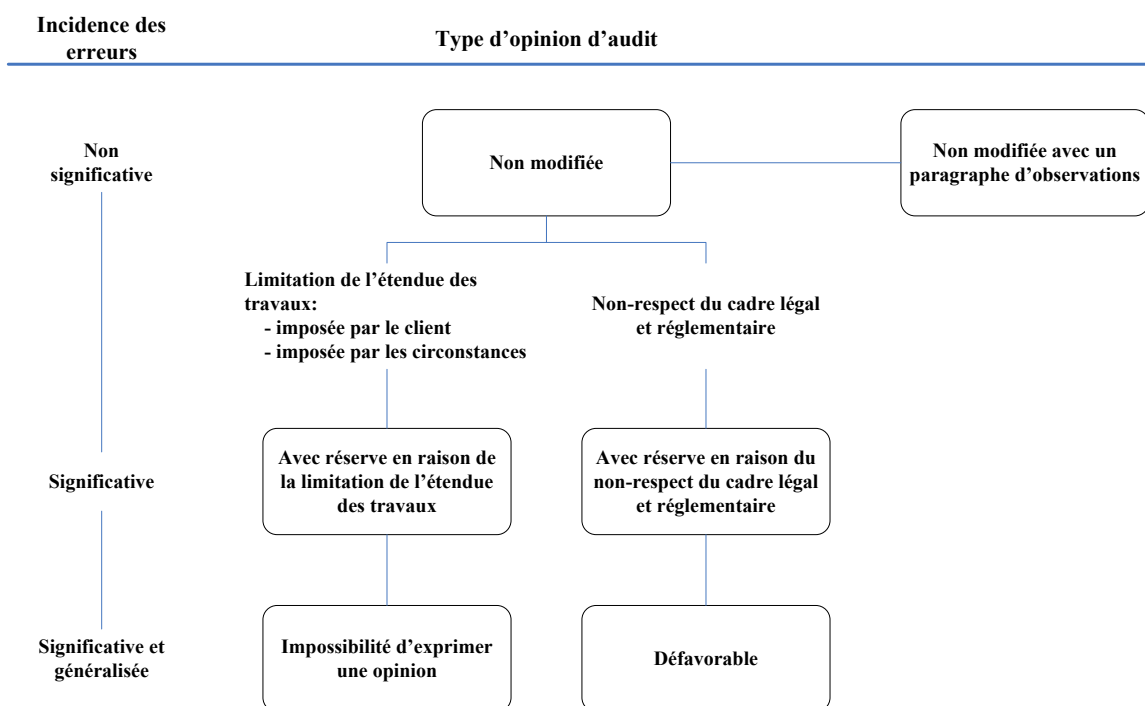
ix) Adresse de la Cour La déclaration d'assurance **doit** contenir l'adresse officielle de la Cour des comptes européenne.

N.B.: Les modèles d'opinions présentés dans ce manuel **doivent** toujours être utilisés lors de la rédaction d'une opinion d'audit.

Types d'opinions Comme cela est expliqué dans cette section, l'auditeur a le choix entre plusieurs possibilités en ce qui concerne l'opinion d'audit relative aux comptes annuels.

La figure ci-après présente les principaux types d'opinions d'audit susceptibles d'être formulées.

Figure 14 – Vue d'ensemble des types d'opinions



4.2.3 Informations supplémentaires et autres informations

Il peut arriver que l'auditeur doive formuler des observations sur des informations supplémentaires et d'autres informations, qui ne sont pas requises en vertu du référentiel d'information financière applicable, mais que l'entité auditée peut juger bon de présenter avec les comptes annuels.

Informations supplémentaires

- Les *informations supplémentaires* sont des informations qui fournissent des précisions sur des points spécifiques des comptes annuels et qui sont normalement présentées sous forme d'annexes supplémentaires ou de notes complémentaires. Si, en raison de leur nature ou de la manière dont elles sont présentées, elles ne peuvent pas être clairement différenciées des comptes annuels vérifiés, elles sont considérées comme faisant partie intégrante de ces derniers et, par conséquent, sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. La note 6 des comptes, relative à des corrections financières et à des recouvrements opérés à la suite de la détection d'irrégularités, constitue un exemple d'information supplémentaire de ce type.
- Par contre, si les informations supplémentaires *ne font pas* partie intégrante des comptes annuels et *ne sont pas* censées être couvertes par l'opinion de l'auditeur, ce dernier **doit** évaluer si elles sont clairement différenciées des comptes annuels vérifiés.

Autres informations

- Par *autres informations*, il faut entendre les autres informations, financières ou non, qui figurent dans les documents contenant des comptes annuels vérifiés (par exemple les principaux événements et les points essentiels).

L'auditeur **doit** prendre connaissance des informations supplémentaires qui ne sont pas soumises à l'audit, ainsi que des autres informations, afin de détecter, le cas échéant, les incohérences significatives par rapport aux comptes annuels vérifiés et les déclarations inexactes de faits, susceptibles de nuire à la crédibilité des comptes annuels.

Si, à la lecture des informations supplémentaires ou des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il **doit** déterminer s'il convient de modifier les comptes annuels vérifiés ou les autres informations. Lorsqu'il s'avère qu'une modification des comptes annuels vérifiés est nécessaire mais que l'entité s'y refuse, l'auditeur **doit** exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable concernant les comptes annuels en cause. Lorsqu'il s'avère qu'une modification des autres informations présentées est nécessaire mais que l'entité s'y refuse,

Prendre connaissance des informations pour détecter les incohérences

Si une modification des comptes annuels est nécessaire

l'auditeur **doit** inclure dans la déclaration d'assurance un «paragraphe relatif à d'autres points» décrivant l'incohérence significative relevée, ou envisager de prendre d'autres mesures appropriées.

Anomalie dans les faits relatés

Lorsque l'auditeur se rend compte que les informations supplémentaires et autres présentées paraissent comporter une *anomalie dans les faits relatés*, il **doit** s'en entretenir avec la direction de l'entité. Si l'auditeur conclut que les informations supplémentaires et les autres informations contiennent une anomalie dans les faits relatés que la direction refuse de corriger, il **doit** envisager d'en informer l'autorité de décharge.

4.3 OPINION NON MODIFIÉE

4.3.1 Quand convient-il d'émettre une opinion non modifiée?

4.3.2 Forme de l'opinion non modifiée relative à la fiabilité des comptes

4.3.3 Forme de l'opinion non modifiée relative à la régularité des opérations sous-jacentes

4.3.1 Quand convient-il d'émettre une opinion non modifiée?

Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Le cadre financier appliqué par les institutions, les organismes, les offices et les agences de l'UE est un *référentiel qui repose sur le principe d'image fidèle* (article 123 du règlement financier). Ce référentiel est un référentiel d'information financière qui requiert la conformité avec des exigences spécifiques et qui prend acte que, pour présenter une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction i) fournisse des informations qui dépassent le cadre des exigences en question, ou ii) dans des situations exceptionnelles, déroge à ces exigences.

Opinion non modifiée

L'auditeur **doit** exprimer une *opinion non modifiée* quant à la fiabilité des comptes lorsqu'il aboutit à la conclusion que les comptes annuels ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Afin de se forger cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur la question de savoir si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

4.3.2 Forme de l'opinion non modifiée relative à la fiabilité des comptes

Lorsqu'elle exprime une opinion non modifiée sur les comptes annuels établis et présentés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'opinion de la Cour **doit** être formulée dans les termes suivants:

«La Cour estime que les [comptes annuels] de [l'entité auditée] présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de [l'entité auditée] au [date], ainsi que les résultats des opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au [référentiel d'information financière applicable].»

S'agissant des comptes annuels de l'Union européenne, le référentiel d'information financière applicable est constitué des dispositions du règlement financier, ainsi que des règles comptables adoptées par le comptable de la Commission, lesquelles sont fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS).

4.3.3 Forme de l'opinion non modifiée relative à la régularité des opérations sous-jacentes

Opinion non modifiée

L'auditeur **doit** exprimer une *opinion non modifiée* relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes lorsqu'il aboutit à la conclusion que les opérations sous-jacentes sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre légal et réglementaire applicable aux opérations en cause.

Lorsqu'elle exprime une opinion non modifiée relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes de l'entité auditée au regard du cadre légal et réglementaire applicable à celles-ci, l'opinion de la Cour **doit** être formulée dans les termes suivants:

«La Cour estime que les [opérations sous-jacentes aux comptes annuels] de [l'entité auditée] pour la [période] sont légales et régulières dans tous leurs aspects significatifs.»

L'[annexe III](#) présente des exemples de déclaration d'assurance non modifiée relative à la fiabilité des comptes, ainsi qu'à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes, concernant les comptes annuels définitifs de l'Union européenne et les comptes annuels d'une agence.

4.4 OPINION MODIFIÉE

L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les comptes annuels et les opérations sous-jacentes:

a) lorsqu'il conclut que les comptes annuels comportent des anomalies significatives ou que les opérations sous-jacentes ne sont pas, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable;

b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives ou que les opérations sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable.

ISSAI 1705
[ISA 705]

4.4.1 Définition d'une opinion modifiée et des circonstances auxquelles elle s'applique

4.4.2 Description des trois types d'opinion modifiée

4.4.3 Nature et conséquence de l'impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées

4.4.4 Définition des incidences généralisées

4.4.5 Paragraphe justifiant la modification de l'opinion

4.4.6 Forme du paragraphe justifiant la modification de l'opinion

4.4.7 Modifications subséquentes de la description de la responsabilité de l'auditeur

4.4.8 Communication avec les personnes responsables de la gouvernance

4.4.9 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des modifications de l'opinion

4.4.10 Aucune opinion partielle

4.4.1 Définition d'une opinion modifiée et des circonstances auxquelles elle s'applique

Il incombe à l'auditeur de formuler la déclaration d'assurance qui s'impose. Dans certaines circonstances, l'auditeur se voit contraint de formuler une opinion modifiée. C'est le cas i) lorsqu'il parvient à la conclusion que les

comptes ne sont pas exempts d'anomalies significatives ou que les opérations sous-jacentes ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre législatif et réglementaire ou ii) qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des informations probantes appropriées et suffisantes.

Trois types d'opinion modifiée

Il existe trois types d'opinion modifiée, à savoir: une *opinion avec réserve*, une *opinion défavorable* et une *impossibilité d'exprimer une opinion*. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants:

- a) la *nature du problème* donnant lieu à la modification;
- b) le *jugement de l'auditeur* quant au *caractère généralisé* des incidences réelles ou éventuelles du problème sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes.

4.4.2 Description des trois types d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

L'auditeur **doit** exprimer une *opinion avec réserve*:

- a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies ou les cas de non-conformité, pris individuellement ou collectivement, sont significatifs, mais que leurs incidences sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes ne sont pas généralisées;
- b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et que les incidences éventuelles de cette situation sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes sont significatives, mais non généralisées.

Opinion défavorable

L'auditeur **doit** exprimer une *opinion défavorable* lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies ou des cas de non-conformité, qui sont significatifs pris individuellement ou collectivement, ont des incidences généralisées sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes.

Impossibilité d'exprimer une opinion

L'auditeur **doit** *indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion* sur les états financiers ou les opérations sous-jacentes lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et que les incidences éventuelles de cette situation sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes sont à la fois significatives et généralisées.

Dans des cas extrêmement rares comportant de multiples incertitudes, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de se forger une opinion, et doit donc indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion, bien qu'il

ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant chacune de ces incertitudes.

Ces types d'opinion sont présentés de façon synthétique dans le tableau ci-après.

Tableau 15 – Types d'opinions modifiées

Nature du problème conduisant à une modification	Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences réelles ou éventuelles sur les comptes annuels ou les opérations sous-jacentes	
	Incidences significatives mais non généralisées	Incidences significatives et généralisées
Les comptes annuels comportent des anomalies significatives ou les opérations sous-jacentes ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre légal et réglementaire	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

4.4.3 Nature et conséquence de l'impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées

Raisons de l'absence d'informations probantes

L'impossibilité, pour l'auditeur, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée «limitation de l'étendue des travaux d'audit») peut résulter:

- a) de circonstances en dehors du contrôle de l'entité,
- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur,
- c) de limitations imposées par la direction.

L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue si l'auditeur peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Des limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres implications pour l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraudes.

Droit légal d'accès aux informations

Le TFUE (article 287) et le règlement financier (articles 140 et 142) donnent à la Cour le droit de prendre connaissance de tous documents et informations nécessaires à l'accomplissement de sa

mission. Ces bases légales habilent la Cour à demander et à obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées et n'offrent guère de possibilité à la direction de l'entité auditée de limiter l'étendue de l'audit de la Cour. Dans les rares cas où l'auditeur se rend compte, au cours de sa mission, que la direction a imposé une limitation de l'étendue des travaux d'audit et qu'il juge que cette limitation l'obligera vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion, il **doit** demander la levée de cette limitation

Procédures à suivre

Si la direction refuse d'acquiescer à la demande de l'auditeur de lever la limitation qu'elle a imposée quant à l'étendue de l'audit, l'auditeur **doit** en informer les personnes responsables de la gouvernance. Si une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction n'est pas levée, l'auditeur **doit** déterminer s'il lui est possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement en vue de collecter des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion non modifiée.

Effets

S'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur **doit** en déterminer les effets de la manière suivante:

- a) si les incidences éventuelles de la limitation de l'étendue des travaux d'audit sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes sont significatives mais non généralisées, l'auditeur **doit** exprimer une opinion avec réserve;
- b) si les incidences éventuelles de la limitation des travaux d'audit sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes sont à la fois significatives et généralisées, de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur **doit** indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion.

4.4.4 Définition des incidences généralisées

Définition des incidences généralisées

Si l'auditeur constate un niveau significatif d'erreur ou s'il est empêché de trouver des éléments probants appropriés et suffisants pour une partie significative du bilan, des recettes ou des dépenses, il doit en déterminer l'incidence sur l'opinion d'audit. Cette situation impose à l'auditeur de déterminer si les erreurs ou l'absence d'éléments probants sont «généralisées» ou non. Ce faisant, l'auditeur applique

les orientations figurant dans la norme ISSAI 1705 (en étendant ces orientations aux aspects de légalité et de régularité, en conformité avec le mandat plus large de la Cour). Si les incidences des erreurs sont à la fois significatives et généralisées, l'auditeur formule une opinion défavorable; si les erreurs sont significatives mais non généralisées, l'auditeur formule une opinion avec réserve («sauf en ce qui concerne»).

Les incidences généralisées sur les états financiers sont: celles qui, selon le jugement de l'auditeur, ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou postes spécifiques des états financiers (c'est-à-dire répandues dans tous les comptes ou dans toutes les opérations contrôlé(e)s); ou celles qui représentent ou peuvent représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou postes spécifiques, une partie importante des états financiers; ou encore celles qui concernent des informations fournies essentielles à la compréhension des états financiers par les utilisateurs. La Cour ne formule des opinions d'audit qu'au niveau global des opérations sous-jacentes comptabilisées et non à celui des appréciations spécifiques. La détermination du caractère généralisé ou non des erreurs est également opérée au niveau de l'opinion globale³².

De plus amples informations sur le caractère généralisé figurent à l'[annexe IV](#).

4.4.5 Paragraphe justifiant la modification de l'opinion

Intitulé distinct du paragraphe justifiant la modification, à insérer avant le paragraphe «Opinion»

Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les comptes annuels ou les opérations sous-jacentes, il **doit** inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème à l'origine de la modification. La principale justification de l'opinion modifiée est l'existence d'erreurs clairement spécifiées, détectées au cours de l'audit. L'auditeur **doit** insérer ce paragraphe dans son rapport, immédiatement avant le paragraphe «Opinion», et l'intituler «Justification de l'opinion avec réserve», «Justification de l'opinion défavorable» ou «Justification de l'impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas.

³² Aussi la question de savoir si une erreur est généralisée, au sens des normes, au sein d'un groupe de politiques ne se pose-t-elle pas et les conclusions formulées dans les différents chapitres du rapport annuel ne reprennent-elles pas les incidences généralisées et n'y renvoient pas.

Quantification des incidences, dans la mesure du possible

Si les comptes annuels comportent une anomalie significative ou si les opérations sous-jacentes sont affectées par un niveau significatif d'erreur, ayant trait à des montants particuliers, l'auditeur **doit** inclure dans le paragraphe justifiant l'opinion modifiée une description et une quantification des incidences de l'anomalie ou de l'erreur, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, auquel cas il **doit** en faire mention dans ledit paragraphe.

Communication d'informations

Si les comptes annuels comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies, l'auditeur **doit** expliquer dans le paragraphe justifiant l'opinion modifiée en quoi ces informations comportent une anomalie.

Non-communication d'informations

Si les comptes annuels ou les opérations sous-jacentes comportent une anomalie significative ayant trait à l'omission d'informations requises, l'auditeur **doit** s'en entretenir avec les personnes responsables de la gouvernance, décrire la nature des informations omises dans le paragraphe justifiant l'opinion modifiée et, à moins que les textes législatifs ou réglementaires ne l'interdisent, y inclure les informations omises pour autant que cela soit réalisable en pratique et qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

Absence d'éléments probants suffisants et appropriés

Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il **doit** en indiquer les raisons dans le paragraphe justifiant l'opinion modifiée.

Description des autres problèmes nécessitant une modification de l'opinion

Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a indiqué qu'il lui était impossible d'exprimer une opinion sur les comptes annuels ou sur les opérations sous-jacentes, il **doit** préciser, dans le paragraphe justifiant la modification de l'opinion, les raisons pour lesquelles d'autres problèmes l'auraient obligé à exprimer une opinion modifiée, le cas échéant, ainsi que les incidences de ces problèmes.

4.4.6 Forme du paragraphe justifiant la modification de l'opinion

Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe «Opinion» **doit** s'intituler «Opinion avec réserve», «Opinion défavorable» ou «Impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas.

Expression d'une «opinion avec réserve»

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il **doit** formuler celle-ci comme suit:

- s'agissant d'une opinion avec réserve relative à la fiabilité des comptes annuels:

«La Cour estime que, abstraction faite de l'incidence du ou des problèmes décrit(s) dans le point intitulé «Justification de l'opinion avec réserve», les [comptes annuels] de [l'entité auditée] présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de [l'entité auditée] au [date], ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions du [référentiel d'information financière applicable].»;

- s'agissant d'une opinion avec réserve relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes:

«La Cour estime que, abstraction faite de l'incidence du ou des problèmes décrit(s) dans le point intitulé «Justification de l'opinion avec réserve», les [opérations sous-jacentes aux comptes annuels] de [l'entité auditée] pour [la période] sont, dans tous leurs aspects significatifs, légales et régulières.».

Lorsque la modification de l'opinion résulte d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur **doit** utiliser la formulation correspondante *«abstraction faite de l'incidence potentielle du problème (ou des problèmes)...»* pour exprimer l'opinion modifiée.

Expression d'une «opinion défavorable»

Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il **doit** formuler celle-ci comme suit:

- s'agissant d'une opinion défavorable relative à la fiabilité des comptes annuels:

«Compte tenu de l'importance du ou des problèmes décrit(s) dans le point où elle justifie l'opinion défavorable, la Cour estime que les [comptes annuels] de [l'entité auditée] ne présentent pas fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de [l'entité auditée] au [date], ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions du [référentiel d'information financière applicable].»;

- s'agissant d'une opinion défavorable relative à la légalité et à la

régularité des opérations sous-jacentes:

«Compte tenu de l'importance du ou des problèmes décrit(s) dans le point où elle justifie l'opinion défavorable relative à la légalité et à la régularité des [opérations sous-jacentes aux comptes annuels], la Cour estime que les [opérations sous-jacentes aux comptes annuels] pour [la période] sont affectées par un niveau significatif d'erreur.»

Indication d'une «impossibilité d'exprimer une opinion»

Lorsque l'auditeur indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il **doit** le faire en utilisant la formulation suivante:

- s'agissant de l'impossibilité d'exprimer une opinion relative à la fiabilité des comptes annuels:

«Compte tenu de l'importance du ou des problèmes décrit(s) dans le point où elle justifie l'impossibilité d'exprimer une opinion, la Cour n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion d'audit. En conséquence, elle n'exprime pas d'opinion sur les comptes annuels.»;

- s'agissant de l'impossibilité d'exprimer une opinion relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes:

«Compte tenu de l'importance du ou des problèmes décrit(s) dans le point où elle justifie l'impossibilité d'exprimer une opinion, la Cour n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion d'audit. En conséquence, elle n'exprime pas d'opinion sur les opérations sous-jacentes.»

4.4.7 Modifications subséquentes de la description de la responsabilité de l'auditeur

Dans le cas d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il **doit** modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion modifiée.

En cas d'indication de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Lorsque l'auditeur indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il **doit** modifier le paragraphe d'introduction de la déclaration d'assurance afin d'indiquer qu'il a été

nommé pour auditer les comptes annuels ou les opérations sous-jacentes. Il **doit** aussi modifier la description de sa responsabilité et celle de l'étendue des travaux d'audit de manière à se limiter à la formulation suivante: «**La responsabilité de la Cour est d'exprimer une opinion sur les comptes annuels (ou les opérations sous-jacentes) en se fondant sur l'audit réalisé conformément aux normes internationales d'audit. Toutefois, compte tenu du problème décrit [ou des problèmes décrits] dans le point où elle justifie l'impossibilité d'exprimer une opinion, la Cour n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion d'audit.**».

4.4.8 Communication avec les personnes responsables de la gouvernance

Lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans la déclaration d'assurance, il **doit** communiquer aux personnes responsables de la gouvernance les raisons qui le conduisent à envisager cette modification ainsi que la formulation proposée pour cette opinion.

La communication aux personnes responsables de la gouvernance des situations qui conduisent à envisager une modification de l'opinion et de la formulation proposée pour l'opinion modifiée permet:

- à l'auditeur d'informer les personnes responsables de la gouvernance de la ou des modifications envisagées et des raisons ou des circonstances sous-jacentes à cette ou ces modifications;
- à l'auditeur de solliciter l'accord des personnes responsables de la gouvernance concernant les faits liés au(x) problème(s) à l'origine de la(des) modification(s) envisagée(s) ou de confirmer les points de désaccord avec la direction;
- d'offrir, le cas échéant, aux personnes responsables de la gouvernance la possibilité de fournir à l'auditeur toutes les informations et explications complémentaires concernant le(s) problème(s) à l'origine de la(des) modification(s) envisagée(s).

4.4.9 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des modifications de l'opinion

L'illustration pratique figurant à l'[annexe III](#) comporte un exemple d'opinion défavorable.

4.4.10 Aucune opinion partielle

Opinions sur les comptes annuels/opérations sous-jacentes pris(es) dans leur ensemble

Aucune opinion partielle

Mais des conclusions ou opinions distinctes par groupe de politiques pour la DAS relative à la légalité et à la régularité

L'opinion relative à la fiabilité des comptes et celle relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes **doivent** être formulées sur les comptes de l'entité auditée *pris dans leur ensemble* et sur les opérations sous-jacentes *prises dans leur ensemble* également. Il en résulte que l'opinion ne peut être exprimée sur une partie des comptes annuels ou une partie des opérations sous-jacentes.

En outre, si l'auditeur exprime une opinion défavorable ou indique qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les comptes annuels ou les opérations sous-jacentes pris dans leur ensemble, il **ne doit pas** exprimer une opinion non modifiée sur un ou plusieurs éléments, comptes, postes ou opérations des comptes annuels ou des opérations sous-jacentes spécifiques dans le même rapport et au regard du même référentiel d'information financière ou du même cadre légal et réglementaire applicable (une «opinion partielle»).

Toutefois, s'agissant de l'opinion sur *la légalité et la régularité* des opérations sous-jacentes au budget de l'UE (la DAS), des conclusions ou des opinions distinctes peuvent être exprimées pour différents groupes de politiques, dans la mesure où cela permet de fournir des informations plus pertinentes à l'autorité budgétaire pour sa prise de décision et où ces conclusions ou opinions sont étayées par des travaux d'audit suffisants dans chaque groupe de politiques. Cette approche est validée par le TFUE³³, qui prévoit la possibilité de formuler des appréciations spécifiques. En outre, la norme ISSAI 4200³⁴ autorise la Cour à utiliser les pratiques courantes en matière d'établissement de rapports.

³³ Article 287, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

³⁴ Voir paragraphe 146 et annexe 7 de la norme ISSAI 4200 «Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers».

4.5 PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES RELATIFS À D'AUTRES POINTS

ISSAI 1706
[ISA 706]

L'objectif de l'auditeur est de communiquer clairement des informations supplémentaires dans son rapport lorsqu'il juge opportun de le faire, pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les comptes annuels ou lié à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes, ou sur tout autre point susceptible d'être utile à leur compréhension des comptes annuels, des opérations sous-jacentes ou de l'audit.

4.5.1 Paragraphe d'observations

4.5.2 Paragraphe relatif à d'autres points

4.5.3 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des paragraphes d'observations

4.5.1 Paragraphe d'observations

Uniquement dans de rares circonstances

Il peut arriver, *dans de rares circonstances*, que l'auditeur utilise un paragraphe d'observations pour attirer l'attention du lecteur sur un point qui revêt une importance telle qu'il est fondamental pour permettre aux utilisateurs de comprendre les comptes. Ce paragraphe **doit** renvoyer uniquement à des informations présentées ou communiquées dans les comptes annuels et *non* à des informations figurant dans le rapport de l'auditeur.

Obtenir des éléments probants attestant que le point ne comporte pas d'anomalie ou qu'il est conforme au cadre légal et réglementaire

L'auditeur **doit** ajouter un paragraphe d'observations à *condition* d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalie significative relativement à ce point, ou que ce dernier est conforme, dans tous ses aspects significatifs, au cadre légal et réglementaire.

Relève du jugement de l'auditeur

La question de savoir s'il convient d'insérer un paragraphe d'observations, qui *n'est pas* une solution de remplacement d'une opinion modifiée, relève du jugement de l'auditeur.

Place et formulation du paragraphe

Lorsque l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport, il **doit**:

- a) l'insérer immédiatement après le paragraphe «Opinion»;
- b) utiliser le titre «Paragraphe d'observations»;
- c) y mentionner une référence claire au point faisant l'objet des observations;
- d) préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point mis en évidence.

4.5.2 Paragraphe relatif à d'autres points

Lorsque l'auditeur estime approprié de communiquer des points autres que ceux qui sont présentés ou communiqués dans les comptes annuels, ou qui sont liés à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes, il **doit** insérer un paragraphe relatif à d'autres points. L'intitulé «Autres points» doit être placé après l'opinion de l'auditeur et tout paragraphe d'observations éventuel.

Si l'auditeur prévoit d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points, il **doit** en faire part aux personnes responsables de la gouvernance et leur communiquer la formulation proposée.

4.5.3 Illustrations de déclarations d'assurance comportant des paragraphes d'observations

L'illustration pratique figurant à l'[annexe III](#) fournit un exemple de paragraphe d'observations.

4.6 CONSIDÉRATIONS RELATIVES AUX FRAUDES PRÉSUMÉES

Les objectifs de l'auditeur sont:

**ISSAI 1240
[ISA 240]**

a) d'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes;

b) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes, par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées;

c) d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

Compte tenu de la nature de la fraude et des limitations inhérentes à un audit, il existe inévitablement un risque que des fraudes soient commises et qu'elles ne soient pas détectées lors des travaux d'audit. Il peut s'agir d'actes destinés à cacher intentionnellement l'existence de fraudes. Il peut y avoir collusion entre la direction, les employés ou des tiers, ou falsification de documents. Il n'est pas raisonnable, par exemple, de s'attendre à ce que l'auditeur décèle de faux documents étayant des demandes de subventions ou d'allocations, sauf s'il s'agit de faux grossiers.

En outre, les auditeurs de la Cour n'ont pas de pouvoirs d'investigation; seule une instance judiciaire peut établir si une opération donnée est frauduleuse. Bien que l'auditeur n'établisse pas l'existence d'une fraude d'un point de vue juridique, il a la responsabilité de déterminer si les opérations en cause sont conformes au cadre législatif et réglementaire applicable.

Les opérations frauduleuses, par leur nature même, ne sont pas conformes aux règlements applicables. L'auditeur peut également établir que les opérations dont le caractère frauduleux est soupçonné, mais non encore prouvé, ne sont pas conformes au cadre législatif et réglementaire. Si des fraudes sont constatées, l'opinion sur la conformité figurant dans le rapport d'audit est normalement assortie de réserves.

Si des soupçons d'actes frauduleux apparaissent en cours d'audit, l'auditeur les communique à la direction, au niveau approprié, ainsi qu'aux personnes responsables de la gouvernance, le cas échéant, sauf si elles sont susceptibles d'être impliquées. L'auditeur **doit** également faire part de ces soupçons à son supérieur afin qu'un suivi et qu'une réponse appropriés soient assurés. Les cas de fraude supposée sont aussi communiqués à la Chambre CEAD, qui en informe l'OLAF, l'Office de lutte antifraude de la Commission.

ANNEXE I – FACTEURS DE RISQUE INHÉRENT

Les facteurs de risque inhérent ci-après ne sont pas applicables à tous les types d'audit. L'auditeur **doit** toujours tenir compte du risque inhérent lié aux cas de fraude et d'irrégularité, dont les facteurs sont signalés ci-après par l'emploi d'*italiques*.

1. Facteurs de risque inhérent liés aux activités/aux programmes

- *complexité des programmes;*
- *modification du financement ou des règles d'éligibilité de programmes existants;*
- *opérations complexes, inhabituelles ou de valeur élevée;*
- *activités impliquant la manipulation de fortes sommes d'argent liquide ou la présence d'éléments de valeur - détournement ou vol;*
- *activités traditionnellement considérées comme se prêtant particulièrement à la fraude ou à la corruption (par exemple, travaux publics et marchés techniques, contrats portant sur la fourniture d'aide alimentaire provenant de stockage de l'UE à long terme);*
- *opérations d'urgence (par exemple, aides d'urgence)/opérations qui ne sont pas totalement soumises aux contrôles habituels;*
- *historique attestant la fréquence élevée d'irrégularités intentionnelles;*
- *critères d'éligibilité incohérents par rapport aux objectifs (trop larges, trop restrictifs, non pertinents);*
- *gestion de l'activité rendant difficile l'estimation de la valeur des actifs ou la détermination des coûts de biens et services reçus (par exemple, formule d'ajustement des prix dans les contrats);*
- *forte divergence entre priorités de l'Union et priorités des États membres;*
- *absence d'additionnalité: des fonds de l'Union remplacent des dépenses des gouvernements nationaux;*
- *activités non assurables et/ou soumises à des risques politiques, économiques, financiers, écologiques, etc., instabilité;*
- *éléments particuliers mentionnés dans les rapports d'audit interne et externe, dans les rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.*

2. Facteurs de risque inhérent liés à la structure opérationnelle

- *organisation dispersée géographiquement, ou travaillant dans des zones où les communications sont difficiles;*
- *répartition peu claire des responsabilités entre la Commission et les autorités des États membres;*
- *activités ou projets impliquant de nombreux partenaires (problèmes de coordination, faiblesse des structures d'encadrement et de communication);*
- *activités impliquant des opérations transnationales (risques de change, problèmes linguistiques, problèmes politiques, etc.) et/ou plusieurs niveaux administratifs;*
- *éléments particuliers mentionnés dans des rapports d'audit interne et externe, dans des rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.*

3. Facteurs de risque inhérent liés aux bénéficiaires

- *opérations où le comportement des bénéficiaires est difficile à vérifier ou dans lesquelles les bénéficiaires finals peuvent être différents du bénéficiaire apparent;*
- *degré élevé de dépendance des bénéficiaires par rapport aux fonds de l'Union;*
- *activités impliquant une sous-traitance en chaîne, rendant difficile l'identification des bénéficiaires éligibles;*

<ul style="list-style-type: none"> - historique attestant la fréquence élevée d'irrégularités intentionnelles; - pressions politiques et administratives exercées par les bénéficiaires/les participants à l'activité; - systèmes comptables et/ou politiques des bénéficiaires incompatibles avec les systèmes de l'Union (par exemple, secteur de la recherche); - attribution de responsabilités non souhaitées à des organismes, administrations ou bénéficiaires; - éléments particuliers mentionnés dans des rapports d'audit interne et externe, dans des rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.
<p>4. Facteurs de risque inhérent liés à l'environnement économique ou technique</p>
<ul style="list-style-type: none"> - ratios ou tendances anormaux; - résultats intangibles ou difficiles à évaluer; - activités en phase de démarrage ou en voie de déclin et/ou subissant rapidement l'impact des changements technologiques; - bénéficiaires ou industries (nouvelles technologies, etc.) exposés à des risques de faillite élevés; - disponibilité aléatoire et forte variation du coût des intrants (matières premières, etc.); - forte dépendance vis-à-vis d'un fournisseur (par exemple, fourniture de l'ensemble de l'équipement et exclusivité des contrats de maintenance, exclusivité de la fourniture de matières et de pièces de rechange, de logiciels, etc.); - éléments particuliers mentionnés dans des rapports d'audit interne et externe, dans des rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.
<p>5. Facteurs de risque inhérent liés à l'entité auditée</p>
<ul style="list-style-type: none"> - fréquence des conflits sociaux et salariaux, ou des conflits portant sur les conditions de travail; - absence de rotation/mobilité du personnel et/ou <i>congés non pris</i>, dans un service/domaine sensible (par exemple services financiers, comptables ou chargés du contrôle); - activités dans lesquelles l'entité auditée n'a guère d'expérience, voire aucune; - activités fortement dépendantes d'un nombre restreint de personnels clés; - forte rotation du personnel, en particulier du personnel des services financiers, comptables et chargés du contrôle; - manque de personnel, manque de qualification/d'expérience et faible motivation du personnel et de l'encadrement; - périodes de pointe et périodes creuses affectant les formules de travail et le flux de l'information; - utilisation de systèmes d'information obsolètes; - éléments particuliers mentionnés dans des rapports d'audit interne et externe, dans des rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.
<p>6. Facteurs de risque inhérent liés aux politiques et aux pratiques de l'entité auditée en matière de gestion</p>
<ul style="list-style-type: none"> - objectifs mal définis ou irréalistes; - structure des fonctions d'encadrement, de surveillance et de contrôle mal adaptée aux activités; - absence de systèmes d'informations de gestion et/ou de système de comptabilité analytique; - répartition peu claire des responsabilités entre et dans les services; - fortes pressions sur l'encadrement pour produire des résultats, atteindre des objectifs, respecter des délais irréalistes, utiliser une grande partie des budgets en fin d'exercice;

- pressions budgétaires à court terme (par exemple, les retards dans les opérations d'entretien courant entraîneront des coûts plus élevés dans le futur);
- éléments particuliers mentionnés dans des rapports d'audit interne et externe, dans des rapports du Parlement européen et dans la presse, etc.

ANNEXE II – DÉTAILS RELATIFS AUX COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE

<i>Composantes</i>	<i>Éléments constitutifs des composantes</i>	<i>Comment acquérir une connaissance de l'entité</i>
Environnement de contrôle	<p>En raison du caractère général de l'environnement de contrôle, l'auditeur doit déterminer si les éléments suivants fournissent une base appropriée pour les autres éléments du contrôle interne, ou au contraire si leur efficacité est amoindrie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la communication/mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique, • l'exigence de compétences, • la participation des personnes responsables de la gouvernance, • la philosophie et le mode de fonctionnement de la direction, • la structure d'organisation, • la délégation de pouvoirs et de responsabilités, • les politiques et pratiques en matière de ressources humaines. 	<p>Demandes d'informations</p> <p>Observation</p> <p>Inspection des documents, par exemple du code de conduite</p>
Processus d'évaluation des risques de l'entité	<p>Pour fonder sa propre évaluation des risques, l'auditeur doit tenir compte de la manière dont la direction repère les risques liés à l'activité et en particulier comment elle:</p> <ul style="list-style-type: none"> • repère les risques liés à l'information financière et à la conformité, • évalue le caractère significatif de ces risques, • évalue la probabilité de leur survenance, • décide des mesures à mettre en place pour les gérer. 	<p>Examen du processus d'évaluation des risques mis en place par l'entité auditée et de documents comme le PGA et le RAA</p>
Système d'information et communication	<p>En tant que dépositaire de tous les enregistrements et opérations de l'entité, il est essentiel que l'auditeur acquière une connaissance:</p> <ul style="list-style-type: none"> • des flux d'opérations ayant un caractère significatif, • des procédures par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées, • des enregistrements comptables, • du processus d'élaboration de l'information financière, • du traitement d'opérations exceptionnellement importantes ou inhabituelles, • du retraitement d'opérations rejetées. 	<p>Demandes d'informations sur la manière dont les opérations sont initiées et traitées</p> <p>Analyse du cheminement</p> <p>Inspection</p>
Activités de contrôle	<p>L'auditeur doit principalement s'attacher à examiner comment les activités de contrôle, prises individuellement ou conjointement, permettent de réduire le risque, en particulier:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'autorisation, • la revue de la performance, • le traitement de l'information, • les contrôles physiques, • la séparation des tâches. 	<p>Demandes d'informations</p> <p>Observation</p>
Suivi des contrôles	<p>En évaluant la mesure dans laquelle l'entité assure le suivi des contrôles et prend des mesures correctrices le cas échéant, l'auditeur apprécie l'efficacité du contrôle interne au</p>	<p>Inspection des sources d'informations de suivi</p>

[\[Retour vers Table des matières détaillée\]](#)

	<p>sein de l'entité audité.</p> <p>Il convient de prendre notamment en considération les aspects suivants:</p> <ul style="list-style-type: none">• activités d'encadrement et de surveillance,• audit interne,• informations fournies par des tiers (par exemple, plaintes),• évaluations.	Demandes d'informations
--	---	-------------------------

ANNEXE III – LA DÉCLARATION D’ASSURANCE 2010 DE LA COUR

LA DÉCLARATION D’ASSURANCE FOURNIE PAR LA COUR AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL – RAPPORT D’AUDIT INDÉPENDANT

- I. Conformément aux dispositions de l’article 287 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (TFUE), la Cour a contrôlé:
- a) les comptes annuels de l’Union européenne, constitués des états financiers consolidés³⁵ et des états consolidés sur l’exécution du budget³⁶ pour l’exercice clos le 31 décembre 2010;
 - b) la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes à ces comptes.

Responsabilité de la direction

- II. En vertu des articles 310 à 325 du TFUE, et du règlement financier, la direction est responsable de l’établissement et de la présentation fidèle des comptes annuels de l’Union européenne, ainsi que de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes à ces derniers:
- a) s’agissant des comptes annuels de l’Union européenne, la responsabilité de la direction comprend: la conception, la mise en œuvre et le maintien d’un contrôle interne pertinent pour l’établissement et la présentation fidèle d’états financiers exempts d’inexactitudes significatives, qu’elles résultent d’une fraude ou d’une erreur; le choix et l’application de politiques comptables appropriées, sur la base des règles comptables adoptées par le comptable³⁷ de la Commission; l’établissement d’estimations comptables raisonnables au regard de la situation du moment. Conformément aux dispositions de l’article 129 du règlement financier, la Commission approuve les comptes annuels de l’Union européenne après que le comptable de la Commission les a consolidés sur la base des informations présentées par les autres institutions et organismes, et qu’il a établi une note, accompagnant les comptes consolidés, dans laquelle il déclare, entre autres, qu’il a obtenu une assurance raisonnable que ces comptes présentent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l’Union européenne;
 - b) la manière dont la direction exerce sa responsabilité afin d’assurer la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes dépend du mode d’exécution du budget prévu dans le règlement financier. Les tâches d’exécution doivent être conformes au principe de bonne gestion financière, ce qui implique la conception, la

³⁵ Les états financiers consolidés comprennent le bilan, le compte de résultat économique, le tableau des flux de trésorerie, l’état de variation de l’actif net, ainsi qu’une synthèse des principales politiques comptables et d’autres notes explicatives (y compris l’information sectorielle).

³⁶ Les états consolidés sur l’exécution du budget comprennent les états consolidés sur l’exécution du budget, ainsi qu’une synthèse des principes budgétaires et d’autres notes explicatives.

³⁷ Les règles comptables adoptées par le comptable de la Commission sont fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS), publiées par la Fédération internationale des experts-comptables, ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (IAS)/normes internationales d’information financière (IFRS) publiées par l’*International Accounting Standards Board* (IASB). Conformément aux dispositions du règlement financier, les états financiers consolidés relatifs à l’exercice 2010 ont été établis (comme ils le sont depuis l’exercice 2005) sur la base des règles comptables adoptées par le comptable de la Commission, qui adaptent les principes de la comptabilité d’exercice au contexte spécifique de l’Union européenne, tandis que les états consolidés sur l’exécution du budget continuent d’être principalement fondés sur les mouvements de trésorerie.

mise en œuvre et le maintien d'un contrôle interne efficace et efficient, comprenant entre autres une surveillance adéquate et des mesures appropriées pour prévenir les irrégularités et les fraudes, ainsi que, le cas échéant, des poursuites judiciaires en vue de recouvrer les montants indûment versés ou utilisés. Quel que soit le mode d'exécution, la Commission est responsable en dernier ressort de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes de l'Union européenne (article 317 du TFUE).

Responsabilité de l'auditeur

III. La responsabilité de la Cour consiste à fournir au Parlement européen et au Conseil, sur la base de son audit, une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes, ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes à ces derniers. La Cour a conduit son audit conformément aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'IFAC, ainsi qu'aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle, établies par l'INTOSAI. En vertu de ces normes, la Cour est tenue de programmer et d'effectuer ses travaux d'audit de manière à pouvoir déterminer avec une assurance raisonnable si les comptes annuels de l'Union européenne sont exempts d'inexactitudes significatives et si les opérations sous-jacentes à ces comptes sont légales et régulières.

IV. Un audit comprend la mise en œuvre de procédures en vue d'obtenir des éléments probants relatifs aux montants et aux informations qui figurent dans les comptes consolidés, ainsi qu'à la légalité et à la régularité des opérations qui leur sont sous-jacentes. Le choix des procédures s'appuie sur le jugement de l'auditeur, qui se fonde entre autres sur une appréciation du risque que des inexactitudes significatives affectent les comptes consolidés et, s'agissant des opérations sous-jacentes, du risque de non-respect, dans une mesure significative, des obligations prévues par le cadre juridique de l'Union européenne, qu'il soit dû à des fraudes ou à des erreurs. Lorsqu'il apprécie ces risques, l'auditeur examine le système de contrôle interne utilisé pour élaborer les comptes consolidés et assurer la fidélité de leur présentation, ainsi que les systèmes de contrôle et de surveillance visant à assurer la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, afin de concevoir des procédures d'audit adaptées aux circonstances. Un audit comporte également l'appréciation de l'adéquation des politiques comptables appliquées et de la vraisemblance des estimations comptables, ainsi que l'évaluation de la présentation générale des comptes consolidés et des rapports annuels d'activité.

V. S'agissant des recettes, l'audit de la Cour relatif aux ressources propres calculées sur la base de la taxe sur la valeur ajoutée et du revenu national brut porte au départ sur les agrégats macroéconomiques établis par les États membres et communiqués à la Commission; ensuite les systèmes utilisés par celle-ci pour traiter les données jusqu'à leur intégration dans les comptes définitifs et la perception des contributions des États membres font l'objet d'une évaluation. Pour les ressources propres traditionnelles, la Cour examine les comptes des autorités douanières et analyse les flux des droits jusqu'à l'inscription des montants correspondants dans les comptes définitifs et leur perception par la Commission.

VI. La Cour estime que les informations probantes obtenues sont suffisantes et adéquates pour étayer sa déclaration d'assurance.

Fiabilité des comptes

Opinion sur la fiabilité des comptes

VII. La Cour estime que les comptes annuels de l'Union européenne présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'Union au 31 décembre 2010, ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions du règlement financier ainsi qu'aux règles comptables adoptées par le comptable de la Commission.

Paragraphe d'observation sur la fiabilité des comptes

VIII. Sans remettre en cause l'opinion formulée au point VII, la Cour attire l'attention sur un changement de la politique comptable de la Commission en ce qui concerne les préfinancements, versés pour constituer les instruments d'ingénierie financière ou pour y contribuer, qui n'ont pas encore été utilisés sous forme de prêts, de garanties ou de prises de participation. En raison de ce changement, la Commission a dû retraiter les comptes annuels 2009 de l'Union européenne, sur lesquels la Cour avait formulé une opinion non modifiée³⁸ (pour une explication des ajustements effectués, voir notes 2.5, 2.9, 2.10 et 3.4, annexées aux comptes annuels 2010 de l'Union européenne).

Légalité et régularité des opérations sous-jacentes aux comptes

Recettes

Opinion sur la légalité et la régularité des recettes sous-jacentes aux comptes

IX. La Cour estime que les recettes sous-jacentes aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 sont, dans tous leurs aspects significatifs, légales et régulières.

Engagements

Opinion sur la légalité et la régularité des engagements sous-jacents aux comptes

X. La Cour estime que les engagements sous-jacents aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 sont, dans tous leurs aspects significatifs, légaux et réguliers.

Paiements

Éléments étayant l'opinion défavorable sur la légalité et la régularité des paiements sous-jacents aux comptes

XI. La Cour estime, en conclusion, que, dans l'ensemble, les systèmes de contrôle et de surveillance sont partiellement efficaces pour garantir la légalité et la régularité des paiements sous-jacents aux comptes. Les groupes

³⁸ Voir JO C 303 du 9.11.2010, p. 10 à 12.

de politiques Agriculture et ressources naturelles, ainsi que Cohésion, énergie et transports sont affectés par un niveau significatif d'erreur. Selon les estimations de la Cour, le taux d'erreur le plus probable pour les paiements sous-jacents aux comptes est de 3,7 %.

Opinion défavorable sur la légalité et la régularité des paiements sous-jacents aux comptes

XII. Étant donné l'importance des problèmes en cause au point traitant des éléments étayant l'opinion défavorable sur la légalité et la régularité des paiements sous-jacents aux comptes, la Cour est d'avis que les paiements sous-jacents aux comptes relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2010 sont affectés par un niveau significatif d'erreur.

Le 8 septembre 2011

Vítor Manuel da SILVA CALDEIRA

Président

Cour des comptes européenne
12, rue Alcide De Gasperi, 1615 Luxembourg, LUXEMBOURG

ANNEXE IV – LA NOTION DE CARACTÈRE GÉNÉRALISÉ PERMET DE DÉTERMINER LE TYPE DE MODIFICATION À APPORTER AUX OPINIONS D'AUDIT DAS DE LA COUR

	Points
Contexte	1 - 8
La notion de caractère généralisé ne s'applique qu'aux opinions d'audit	9 - 11
Définition de la notion de caractère généralisé	12 - 14
Première étape pour déterminer le caractère généralisé, centrée sur le qualificatif «circonscrit»	15 - 17
Seconde étape pour déterminer le caractère généralisé, centrée sur le qualificatif «important»	18 - 21
Combinaison des première et seconde étapes: conditions pour déterminer valablement le caractère généralisé	22 - 25
Lien entre importance relative et caractère généralisé	26 - 28
Appendice 1 – Incidence du caractère généralisé sur le type d'opinion d'audit à formuler	
Appendice 2 – Tableau 1 – Résultats de la DAS 2010 – Groupes de politiques dans le rapport annuel 2010	
Tableau 2 – Résultats de la DAS 2010 – Groupes de politiques selon la structure prévue pour le rapport annuel 2011	
Tableau 3 – Résultats hypothétiques – Groupes de politiques selon la structure prévue pour le rapport annuel 2011	

CONTEXTE

1. Conformément aux dispositions de l'article 287 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la responsabilité de la Cour consiste à fournir au Parlement européen et au Conseil, sur la base de son audit, une déclaration d'assurance (DAS) concernant la fiabilité des comptes, ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes à ces derniers. Cette déclaration peut être complétée par des appréciations spécifiques pour chaque domaine majeur de l'activité de l'Union.
2. La Cour conduit son audit DAS conformément aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle (normes ISSAI). La première série complète de normes ISSAI a été adoptée fin 2010 lors du congrès de l'Intosai en Afrique du Sud et est d'application pour les audits d'états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.
3. En vertu des normes ISSAI, la Cour est tenue de programmer et d'effectuer les audits DAS de manière à pouvoir déterminer avec une assurance raisonnable si les comptes annuels de l'UE³⁹ (ci-après «comptes de l'UE») sont exempts d'inexactitudes significatives et si les opérations sous-jacentes à ces comptes sont légales et régulières. L'assurance raisonnable correspond à un degré d'assurance élevé. Pour l'obtenir, la Cour doit collecter suffisamment d'informations probantes appropriées pour réduire le risque d'audit (à savoir le risque que la Cour exprime une opinion d'audit inappropriée dans le contexte de sa DAS) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable⁴⁰.
4. En vertu de la norme ISSAI 1705 «Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant» et de la norme ISSAI 4200 «Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers», il incombe à la Cour de prendre les décisions appropriées si, lors de l'élaboration de sa déclaration

³⁹ Les comptes annuels de l'UE comportent les états financiers consolidés (qui comprennent le bilan, le compte de résultat économique, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation de l'actif net, ainsi qu'une synthèse des principales politiques comptables et d'autres notes explicatives, y compris l'information sectorielle), ainsi que les états consolidés sur l'exécution du budget (qui incluent également une synthèse des principes budgétaires et d'autres notes explicatives).

⁴⁰ Voir paragraphe 5 de la norme ISSAI 1200 «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit» et paragraphe 87 de la norme ISSAI 4200 «Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers».

d'assurance⁴¹, elle estime, en conclusion, qu'une modification de son opinion d'audit s'avère nécessaire. Il existe trois types d'opinions modifiées différents: une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion.

5. La décision concernant le type d'opinion modifiée approprié dépend de deux facteurs:

a) la nature du problème à l'origine de la modification, c'est-à-dire, la question de savoir si les comptes de l'UE présentent des anomalies significatives ou si les opérations sous-jacentes à ces derniers sont affectées par un niveau significatif d'erreur ou la question de savoir si, en cas d'impossibilité d'obtenir suffisamment d'informations probantes appropriées, les comptes/les opérations sous-jacentes sont susceptibles de présenter des anomalies significatives/d'être affecté(e)s par un niveau significatif d'erreur;

b) le jugement de l'auditeur concernant le caractère généralisé des incidences (éventuelles) du problème sur les comptes/les opérations sous-jacentes à ces derniers (voir appendice 1 pour des informations détaillées).

6. Compte tenu des différences entre les sujets couverts par la DAS, la Cour élabore quatre opinions d'audit distinctes dans le contexte de sa déclaration d'assurance. Le premier sujet de la DAS (la «fiabilité des comptes») fait l'objet d'une seule opinion d'audit. Le second sujet de la DAS (la «légalité et la régularité des opérations sous-jacentes») fait l'objet de trois opinions d'audit séparées: une sur les recettes, une sur les engagements et une sur les paiements.

7. La Cour n'a formulé que des opinions d'audit non modifiées pour les recettes et les engagements depuis la première DAS, qui concernait l'exercice 1994, ainsi que pour la fiabilité des comptes de l'UE depuis la DAS 2007. En outre, la Cour n'a jamais été confrontée à une impossibilité d'obtenir suffisamment d'informations probantes appropriées pour fournir son opinion d'audit. Le seul problème à l'origine d'une modification de l'une des opinions d'audit a été, ces quatre dernières années, le niveau significatif d'erreur affectant les paiements.

8. Dès lors, l'analyse ci-après, qui porte sur une possibilité d'approche pour appliquer la notion de caractère généralisé, est centrée sur la question de la légalité et de la régularité des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE⁴². Elle tient compte des résultats d'audit relatifs à la DAS 2010, dans le cadre de laquelle la Cour a analysé pour la première fois le caractère généralisé et a estimé que l'opinion d'audit sur les paiements devait manifestement être défavorable.

La notion de caractère généralisé ne s'applique qu'aux opinions d'audit

9. L'approche DAS de la Cour est fondée sur un modèle d'assurance, destiné à fournir à la Cour une assurance raisonnable (c'est-à-dire un degré de confiance de 95 %) concernant la question de savoir si les paiements sous-jacents aux comptes de l'UE, pris dans leur ensemble, sont exempts d'erreurs quant à leur légalité et à leur régularité. Cette approche est, dans un premier temps, appliquée aux différents groupes de politiques et permet de formuler des conclusions adéquates au niveau des appréciations spécifiques. Ces conclusions d'audit obtenues pour les différents groupes de politiques sont ensuite consolidées pour formuler une opinion d'audit globale⁴³.

10. Alors que les normes ISSAI ne comportent aucune ligne directrice concernant les différents types de conclusions d'audit, elles comprennent des exigences très strictes concernant les modifications des opinions d'audit. En vertu des normes ISSAI 1705 et ISSAI 4200⁴⁴, après avoir obtenu suffisamment d'informations probantes appropriées sur la question de savoir si les paiements sont affectés par un niveau significatif d'erreur, la Cour doit formuler:

a) une opinion avec réserve concernant les paiements sous-jacents aux comptes de l'UE lorsqu'elle estime, en conclusion, que les écarts de conformité sont significatifs mais pas généralisés;

b) une opinion défavorable concernant les paiements sous-jacents aux comptes de l'UE lorsqu'elle estime, en conclusion, que les écarts de conformité sont à la fois significatifs et généralisés.

11. La notion de caractère généralisé ne s'applique pas au niveau des conclusions d'audit qui figurent dans les appréciations spécifiques. Cependant, comme cela sera démontré ci-après, la notion de caractère généralisé s'appliquera plus aisément dans le contexte de l'opinion d'audit si la Cour met en œuvre une approche appropriée afin d'être en mesure d'obtenir un degré d'assurance élevé pour ses conclusions d'audit relatives aux différents groupes de politiques.

⁴¹ Voir norme ISSAI 1700 «Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers», ainsi que sections 8 «Évaluation des éléments probants et formulation de conclusions» et 9 «Établissement de rapports» de la norme ISSAI 4200.

⁴² Cette analyse ne couvre pas les problèmes liés aux opinions d'audit de la Cour sur la fiabilité des comptes, sur les recettes et sur les engagements, ainsi qu'à l'impossibilité d'obtenir suffisamment d'informations probantes appropriées (qui aurait abouti à une impossibilité de formuler une opinion).

⁴³ Cette approche est fondée sur les normes ISSAI (voir par exemple le paragraphe 5 de la norme ISSAI 1200).

⁴⁴ Voir paragraphe P5 de la note sur l'utilisation de la norme ISSAI 1705.

Définition de la notion de caractère généralisé

12. Dans le contexte des audits de conformité de la Cour, le terme «généralisé» est utilisé pour décrire les incidences d'un niveau significatif d'erreur sur la population des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. Les incidences généralisées d'un taux d'erreur le plus probable supérieur à 2 % sur les paiements sous-jacents aux comptes de l'UE peuvent être classées en trois catégories. En vertu de la norme ISSAI 1705⁴⁵, il s'agit des incidences qui, d'après le jugement de la Cour:

- a) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des comptes de l'UE;
- b) représentent ou peuvent représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une proportion importante des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE;
- c) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension des comptes de l'UE par l'utilisateur⁴⁶.

13. Lorsqu'il s'agit d'interpréter les termes clés «circonscrit» ou «important» mentionnés dans la définition de la notion de caractère généralisé, aucune ligne directrice précise, par exemple sous la forme de seuils quantitatifs, ne figure dans les normes ISSAI proprement dites, ni dans les documents qui analysent les commentaires reçus au sujet de l'exposé-sondage⁴⁷. S'agissant du terme «important», le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*) de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) a estimé «que ce qui serait considéré comme une proportion importante des états financiers dépend en dernier ressort du jugement professionnel de l'auditeur selon les circonstances»⁴⁸. Le terme «circonscrit» devrait logiquement faire l'objet d'un raisonnement similaire, même si l'IAASB n'a pas formulé de déclarations analogues à son sujet.

14. Les normes ISSAI définissent le jugement professionnel comme suit: «dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit»⁴⁹. Le présent document se fonde sur cette ligne directrice et vise ci-après à essayer d'élaborer une approche possible pour l'application des notions véhiculées par les termes «circonscrit» et «important» dans l'environnement spécifique des audits de conformité de la Cour relatifs aux paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. Pour ce faire, ce document tient compte de la structure et de l'importance financière des groupes de politiques pour les DAS 2010 et 2011, ainsi que des résultats d'audit réels et hypothétiques⁵⁰. L'application de la notion de caractère généralisé par d'autres ISC dans leur contexte spécifique est également examinée.

Première étape pour déterminer le caractère généralisé, centrée sur le qualificatif «circonscrit»

15. Dans le contexte de l'opinion d'audit de la Cour sur les paiements, un niveau significatif d'erreur est généralisé s'il n'est pas circonscrit à des éléments, comptes ou domaines spécifiques de l'ensemble de la population des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. En règle générale, l'approche appliquée pour la DAS par la Cour lui

⁴⁵ Voir paragraphe 5 de la norme ISSAI 1705. La norme ISSAI 4200 ne comporte pas de définition aussi précise, mais elle applique une approche identique pour déterminer le type de modification apportée à l'opinion d'audit (voir paragraphes 169 et 170) et se réfère à la ligne directrice que comporte la norme ISSAI 1705 (voir paragraphe 175).

⁴⁶ La présente analyse ne couvre pas la troisième catégorie d'incidences généralisées car celle-ci n'est pas pertinente pour l'opinion d'audit de la Cour relative à la légalité et à la régularité des paiements (voir également points 7 et 8).

⁴⁷ Voir par exemple les deux documents de la Fédération internationale des experts-comptables élaborés par les agents du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance: «Base des conclusions: ISA 705 (révisée et remaniée), Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant», (paragraphes 4 à 10) ou «Base des conclusions: documents de clôture – norme ISA 705 (révisée), Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant et norme ISA 706 (révisée), Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant» (paragraphes 17 à 24).

⁴⁸ Paragraphe 20 du document de l'IFAC, «Base des conclusions: documents de clôture – norme ISA 705 (révisée), Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant et norme ISA 706 (révisée), Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁴⁹ Voir paragraphe 13, point k), de la norme ISSAI 1200 «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit».

⁵⁰ Le cas de figure hypothétique illustré au tableau 2 présente les taux d'erreur les plus probables pour les nouveaux groupes de politiques présentés selon la structure prévue pour le rapport annuel 2011, indépendamment du degré de confiance obtenu et sur la base des résultats des audits des opérations dans le cadre de la DAS 2010. Les quatre cas de figure hypothétiques présentés dans le tableau 3 sont simplement utilisés pour illustrer les effets éventuels des audits DAS (en appliquant également la structure du rapport annuel 2011) sans tenir compte des résultats des audits précédents. Ce tableau ne tient pas compte de l'incidence de la définition révisée des opérations sous-jacentes ni de l'approche harmonisée relative aux marchés publics.

permet d'obtenir l'assurance raisonnable nécessaire (à savoir un degré de confiance de 95 %) pour calculer le taux d'erreur le plus probable au niveau des différents groupes de politiques. Les travaux d'audit réalisés concernant les différents États membres, pays tiers, DG de la Commission, systèmes de contrôle et de surveillance, lignes budgétaires, etc. ne suffiront normalement pas pour atteindre le degré de précision requis pour estimer le niveau d'erreur⁵¹. C'est pourquoi les groupes de politiques constituent en général les unités de mesure qui servent de base pour déterminer si un niveau significatif d'erreur est circonscrit.

16. Dans un premier temps, il faut donc procéder à un examen destiné à déterminer le nombre de groupes de politiques affectés par un niveau significatif d'erreur. Le tableau 1 de l'appendice 2 montre que ce chiffre correspond à un rapport de 2 à 5 (soit 40 %) dans le cadre de la DAS 2010. Si la Cour avait déjà appliqué en 2010 la nouvelle structure des groupes de politiques prévue pour 2011 (voir tableau 2 de l'appendice 2), ce rapport aurait été de 2 à 7 (soit 29 %).

17. Il est difficile de déterminer clairement la limite du caractère généralisé, notamment parce que, jusqu'à présent, aucune ISC n'a publié de documents ou formulé d'opinions d'audit expliquant comment elle avait appliqué cette notion. Comme cela est indiqué ci-après, les jugements professionnels de la Cour sur cette question doivent, pour être valables, tenir compte également de la proportion que représente le volume financier total des groupes de politiques affectés/non affectés par un niveau significatif d'erreur.

Seconde étape pour déterminer le caractère généralisé, centrée sur le qualificatif «important»

18. Dans le contexte de l'opinion d'audit de la Cour sur les paiements, un niveau significatif d'erreur est également généralisé s'il affecte une proportion importante de l'ensemble de la population des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. Compte tenu des faits décrits ci-dessus, la Cour obtiendra, en règle générale, l'assurance raisonnable nécessaire (à savoir un degré de confiance de 95 %) pour calculer le taux d'erreur le plus probable au niveau des différents groupes de politiques. C'est pourquoi les groupes de politiques constituent en général les unités de mesure qui servent de base pour déterminer si un niveau significatif d'erreur affecte une proportion importante des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE.

19. Dès lors, la seconde étape pour déterminer le caractère généralisé consiste à calculer la proportion que représente le volume financier total des groupes de politiques affectés par un niveau significatif d'erreur, par rapport à la population totale des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. Le tableau 1 de l'appendice 2 montre que, dans le contexte de la DAS 2010, un taux d'erreur le plus probable supérieur à 2 % affectait des groupes de politiques qui représentaient 80 % du montant total des paiements. Si la Cour avait déjà appliqué en 2010 la nouvelle structure des groupes de politiques prévue pour 2011, cette proportion n'aurait été que de 38 % (voir tableau 2 de l'appendice 2)⁵².

20. Il est difficile de déterminer clairement la limite du caractère généralisé, notamment parce que, jusqu'à présent, aucune ISC n'a publié de documents ou formulé d'opinions expliquant comment elle avait appliqué cette notion. Toutefois, il semble que 38 % représentent une part considérable de la population⁵³. C'est pourquoi, si ce cas de figure se présente, la Cour pourra difficilement estimer, en conclusion, qu'une proportion «négligeable» des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE est affectée par un niveau significatif d'erreur. Une opinion avec réserve («à l'exception du/des (...), les paiements sous-jacents aux comptes ne sont pas affectés par un niveau significatif d'erreur») est donc adéquate en l'occurrence.

21. Comme les normes ISSAI ne fixent aucun «seuil de caractère généralisé» précis, les conséquences des différents jugements professionnels de la Cour seront illustrées ci-après sur la base d'exemples hypothétiques de résultats d'audit (voir également les cas de figure illustrés au tableau 3 de l'appendice 2). Ces exemples sont avant tout fondés sur l'hypothèse que la «zone grise» entre une «proportion importante» et une «proportion négligeable» peut se situer entre 20 % et 30 % du montant total des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE.

⁵¹ Dans le contexte de la DAS 2010, les résultats d'audit de la Cour sur le SIGC constituent une exception. Étant donné que la limite supérieure du taux d'erreur était de 1,8 %, la Cour avait une assurance de 99,3 % que ce domaine n'était pas affecté par un niveau significatif d'erreur.

⁵² Cela résulte du fait que les taux d'erreur les plus probables pour les nouveaux groupes de politiques Agriculture et Fonds social européen étaient inférieurs à 2 %, ce qui n'était pas le cas pour les groupes de politiques dont ils faisaient partie auparavant.

⁵³ La seule information quantifiée relevée concernait l'ISC des États-Unis d'Amérique. À titre d'exemple, cette dernière a formulé les constatations suivantes dans son rapport GA-10-637T «Centres pour les services Medicare (système de soins de santé destiné aux personnes âgées de 65 ans au moins) et Medicaid (système d'assurance maladie destiné aux personnes à faible revenu ou ressource) – Les faiblesses généralisées du contrôle interne ont nui à la gestion efficace du contrôle»: «Nous avons relevé, dans notre rapport d'octobre 2009, des faiblesses généralisées dans le contrôle interne relatif aux passations de contrats et aux paiements versés aux prestataires... Sur la base des résultats de nos travaux, nous estimons, avec un degré de confiance de 95 %, qu'au moins 37,2 % des passations de contrats ont échoué lors de trois tests de contrôle ou plus.» (voir p. 6, note de bas de page 18).

a) Si la Cour devait considérer que 27 % représentent une part importante de la population totale des paiements, et si le plus grand ou le deuxième plus grand groupe de politiques est affecté par un niveau significatif d'erreur, l'incidence des erreurs serait toujours qualifiée de généralisée.

b) Si la Cour considère que les groupes de politiques affectés par un niveau significatif d'erreur ne doivent pas représenter plus de 26 % de l'ensemble de la population, il suffirait que les trois plus grands groupes de politiques soient affectés par un taux d'erreur le plus probable inférieur à 2 % pour que l'incidence des erreurs ne soit pas qualifiée de généralisée. Si la Cour choisit de tolérer qu'un niveau maximal de 20 % de l'ensemble de la population peut être affecté par un niveau significatif d'erreur, il faudrait que les trois plus grands groupes de politiques plus un groupe supplémentaire (autre que le plus petit) soient affectés par un niveau significatif d'erreur pour que l'incidence des erreurs soit qualifiée de généralisée.

Combinaison des première et seconde étapes: conditions pour déterminer valablement le caractère généralisé

22. Il va de soi que la détermination du caractère généralisé en deux étapes sur la base d'un seul échantillon représentatif DAS (constitué d'un nombre minimal d'opérations) ne serait pas conforme aux exigences des normes ISSAI. En règle générale, une telle approche permettrait d'estimer avec une assurance raisonnable le taux d'erreur le plus probable affectant les paiements sous-jacents aux comptes de l'UE. Cependant, bien souvent, cette détermination du caractère généralisé en deux étapes ne permettrait pas de collecter suffisamment d'informations probantes appropriées pour évaluer:

- a) si le niveau significatif d'erreur est circonscrit à des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques des comptes de l'UE; ou
- b) si, lorsque le niveau significatif d'erreur est circonscrit à des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques des comptes de l'UE, le volume financier total des domaines problématiques représente une proportion importante de l'ensemble de la population.

23. En outre, les exemples des sections précédentes montrent que les plus grands groupes de politiques ont une importance disproportionnée lorsqu'il s'agit de déterminer le caractère généralisé. Dans des cas extrêmes, les déséquilibres entre les volumes financiers des différents groupes de politiques peuvent même vider de leur substance les résultats relatifs à la détermination combinée des premier et second aspects du caractère généralisé.

24. S'agissant de la capacité à déterminer le caractère généralisé de façon claire et cohérente, la mise en place de la nouvelle structure des groupes de politiques doit être considérée comme une avancée, car elle réduit les déséquilibres entre les volumes financiers des différents groupes de politiques. De plus, la Cour collectera davantage d'informations probantes appropriées, qui lui permettront d'opérer une distinction entre les domaines problématiques et ceux dans lesquels le risque d'erreur est géré de façon adéquate.

25. Pour déterminer le caractère généralisé, il serait inapproprié de mettre en œuvre une approche trop rigide et mécanique fondée sur

- a) le rapport entre un nombre donné de groupes de politiques affectés par un niveau significatif d'erreur et le nombre total de groupes de politiques,
- b) un pourcentage donné qui détermine la proportion que représente le volume financier total des groupes de politiques affectés par un niveau significatif d'erreur par rapport à la population totale des paiements sous-jacents aux comptes de l'UE.

Les auditeurs de la Cour doivent plutôt faire preuve d'un degré élevé de jugement professionnel, qui tienne compte de la structure des groupes de politiques⁵⁴, ainsi que de l'ensemble des résultats d'audit obtenus⁵⁵. Une attention particulière sera accordée au volume financier des groupes de politiques affectés/non affectés par une erreur.

Lien entre importance relative et caractère généralisé

26. Le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) n'a pas soutenu le point de vue avancé dans plusieurs réponses reçues en guise de commentaires au sujet de l'exposé-sondage relatif à la norme ISA 705, qui fait partie intégrante de la norme ISSAI 1705. D'après celles-ci, «la notion d'importance relative devait être intégrée dans la définition du caractère généralisé; en élaborant les exigences figurant dans l'exposé-sondage relatif

⁵⁴ Par exemple les modes de gestion, les types de systèmes de contrôle et de surveillance.

⁵⁵ Par exemple l'efficacité des systèmes de contrôle et de surveillance, les types de paiements affectés par un niveau significatif d'erreur.

à la norme ISA 705, l'IAASB avait auparavant envisagé la possibilité d'intégrer le mot «significatif» au terme «généralisé». L'IAASB a cependant convenu que, dans la pratique, l'expression «significatif et généralisé» était souvent utilisée et bien comprise⁵⁶.

27. La méthodologie sous-jacente aux nouvelles normes ISSAI sur les modifications à apporter aux opinions d'audit requiert donc clairement une analyse indépendante du niveau d'erreur (afin de déterminer si le seuil de signification est dépassé) et de la diffusion de l'erreur (qui tient compte du caractère généralisé). Cependant, il ne faut déterminer le caractère généralisé que si un niveau significatif d'erreur est relevé.

28. Les exigences des normes ISSAI 1705 et ISSAI 4200 ne seraient pas respectées si l'on effectuait une évaluation combinée de ces deux aspects. (Celle-ci consisterait, par exemple, à établir un lien entre, d'une part, le niveau du taux d'erreur le plus probable, et, d'autre part, le nombre de groupes de politiques (ou la proportion de la population totale) affecté(s)(e) par un niveau significatif d'erreur que la Cour estime pouvoir tolérer pour estimer que l'incidence des erreurs n'est pas généralisée.)

⁵⁶ Document de l'IFAC, «Base des conclusions: ISA 705 (révisée et remaniée), Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant» (paragraphe 9).

APPENDICE 1

Incidence du caractère généralisé sur le type d'opinion à formuler

Nature du problème conduisant à une modification	Jugement de la Cour concernant les incidences ou les incidences possibles sur les comptes de l'UE/opérations sous-jacentes aux comptes de l'UE	
	Significatives mais non généralisées	Significatives et généralisées
Les comptes de l'UE comportent des anomalies significatives/Les opérations sous-jacentes aux comptes de l'UE sont affectées par un niveau significatif d'erreur	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Incapacité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Source: Tableau figurant au paragraphe A1 de la norme ISSAI 1705, adapté aux sujets de la DAS formulée par la Cour, conformément aux dispositions de l'article 287 du TFUE.

Tableau 1 - Résultats de la DAS 2010 - Groupes de politiques dans le rapport annuel 2010			
	Paielements en 2010	Pourcentage du total des paielements	Niveau significatif d'erreur
Agriculture et ressources naturelles	56 841,00	47%	x
Cohésion, énergie et transports	40 630,00	33%	x
Aide extérieure, développement et élargissement	6 543,00	5%	
Recherche et autres politiques internes	8 953,00	7%	
Dépenses administratives et autres	9 264,00	8%	
Total	122 231,00	100%	
Critère pour l'utilisation du qualificatif "circonscrit": un niveau significatif d'erreur affecte x des y groupes de politiques			2/5 (40%)
Critère pour l'utilisation du qualificatif "important": un niveau significatif d'erreur affecte des groupes de politiques qui représentent z % de l'ensemble des paielements			80%

Tableau 2 - Résultats de la DAS 2010 - Groupes de politiques selon la structure prévue pour le rapport annuel 2011 ⁽⁴⁾			
	Paielements en 2010	Pourcentage du total des paielements	Niveau significatif d'erreur
Agriculture	43 990,00	36%	
Développement rural, environnement, pêche et affaires maritimes, santé et protection des consommateurs	12 851,00	11%	x
Fonds européen de développement régional, énergie et transports	33 554,00	27%	X
Fonds social européen	7 076,00	6%	
Aide extérieure, développement et élargissement	6 543,00	5%	
Recherche et autres politiques internes	8 953,00	7%	
Dépenses administratives et autres	9 264,00	8%	
Total	122 231,00	100%	
Critère pour l'utilisation du qualificatif "circonscrit": un niveau significatif d'erreur affecte x des y groupes de politiques			2/7 (29%)
Critère pour l'utilisation du qualificatif "important": un niveau significatif d'erreur affecte des groupes de politiques qui représentent z % de l'ensemble des paielements			38%

⁽⁴⁾ L'extrapolation des résultats de l'audit DAS 2010 des opérations sur la base de la nouvelle structure prévue pour le rapport annuel 2011 ne permet pas de collecter suffisamment d'informations probantes appropriées pour être en mesure de déterminer, avec une assurance raisonnable, si les groupes de politiques Agriculture et Fonds social européen sont affectés par un niveau significatif d'erreur ou non. Le cas de figure hypothétique présenté est fondé sur les taux d'erreur les plus probables, indépendamment du degré de confiance atteint.

Tableau 3 - Résultats hypothétiques - Groupes de politiques selon la structure prévue pour le rapport annuel 2011						
	Paielements en 2010	Pourcentage du total des paielements	Niveau significatif d'erreur	Niveau significatif d'erreur	Niveau significatif d'erreur	Niveau significatif d'erreur
Agriculture	43 990,00	36%	x			
Développement rural, environnement, pêche et affaires maritimes, santé et protection des consommateurs	12 851,00	11%				
Fonds européen de développement régional, énergie et transports	33 554,00	27%		x		
Fonds social européen	7 076,00	6%			x	
Aide extérieure, développement et élargissement	6 543,00	5%			x	x
Recherche et autres politiques internes	8 953,00	7%			x	x
Dépenses administratives et autres	9 264,00	8%			x	x
Total	122 231,00	100%				
Critère pour l'utilisation du qualificatif "circonscrit": un niveau significatif d'erreur affecte x des y groupes de politiques			1/7 (14%)	1/7 (14%)	4/7 (57%)	3/7 (43%)
Critère pour l'utilisation du qualificatif "important": un niveau significatif d'erreur affecte des groupes de politiques qui représentent z % de l'ensemble des paielements			36%	27%	26%	20%



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

Table des matières détaillée
Introduction
1 – Informations générales
2 – Fiabilité des comptes
3 – Conformité aux textes
législatifs et réglementaires
applicables
Glossaire et acronymes

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES

TABLE DES MATIÈRES

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des rapports

Annexe I – Audits de la fiabilité réalisés par la Cour

Annexe II – Exemple de lettre de déclaration concernant la fiabilité des états
financiers (comptes annuels provisoires relatifs à l'exercice 2010)



**MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ**

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES

2. FIABILITÉ DES COMPTES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des
rapports
Annexes

SECTION 1 – CADRE

TABLE DES MATIÈRES

- 1.1 Comptes à auditer**
- 1.2 Définition de la fiabilité**
- 1.3 Référentiel d'information financière applicable**
- 1.4 Conduite professionnelle**
- 1.5 Objectif général d'un audit concernant la fiabilité**
- 1.6 Assertions d'audit concernant la fiabilité**

ISSAI 1200
[ISA 200]

L'objectif d'un audit des comptes est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur la question de savoir si les comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

L'objectif de l'auditeur est de pouvoir déterminer avec une assurance raisonnable si les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'établir un rapport sur les comptes conforme à ses constatations.

1.1 COMPTES À AUDITER

Éléments des comptes

Le TFUE dispose (en son article 287) que la Cour réalise un audit et exprime une opinion (déclaration d'assurance) concernant la fiabilité des comptes, qui comprennent les états financiers et le(s) rapport(s) sur l'exécution du budget pour l'exercice en cause. Ces audits portent sur l'Union européenne (UE) et les institutions, les Fonds européens de développement (FED), les agences, les entreprises communes, les écoles européennes et tout autre organisme pertinent créé par l'Union, dans la mesure où l'acte de fondation n'exclut pas cet examen. L'[annexe I](#) présente une liste de ces audits, la forme que doivent prendre les rapports correspondants et le cadre juridique de l'audit.

Comptabilité d'exercice

Conformément aux dispositions du règlement financier, les états financiers sont établis suivant la *méthode de la comptabilité d'exercice* adaptée au contexte spécifique de l'Union, tandis que les rapports sur l'exécution du budget sont principalement fondés sur la comptabilité de caisse.

1.2 DÉFINITION DE LA FIABILITÉ

Exempts d'anomalies significatives et de parti pris

Pour que les comptes soient fiables, ils doivent être *exempts d'anomalies significatives et de parti pris* et les utilisateurs doivent pouvoir s'y fier pour disposer d'une image fidèle de ce que ces comptes sont censés représenter ou de ce qu'ils sont raisonnablement susceptibles de représenter. Pour que la présentation des comptes soit fidèle, il faut que les informations concernant les opérations et les autres événements soient:

Présentation fidèle

- présentées conformément à leur *réalité* et pas seulement à leur forme juridique;
- *neutres* ou exemptes de parti pris;
- *empreintes de prudence*, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués;
- *exhaustives* dans tous leurs aspects significatifs;
- *comparables* dans le temps et entre entités.

Les états financiers pour un exercice donné doivent refléter de manière complète et exacte les flux de trésorerie et les résultats financiers de l'exercice; les éléments d'actif et de passif en fin d'exercice doivent être dûment enregistrés de manière à refléter fidèlement la situation financière; les notes accompagnant les comptes doivent faire apparaître toutes les informations pertinentes.

1.3 RÉFÉRENTIEL D'INFORMATION FINANCIÈRE APPLICABLE⁵⁷

Les règles comptables adoptées par les institutions et les entités⁵⁸ de l'UE sont fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS), publiées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (NCI)/normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB).

1.4 CONDUITE PROFESSIONNELLE

L'auditeur **doit**:

- | | |
|-----------------------|---|
| Déontologie | <ul style="list-style-type: none"> • se conformer aux <i>règles d'éthique</i>, comme les politiques et normes d'audit de la Cour leur en font obligation; |
| Esprit critique | <ul style="list-style-type: none"> • planifier et effectuer ses travaux d'audit en faisant preuve d'<i>esprit critique</i> et en étant conscient que les comptes peuvent être affectés par des anomalies significatives; |
| Assurance raisonnable | <ul style="list-style-type: none"> • collecter des informations probantes suffisantes et appropriées pour obtenir une <i>assurance raisonnable</i> en ce qui concerne la conclusion et l'opinion d'audit. |

⁵⁷ Dans le présent manuel, les expressions «référentiel comptable applicable» (utilisée dans les normes ISA) et «référentiel d'information financière applicable» (utilisée par la Cour et dans les normes ISSAI) sont synonymes.

⁵⁸ Les règles comptables sont applicables aux institutions et entités comprises dans le périmètre de consolidation.

1.5 OBJECTIF GÉNÉRAL D'UN AUDIT CONCERNANT LA FIABILITÉ

Présentation fidèle dans tous les aspects significatifs

L'objectif général de l'audit de la fiabilité consiste à déterminer si les comptes *présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs*, la situation financière, les résultats des opérations et les flux de trésorerie de l'exercice, conformément au référentiel d'information financière applicable. S'agissant, par exemple, des comptes annuels de l'Union européenne, ce référentiel s'articule autour des dispositions du règlement financier et des règles comptables élaborées par le comptable de la Commission (disponibles sur [Budgweb](#)⁵⁹), fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) publiées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (NCI)/normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB).

Ces règles comptables ne **doivent** s'écarter des exigences prévues par les normes IPSAS que lorsque cela s'avère nécessaire pour présenter une image fidèle des activités de l'Union européenne.

1.6 ASSERTIONS D'AUDIT CONCERNANT LA FIABILITÉ

1.6.1 Éléments spécifiques des comptes à contrôler

Lorsqu'elle déclare que les comptes annuels sont fiables, la direction formule implicitement ou explicitement des *assertions* concernant les différents éléments des comptes. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur cherche à s'assurer que des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables seront collectées afin de lui permettre de tirer des conclusions sur la mesure dans laquelle ces assertions sont vérifiées.

⁵⁹ Budgweb: http://intracomm.cec.eu-admin.net/budg/index_fr.html.

Opérations/événements pour la période considérée

Les objectifs spécifiques, ou assertions, sur lesquels l'auditeur **doit** tirer des conclusions sont les suivants:

a) Assertions portant sur des flux d'opérations et des événements survenus au cours de la période auditée en ce qui concerne les éléments ci-après.

Réalité des opérations: les opérations et les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité.

Intégralité ou exhaustivité: toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.

Exactitude: les montants et les autres données relatifs à des opérations ou événements qui ont été comptabilisés l'ont été correctement.

Séparation des exercices ou séparation des périodes: les opérations et les événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable.

Imputation comptable: les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes.

Légalité et régularité: les crédits budgétaires sont disponibles⁶⁰.

Opérations/événements à la fin de la période considérée

b) Assertions portant sur des soldes de comptes en fin de période en ce qui concerne les éléments ci-après.

Existence: les actifs, les passifs et les fonds propres existent.

Droits et obligations: l'entité détient un droit sur les actifs ou contrôle ces derniers, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.

Intégralité ou exhaustivité: tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.

Valeur et affectation: les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur valeur exacte et tous les ajustements résultant de l'établissement de leur valeur ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

Présentation et informations données

c) Assertions concernant la présentation et les informations données en ce qui concerne les éléments ci-après.

Réalité des opérations, ainsi que droits et obligations: les événements, les opérations et les autres faits se sont produits et se rapportent à l'entité.

Intégralité ou exhaustivité: toutes les informations qui devaient être fournies dans les états financiers l'ont été.

⁶⁰ Une opération illégale ou irrégulière n'est pas déclarée comme affectant la fiabilité des comptes si elle a été comptabilisée correctement. Cependant, l'incidence financière ou les risques d'irrégularité doivent être présentés de manière appropriée.

Classification des rubriques et compréhension: l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées.

Exactitude et valeur: les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

1.6.1 Éléments spécifiques des comptes à contrôler

Les éléments spécifiques des comptes à auditer sont les suivants.

i) *Compte de résultat économique:*

S'agissant du compte de résultat économique, les procédures d'audit sont conçues pour permettre de contrôler que les recettes ont été perçues et les dépenses encourues, qu'elles ont été enregistrées de manière exacte, exhaustive et correcte et rattachées au bon exercice, et qu'elles sont présentées et communiquées de façon appropriée.

ii) *Bilan*

S'agissant du bilan, les procédures d'audit doivent permettre de contrôler (par exemple) les assertions et les éléments ci-après figurant dans les états financiers:

- a) contributions des États membres (intégralité et valeur);
- b) créances (existence, droits et obligations, intégralité et valeur);
- c) préfinancements (existence, droits et obligations, intégralité et valeur);
- d) trésorerie et équivalents de trésorerie (existence, droits et obligations, intégralité et valeur);
- e) fonds et réserves (intégralité et valeur);
- f) factures en souffrance (intégralité et valeur);
- g) charges à payer, provision pour factures à recevoir (droits et obligations, intégralité et valeur);
- h) immobilisations (existence, droits et obligations, intégralité et valeur).

iii) *Tableau des flux de trésorerie*

S'agissant du tableau des flux de trésorerie, les procédures d'audit sont conçues pour permettre de déterminer si celui-ci présente correctement les mouvements de trésorerie (contributions, recettes, dépenses effectuées et solde de trésorerie) pour l'exercice en question.

iv) *Notes accompagnant les comptes*

S'agissant des notes accompagnant les comptes, les procédures d'audit sont conçues pour permettre de contrôler les assertions concernant la présentation et les informations données, c'est-à-dire pour vérifier que chaque section importante des états financiers est dûment commentée dans les notes, y compris les éléments hors-bilan tels que les garanties.

v) *État de variation de l'actif net*

S'agissant de l'état de variation de l'actif net, les procédures d'audit visent à contrôler que les variations de l'actif net sont correctement enregistrées et présentées.

vi) *Rapports sur l'exécution budgétaire*

S'agissant des rapports sur l'exécution budgétaire, les procédures d'audit consistent à contrôler que:

- a) les variations des ressources consolidées sont cohérentes avec les variations des réserves, des fonds et des capitaux, telles qu'elles sont présentées dans le bilan;
- b) les montants des engagements financiers, les différents engagements juridiques et les paiements (par instrument, domaine politique, etc.) sont étayés par une documentation appropriée;
- c) les informations financières sont fiables;
- d) les notes explicatives qui s'y rapportent assurent une présentation adéquate et contiennent les informations nécessaires.



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES

2. FIABILITÉ DES COMPTES

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des
rapports

Annexes

SECTION 2 – PLANIFICATION

TABLE DES MATIÈRES

2.1 Vue d'ensemble de la planification

2.2 Détermination de l'importance relative

2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes

2.5 Conception des procédures d'audit

2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit

2.1 VUE D'ENSEMBLE DE LA PLANIFICATION

ISSAI 1300
[ISA 300]

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

2.1.1 Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de la fiabilité

2.1.1 Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de la fiabilité

Lors de l'audit de la fiabilité des comptes, l'auditeur planifie les étapes ci-après afin de parvenir à une conclusion concernant les objectifs d'audit généraux et spécifiques susmentionnés.

- *Déterminer et évaluer le risque d'anomalies significatives* par la connaissance de l'entité auditée et de son environnement. L'auditeur doit acquérir une ample connaissance, suffisante pour lui permettre de recenser les catégories d'opérations ou les groupes de comptes susceptibles d'être affectés de manière significative par les activités de l'entité, ainsi que d'évaluer le niveau de risque inhérent associé aux assertions les plus susceptibles de donner lieu à une anomalie significative dans les comptes.
- *Procéder à une évaluation préliminaire du risque de non-contrôle*

L'auditeur acquiert une connaissance du contrôle interne, notamment des systèmes comptables, du processus de clôture des comptes annuels, ainsi que des procédures mises en place pour assurer la conformité des comptes au référentiel d'information financière applicable. Cette connaissance permettra à l'auditeur de déterminer les contrôles qui couvrent le mieux les assertions les plus susceptibles d'entraîner une anomalie significative. Il sera également en mesure de réaliser une évaluation préliminaire du risque de non-contrôle lié à la fiabilité des comptes.

- *Concevoir des procédures d'audit*

L'auditeur définit ensuite la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre - des tests des contrôles associés à des contrôles de substance ou centrés exclusivement sur ces derniers - afin de réduire le risque d'audit d'anomalies significatives à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

- Appliquer les procédures d'audit conçues au cours de la phase de planification, en procédant, le cas échéant, aux changements appropriés sur la base des résultats des tests d'audit réalisés.

- *Rendre compte de la fiabilité*

La Cour formule une opinion distincte et explicite sur la fiabilité des comptes.

2.2 DÉTERMINATION DE L'IMPORTANCE RELATIVE

ISSAI 1320
[ISA 320]

L'objectif de l'auditeur est de déterminer un ou plusieurs seuils de signification, qu'il reconsidère au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, afin de pouvoir planifier et réaliser celui-ci.

2.2.1 Seuils de signification

2.2.2 Aspects quantitatifs et qualitatifs de l'importance relative en ce qui concerne la fiabilité

2.2.3 Éléments significatifs dans les comptes

2.2.1 Seuils de signification

Au niveau des états financiers

Lorsqu'il planifie l'audit, l'auditeur prend en considération les éléments susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes. Il examine la question de l'importance relative au niveau tant des comptes annuels pris dans leur ensemble que des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations données. Différents niveaux d'importance relative peuvent être utilisés, en fonction de l'angle sous lequel les comptes sont examinés. L'évaluation de l'importance relative permet à l'auditeur de se prononcer sur des questions telles que le choix des éléments à examiner et le recours à l'échantillonnage ou à des procédures analytiques comme les contrôles de substance.

Au niveau des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations données

2.2.2 Aspects quantitatifs et qualitatifs de l'importance relative en ce qui concerne la fiabilité

Aspects quantitatifs

L'auditeur doit évaluer le niveau à partir duquel la valeur totale des anomalies non corrigées décelées durant l'audit serait tellement importante qu'il considérerait que les comptes ne sont pas fiables. Par exemple, lorsque le montant total estimatif des erreurs contenues dans les comptes annuels est si élevé que, s'ils en avaient connaissance, les utilisateurs considéreraient les comptes comme non fiables, le niveau d'erreur doit être considéré comme *significatif sur le plan quantitatif*. En outre, l'auditeur doit envisager la possibilité que des anomalies portant sur des montants relativement faibles puissent, une fois cumulées, avoir une incidence sur les comptes.

Aspects qualitatifs

Certains types d'anomalies, bien qu'elles ne soient pas significatives sur le plan quantitatif, peuvent l'être *sur le plan qualitatif*, à savoir être importantes en raison de leur nature ou du contexte dans lequel elles apparaissent. Cela signifie qu'elles sont tellement significatives en raison de leur nature ou du contexte dans lequel elles s'inscrivent qu'elles ont une incidence sur le projet d'opinion d'audit. Il peut s'agir, par exemple, d'une politique comptable décrite de façon tellement inadéquate ou incorrecte que l'utilisateur des comptes pourrait être induit en erreur ou, le cas échéant, de l'omission d'une entité dans une liste d'entités consolidées.

2.2.3 Éléments significatifs dans les comptes

Depuis l'adoption de la comptabilité d'exercice en 2005 par les institutions, les agences, les agences exécutives, les offices et autres organismes similaires de l'Union, certains nouveaux postes sont apparus au bilan. Ils permettent désormais de comptabiliser les éléments d'actif et de passif indépendamment des encaissements et des décaissements. À titre d'exemple, la Commission doit comptabiliser une charge à l'égard d'un contractant dont la prestation d'un service est terminée à la fin de l'exercice, même si aucune facture ne lui est encore parvenue. Ces nouveaux éléments (préfinancements, factures à payer, ainsi que séparation des exercices concernant les charges à payer) sont importants, car les montants correspondants sont généralement élevés.

2.3 DÉTECTION ET ÉVALUATION DES RISQUES PAR LA CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT, Y COMPRIS DE SON CONTRÔLE INTERNE

ISSAI 1315
[ISA 315]

L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des comptes annuels et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

2.3.1 Risque d'audit

2.3.2 Connaissance des activités de l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent

2.3.3 Le contrôle interne de l'entité

2.3.4 Détection et évaluation du risque de non-contrôle

2.3.5 Exemples de risques d'anomalies

2.3.1 Risque d'audit

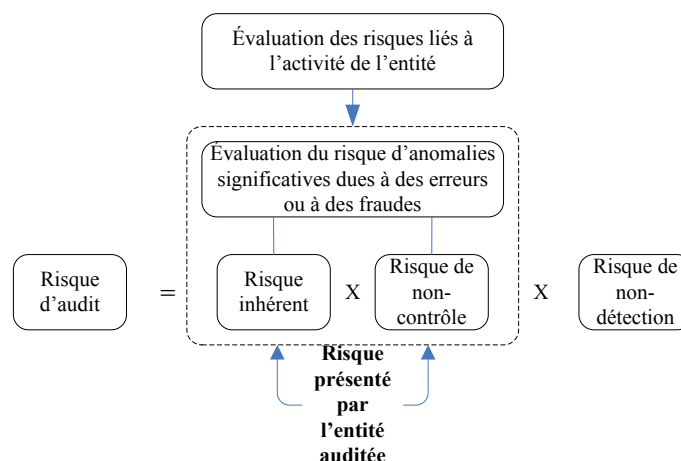
Définition du risque d'audit

Le *risque d'audit* en matière de fiabilité est le risque que la Cour exprime une opinion d'audit inappropriée lorsque les comptes sont affectés par des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction:

- du risque d'anomalies significatives, à savoir le risque que les comptes, avant audit, soient affectés par des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, le risque inhérent et le risque de non-contrôle;
- du risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies (risque de non-détection).

Ces éléments peuvent être représentés de la façon ci-après.

Figure 1 – Composantes du risque d'audit



Évaluation du risque d'anomalies significatives

L'auditeur **doit** déterminer et *évaluer les risques d'anomalies significatives* aux niveaux des comptes annuels et des assertions retenues pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies. À cette fin, l'auditeur:

- *détermine les risques* au cours de la démarche qu'il effectue pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en tenant compte des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les comptes annuels;
- relie les risques détectés avec *les problèmes auxquels ils peuvent conduire* au niveau des assertions;
- détermine si les risques sont d'une importance telle qu'ils peuvent entraîner une anomalie *significative* dans les comptes annuels;

- considère la *possibilité* que les risques puissent entraîner une anomalie significative;
- détermine, parmi les risques détectés, ceux qui, selon son jugement, requièrent une attention particulière au cours de l’audit (appelés «*risques significatifs*»).

Risques significatifs

Les risques d’anomalies significatives peuvent être plus importants lorsqu’ils concernent:

i) des opérations importantes non courantes qui résultent de faits comme:

- une plus forte implication de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre;
- une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données;
- des calculs ou des principes comptables complexes;
- la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile, pour l’entité, la mise en œuvre de contrôles efficaces portant sur le risque associé à ces opérations.

ii) des questions importantes sujettes à l’exercice d’un jugement, qui requièrent des estimations comptables et qui résultent de faits tels que:

- des méthodes d’évaluation à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits susceptibles de faire l’objet d’interprétations différentes (par exemple les comptes de régularisation);
- le jugement à exercer, qui peut être subjectif ou complexe, ou requérir des hypothèses concernant les effets d’événements futurs (par exemple les provisions).

Circonstances et faits qui peuvent être révélateurs de l’existence de risques d’anomalies significatives

Le tableau ci-après présente une liste, pas nécessairement exhaustive, d’exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l’existence de risques d’anomalies significatives.

**Tableau 1 – Exemples de circonstances et de faits
qui peuvent être révélateurs de l'existence de risques d'anomalies significatives**

<i>Domaine</i>	<i>Exemples</i>
Structure de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> • Changements au sein de l'entité, tels qu'une réorganisation ou des événements inhabituels • Alliances ou entreprises conjointes complexes
Opérations	<ul style="list-style-type: none"> • Opérations importantes avec les parties liées • Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques en fin de période
Comptabilité	<ul style="list-style-type: none"> • Application de nouvelles règles ou normes comptables (par exemple l'introduction de la comptabilité d'exercice) • Évaluations comptables impliquant des processus complexes • Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude importante dans les outils de mesure, y compris les estimations comptables
Personnel	<ul style="list-style-type: none"> • Manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en matière comptable ou en ce qui concerne la présentation de l'information financière • Changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants, et rotation des membres du personnel
Informatique	<ul style="list-style-type: none"> • Changements d'environnement informatique • Installation de nouveaux systèmes informatiques importants pour la présentation de l'information financière (par exemple ABAC) • Contrôles insuffisants des transferts de données entre systèmes informatiques
Problèmes antérieurs ou actuels	<ul style="list-style-type: none"> • Antécédents d'anomalies ou ajustements importants en fin de période • Faiblesses affectant le contrôle interne, en particulier celles auxquelles la direction n'a pas remédié • Enquêtes au sein de l'entité par des autorités de contrôle ou des institutions gouvernementales • Litige en cours et passifs éventuels

Procédures d'évaluation des risques

L'auditeur **doit** mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques (analyses, demandes d'information et inspections) afin d'acquérir la connaissance nécessaire des niveaux de risque inhérent et de risque de non-contrôle de l'entité en cause. L'auditeur peut tirer des informations très utiles des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par les entités auditées elles-mêmes. Ainsi, chaque direction générale (DG) de la Commission a désigné un correspondant comptable chargé de déterminer et d'évaluer les risques comptables. Dans tous les cas, l'auditeur **doit** faire preuve d'esprit critique à l'égard des évaluations des risques réalisées par l'entité auditée.

2.3.2 Connaissance des activités de l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent

Contexte

L'étendue des travaux de l'auditeur pour acquérir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement dépendra de la complexité des opérations et des processus comptables correspondants, de l'expérience acquise antérieurement par l'auditeur en ce qui concerne l'entité et, le cas échéant, de l'ampleur des changements survenus depuis les audits précédents.

En tout état de cause, l'entité auditée conserve la responsabilité d'assurer la fiabilité des comptes et la bonne présentation des informations dans les comptes annuels. S'agissant plus particulièrement de la Commission, le comptable est directement responsable des comptes annuels, tandis que les ordonnateurs délégués (les directeurs généraux) assument une responsabilité indirecte. Dans les autres institutions de l'UE, c'est le comptable qui est responsable.

Domaines clés

La connaissance de l'entité et de son environnement passe par la compréhension des éléments suivants:

- *la nature de l'entité*, notamment les types d'opérations réalisées, les postes des états financiers et du budget repris dans les comptes et la chaîne des responsabilités liées au processus comptable;
- *les objectifs et les stratégies de l'entité*, ainsi que les risques correspondants liés à l'activité, qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les comptes annuels;
- *le référentiel d'information financière* (voir [chapitre 1.3](#)), notamment les règles comptables adoptées et les *dispositions réglementaires* du TFUE, du règlement financier et de ses modalités d'exécution, qui régissent l'élaboration des comptes annuels. Le référentiel d'information financière et les autres règlements comprennent les règles fixées dans la législation spécifique qui a institué l'entité auditée et déterminé ses activités. Cette connaissance couvre également la présentation des comptes annuels, y compris la présentation des éléments significatifs, la terminologie utilisée, la classification des postes et la base de calcul des montants;
- *le choix et l'application des politiques comptables par l'entité*: l'auditeur apprécie si elles sont appropriées et conformes au référentiel d'information financière. Pour acquérir cette connaissance, il convient d'examiner des éléments comme les méthodes utilisées pour comptabiliser des opérations significatives et inhabituelles, l'établissement d'estimations comptables, les changements dans les politiques comptables ou les changements dans les

normes comptables internationales susceptibles d'affecter l'entité. Il s'agit également de déterminer si la direction de l'entité semble appliquer des politiques comptables agressives ou prudentes;

- *la manière dont l'entité mesure et analyse sa performance financière*, que ce soit au moyen d'indicateurs de performance (par exemple l'exécution budgétaire), de l'analyse de variations ou d'autres méthodes; ces mesures peuvent permettre à l'auditeur de détecter un risque d'anomalies dans les comptes.

Les comptes annuels

Les comptes annuels comprennent:

- les *états financiers*, constitués:
 - du ou des bilans,
 - du compte de résultat économique, y compris l'information sectorielle,
 - du tableau des flux de trésorerie,
 - de l'état de variation de l'actif net,
 - des notes accompagnant les comptes;
- le ou les *rapport(s) sur l'exécution du budget* comprenant:
 - le compte de résultat de l'exécution budgétaire (rapports agrégés pour le budget général de l'Union européenne),
 - les notes.

Dans les comptes, les postes ci-après sont parmi les plus importants.

Préfinancements

Préfinancements: un préfinancement est un paiement destiné à fournir au bénéficiaire un fonds de trésorerie. Il s'agit d'une disposition contractuelle largement utilisée dans les différents domaines d'intervention de l'Union. Le préfinancement accordé à un projet reste la propriété de l'Union jusqu'à ce qu'il soit apuré après justification de l'utilisation des crédits par le bénéficiaire. Jusqu'à l'apurement du préfinancement, la valeur nette de celui-ci continue à apparaître à l'actif du bilan.

Factures en souffrance

Factures en souffrance: dans l'environnement comptable de l'Union, «factures» est le terme générique utilisé pour désigner les déclarations de coûts présentées par les bénéficiaires des projets, celles transmises par les États membres, les factures commerciales, les déclarations de dépenses contrôlées dans un projet cofinancé, etc. La réception, l'analyse de l'éligibilité et le paiement des factures sont inhérents à la nature même des interventions de l'Union. Lorsqu'elles n'ont pas encore été acquittées à la fin de l'exercice, les factures sont comptabilisées dans les «dettes courantes» au passif du bilan.

Charges à payer

Charges à payer: dans le cadre de la comptabilité d'exercice, l'Union enregistre à la fin de l'exercice les charges à l'égard des contractants des projets pour la partie des travaux réalisés à cette date qui n'ont pas encore donné lieu à la réception d'une facture. Il s'agit d'une procédure communément appelée *séparation des exercices*. La séparation des exercices pour les charges à payer en fin d'exercice est un processus complexe, car il fait appel dans une large mesure à des estimations.

Le risque d'anomalies est accru du fait du nombre considérable de projets financés par l'Union, des montants en cause, de la multiplicité des modèles de cycles de vie des projets, des dispositifs comptables spécifiques, de la diversité des contrats, de la nature et de la fiabilité des informations disponibles pour chaque projet et, dans le cas de la DAS et des FED, des différents profils d'entreprise des directions générales (des précisions concernant les diverses méthodes de séparation des exercices peuvent être obtenues auprès de l'unité ARR pour chaque direction générale).

Détecter et évaluer le risque inhérent

L'auditeur **doit** réaliser une évaluation préliminaire du risque inhérent au niveau global (par exemple pour l'activité/l'entité dans son ensemble) afin de déterminer les domaines à risque spécifiques à l'audit qu'il faut prendre en considération lors de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. L'auditeur peut estimer que le risque inhérent est *élevé* ou *peu élevé*.

Les risques inhérents peuvent par exemple être liés à des changements importants en matière de comptabilité et d'informatique, à la complexité des règles comptables ou des procédures applicables, au nombre d'institutions et/ou de services en cause, ainsi qu'à des domaines importants comme les préfinancements, les factures/déclarations de coûts et la séparation des exercices.

Risques significatifs

L'auditeur **doit** déterminer, parmi les risques inhérents détectés, ceux qui, selon son jugement, requièrent une *attention particulière au cours de l'audit* (appelés «risques significatifs») et **doit** acquérir une connaissance des contrôles internes correspondants.

2.3.3 Le contrôle interne de l'entité

Contrôle interne concernant la fiabilité

Le contrôle interne concernant la fiabilité est conçu pour parer aux risques et fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en matière de fiabilité des comptes.

Certains contrôles couvrent les processus comptables durant toute l'année (par exemple les activités de vérification comptable et l'approfondissement de l'analyse du risque comptable à la Commission). D'autres contrôles sont spécifiquement liés aux procédures de clôture des comptes en fin d'exercice.

Contrôles pertinents

Dans le cas de l'audit de la fiabilité des comptes, les contrôles pertinents concernent l'objectif de l'entité consistant à établir, à l'intention d'utilisateurs extérieurs, des comptes présentés de manière fidèle dans tous leurs aspects significatifs et conformes au référentiel d'information financière applicable. Les contrôles pertinents concernent également la gestion des risques susceptibles d'entraîner une anomalie significative dans ces comptes.

Le fait de déterminer si un contrôle, exécuté individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent dans ce contexte relève du *jugement professionnel* de l'auditeur. Lorsqu'il exerce ce jugement, l'auditeur prend en considération l'importance relative, la nature de l'activité de l'entité, la diversité et la complexité des opérations que cette dernière réalise, ainsi que la nature et la complexité des systèmes de contrôle interne.

Lorsqu'il examine l'environnement de contrôle comptable, l'auditeur **doit** accorder une attention particulière aux contrôles qui ont une incidence directe sur les assertions comptables.

Systèmes de contrôle à prendre en considération:

Les *principaux systèmes de contrôle à prendre en considération* en ce qui concerne la fiabilité sont les contrôles, les vérifications et les mesures effectués par le comptable et, le cas échéant, par les directions générales elles-mêmes, à savoir:

- des contrôles, vérifications et mesures généraux

- les mesures prises par l'entité auditée pour présenter des comptes annuels conformes aux règles et normes comptables applicables dans le respect des délais fixés pour leur établissement;
- la définition, par l'entité auditée, de ses propres procédures comptables (condition préalable à l'analyse du risque comptable);
- le processus d'établissement et de validation, par l'entité auditée, de sa propre analyse de risque;
- les procédures comptables clés et les principaux manuels régissant l'enregistrement et la qualité des différentes informations financières durant l'exercice;
- la mise en œuvre des contrôles des soldes définitifs;
- l'application d'un manuel comptable spécialement adapté aux besoins;
- les méthodes d'établissement de la valeur et de contrôle, élaborées spécifiquement pour un groupe important de comptes (par exemple les estimations relatives à la séparation des exercices concernant les charges à payer ou les provisions);

- concernant l'organisation

- la chaîne des responsabilités relatives à la validation des chiffres présentés dans les comptes annuels (par exemple l'ordonnateur, le correspondant comptable et, en dernier ressort, le comptable);
- l'organisation de la fonction comptable (personnel, formation et attribution des responsabilités);

- concernant la procédure de clôture

- les contrôles spécifiques au cours de la procédure de clôture en fin d'exercice visant à garantir et à examiner la qualité des enregistrements comptables (par exemple pour en assurer l'intégralité et la valeur);
- la pertinence, le caractère approprié et la cohérence de la méthode de séparation des exercices concernant les charges à payer;
- le rapprochement des informations budgétaires relatives à la séparation des exercices et des données figurant dans les systèmes;
- les contrôles internes concernant la procédure de clôture des comptes annuels;
- le processus permettant d'établir des estimations et des informations comptables significatives;
- la question de savoir si les instructions de clôture ont été communiquées en temps opportun et bien appliquées;
- la mise en œuvre appropriée et en temps opportun des procédures, et le respect des délais;

- concernant l'informatique

- les systèmes informatiques comptables et leurs interactions (par exemple ABAC et SAP);
- la cohérence entre les données figurant dans les systèmes locaux (par exemple les systèmes locaux des directions générales, des institutions ou des agences) et centraux (par exemple ABAC/SAP) et la validation des systèmes locaux;

- concernant les vérifications

- vérifications comptables effectuées par l'entité (par exemple les DG, les agences);
- la qualité de la saisie des données et l'étendue de la vérification des données enregistrées dans le système comptable;
- la vérification comptable résultant de l'analyse du risque comptable par la DG;
- l'étendue de la vérification, par le comptable, de la qualité des informations financières communiquées par l'ordonnateur en vue de l'établissement des comptes annuels;
- la validation définitive, par le directeur général, des comptes de sa DG.

À cet égard, les travaux sur la fiabilité comportent la mise à jour des descriptions et l'évaluation des procédures relatives aux processus et aux systèmes comptables importants, ainsi qu'à l'application des règles comptables, y compris celles portant sur la séparation des exercices, en vue de l'établissement des comptes annuels. S'agissant des travaux d'audit à la Commission, ils comprennent l'examen du fonctionnement du système comptable central (ABAC), ainsi que des différents systèmes comptables locaux. Le cas échéant, il convient d'examiner les procédures de collecte et de vérification des données qui doivent être présentées dans les comptes, mais qui n'ont pas encore été enregistrées, afin de s'assurer de l'exhaustivité de ces procédures.

2.3.4 Détection et évaluation du risque de non-contrôle

L'auditeur **doit** procéder à une évaluation préliminaire du risque de non-contrôle par rubrique (dépenses/factures, préfinancements, etc.), qu'il classe comme *faible*, *moyen* ou *élevé*, de manière à pouvoir déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

À la Commission, les directions générales réalisent leur propre analyse du risque comptable par processus et par assertion d'audit. Cette analyse apporte une contribution importante aux travaux de l'auditeur, qui **doit** cependant faire preuve d'esprit critique lorsqu'il évalue l'analyse de risque effectuée par l'entité audité.

2.3.5 Exemples de risques d'anomalies

Les risques d'anomalies peuvent trouver leur origine au niveau des assertions pour les principales rubriques du bilan présentées ci-après.

Préfinancements

Existence: un préfinancement peut être comptabilisé erronément comme un élément d'actif (au lieu d'être comptabilisé en charges), ce qui se traduit par une surestimation des créances de l'Union, si le contrat ne prévoit aucune avance de fonds ou si une partie du préfinancement aurait dû être liquidée par les dépenses encourues.

Intégralité ou exhaustivité: le montant du préfinancement inscrit au bilan est incomplet si certaines avances ont été erronément comptabilisées en charges au lieu de l'être à titre de paiements d'avance.



Valeur: un préfinancement peut être comptabilisé erronément lorsque sa valeur est estimée selon des modalités différentes de celles des dispositions contractuelles. La valeur du montant net d'un préfinancement peut être estimée de manière erronée si le montant enregistré des dépenses encourues ou des charges à payer est incorrect.

Présentation: il se peut que la répartition entre les préfinancements à long et à court termes dans le bilan soit inexacte ou que les charges à payer sur le préfinancement soient inscrites de manière erronée au passif du bilan.



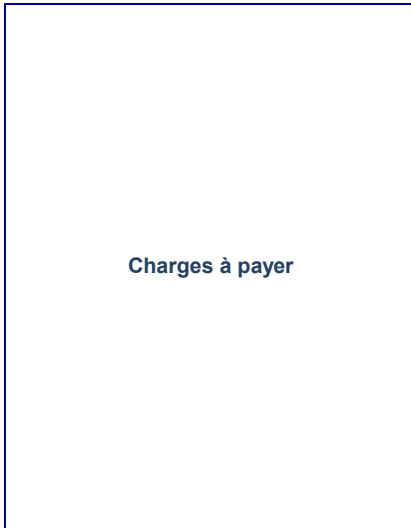
Factures en souffrance

Droits et obligations: un élément de passif peut être comptabilisé de manière erronée lorsque le montant enregistré ne correspond pas i) à la valeur nominale de la facture ou ii) à la dette réelle à l'égard du tiers.

Intégralité ou exhaustivité: le montant des éléments de passif correspondant à des factures peut être incomplet, par exemple si la direction générale ou l'agence ne dispose pas d'un système approprié pour s'assurer en fin d'exercice que toutes les factures physiques reçues ont été saisies par les unités opérationnelles dans le système comptable.

Valeur: l'inexactitude du montant des éléments de passif correspondant à des factures résulte du calcul incorrect des montants éligibles; le montant total d'une déclaration de coûts est comptabilisé, alors que seule la part octroyée par l'Union au titre du cofinancement aurait dû l'être, etc.

Présentation: une erreur dans la présentation du bilan peut apparaître lorsque la facture est classée de manière incorrecte dans le groupe de comptes «autres dettes», au lieu d'être enregistrée sous «dettes courantes».



Charges à payer

Existence: les charges à payer peuvent être calculées pour un projet qui a déjà été clôturé ou qui n'a jamais véritablement donné lieu à des dépenses.

Intégralité ou exhaustivité: le montant total des charges à payer est incomplet s'il a été calculé sans tenir compte de l'ensemble de la population des contrats.

Valeur: la méthode ou la définition des paramètres de la méthode peuvent ne pas être appropriées, par exemple l'établissement de la règle du pro rata temporis ou l'évaluation du taux de dégagement. Le calcul des paramètres eux-mêmes peut être imprécis, par exemple les dates de début et/ou de fin du contrat ou le taux de dégagement peuvent être erroné(es).

Présentation: la présentation comptable des charges à payer peut être confuse, lorsque celles qui apurent les préfinancements existants pour un projet sont présentées comme un montant négatif à l'actif du bilan (à savoir comme une déduction du montant des préfinancements) alors que les charges à payer apparaissent normalement au passif (sous «dettes à court terme»).

2.4 EXAMEN DU CARACTÈRE SUFFISANT, PERTINENT ET FIABLE DES INFORMATIONS PROBANTES

ISSAI 1500
[ISA 500]

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables.

2.4.1 Lien entre les comptes annuels, les informations probantes et le rapport d'audit

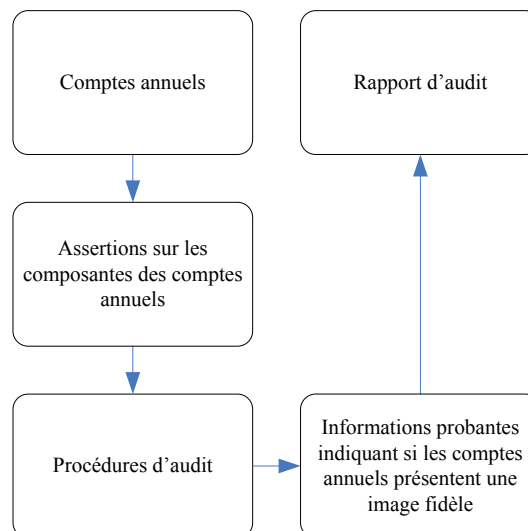
2.4.2 Sources des informations probantes

2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

2.4.1 Lien entre les comptes annuels, les informations probantes et le rapport d'audit

Les informations probantes obtenues au moyen des procédures d'audit constituent le fondement de la conclusion et de l'opinion de l'auditeur sur la fiabilité des comptes, comme cela est expliqué ci-après.

Figure 2 – Lien entre les comptes, les informations probantes et le rapport d'audit



2.4.2 Sources des informations probantes

Les informations probantes sur la fiabilité peuvent provenir des sources suivantes et être:

- *internes* à l'entité: les comptes eux-mêmes, ainsi que les informations provenant des bases de données et des documents établis par l'entité;
- *externes* à l'entité: les confirmations par des tiers extérieurs ou les rapports d'experts désignés par l'auditeur;
- *produites par l'auditeur*, comme l'examen analytique des états financiers ou des différents comptes, par exemple les comptes de débiteurs, les préfinancements ou les actifs éventuels.

2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

Pour obtenir des informations probantes concernant la fiabilité, l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit ci-après.

Contrôle arithmétique	<ul style="list-style-type: none"> - vérification arithmétique des comptes - vérification de l'exactitude de la consolidation, le cas échéant - vérification des montants figurant dans le bilan, dans les notes accompagnant les résultats des systèmes informatiques sous-jacents et/ou dans les pièces justificatives, sur lesquels sont fondés les montants inscrits dans les comptes - approbation des montants, par exemple en ce qui concerne la balance générale des comptes et le grand livre des comptes
Analyse	<ul style="list-style-type: none"> - examen analytique de la cohérence des comptes - analyse des rapprochements effectués par l'entité, par exemple des rapprochements bancaires - analyse des règles et des politiques comptables - analyse des méthodes d'évaluation de la valeur - analyse de l'exécution budgétaire
Inspection	<ul style="list-style-type: none"> - dossiers et documents - immobilisations corporelles
Demandes de confirmation	<ul style="list-style-type: none"> - envoi de demandes de confirmation (<i>circularisation</i>) de soldes bancaires, de créances et de dettes - demande de confirmation auprès de tiers (par exemple auprès d'un conseil juridique concernant les affaires pendantes devant les instances judiciaires susceptibles de devoir être indiquées à titre d'éventualités)

2.5 CONCEPTION DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1330
[ISA 330]

L'auditeur a pour objectif de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

2.5.1 Établir le lien entre le risque d'anomalies significatives évalué et les procédures d'audit

2.5.2 Conception des tests des contrôles

2.5.3 Conception des procédures analytiques en tant que contrôles de substance

2.5.4 Conception des tests de détail

2.5.5 Échantillonnage d'audit

2.5.1 Établir le lien entre le risque d'anomalies significatives évalué et les procédures d'audit

Le risque comme fondement des procédures d'audit

La détermination du risque d'anomalies significatives, décrite au [chapitre 2.3](#), sert ensuite de base pour le choix des procédures d'audit jugées nécessaires afin de réduire ce risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Afin d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées pour pouvoir valider les assertions concernant la fiabilité, l'auditeur **doit** réaliser

des tests des contrôles, lorsqu'il convient de s'appuyer sur les systèmes de contrôle, ainsi que des contrôles de substance. L'étendue de ceux-ci dépendra de l'évaluation de l'auditeur quant à l'efficacité de la conception des systèmes, ainsi que de la mesure dans laquelle les tests des contrôles permettent de considérer que le risque est modéré à faible. En fonction du résultat de l'évaluation préliminaire du risque de non-contrôle, l'auditeur peut décider de mettre en œuvre des tests des contrôles pour les raisons ci-après:

- lorsque l'évaluation préliminaire permet de considérer que le risque de non-contrôle est faible ou moyen, l'auditeur **doit** tester les contrôles pour confirmer cette appréciation, s'il a l'intention de se fonder sur ces derniers;
- lorsque l'évaluation préliminaire permet de considérer que le risque de non-contrôle est élevé, l'auditeur ne **doit** pas s'appuyer sur les systèmes, mais *peut* tester les contrôles afin d'étayer les constatations à communiquer à la direction ou à l'autorité de décharge concernant les faiblesses qui affectent les systèmes.

2.5.2 Conception des tests des contrôles

Les tests des contrôles dans le cadre de l'audit de la fiabilité des comptes comprennent généralement l'examen/l'analyse des éléments ci-après.

- L'environnement de contrôle comptable (notamment l'analyse des risques, l'activité de vérification et le manuel comptable);
- les systèmes d'enregistrement des données (par exemple ABAC et les systèmes locaux d'enregistrement, de préfinancements et de garanties);
- le fonctionnement des procédures budgétaires et comptables clés;
- le processus de clôture des comptes, en particulier concernant la séparation des exercices, les factures, les préfinancements, les garanties, les engagements restant à liquider, les engagements, les paiements et les éléments hors-bilan;
- les rapprochements;
- les contrôles auxquels les directions générales soumettent les dossiers de clôture à l'appui des paiements aux bénéficiaires finals;
- les rapports du service d'audit interne (SAI) et des structures d'audit interne.

2.5.3 Conception des procédures analytiques en tant que contrôles de substance

Les procédures analytiques à effectuer comprennent les contrôles analytiques de la cohérence et du caractère raisonnable des comptes par rapport aux exercices et aux budgets précédents.

2.5.4 Conception des tests de détail

Les tests de détail à mettre en œuvre peuvent comprendre:

- la comparaison du bilan d'ouverture avec le bilan de clôture de l'exercice précédent;
- le contrôle arithmétique des comptes;
- la vérification de l'exactitude de la consolidation des comptes et de l'exécution budgétaire, le cas échéant (par exemple l'élimination des opérations intragroupes, les ajustements de consolidation, ainsi que l'exactitude arithmétique);
- la vérification de la cohérence du bilan de clôture et du compte de résultat économique avec la balance générale des comptes (y compris les engagements hors bilan);
- le contrôle du rapprochement entre le résultat budgétaire et le résultat économique;
- l'approbation des états financiers ou le rapprochement de ceux-ci avec les documents comptables sous-jacents;
- l'examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués au cours de l'élaboration des états financiers;
- les contrôles physiques;
- la vérification que les opérations sélectionnées ont été correctement enregistrées dans les comptes;
- la réalisation de vérifications de détail concernant les engagements, les paiements et certains éléments du bilan, entre autres les charges à payer, les comptes bancaires et la trésorerie, les créances, les charges reportées, la séparation des exercices, les préfinancements, les garanties, les confirmations bancaires, l'envoi de demandes de confirmation des créances, etc.;
- le contrôle des engagements hors bilan.

2.5.5 Échantillonnage d'audit

L'auditeur peut être amené à valider un compte qui fait partie des états financiers (bilan, compte de résultat économique, etc.) ou des comptes budgétaires provenant des rapports sur l'exécution du budget. L'échantillonnage est la technique d'audit la plus appropriée lorsque ces comptes comportent un nombre élevé d'écritures ou de soldes (par exemple des préfinancements et les garanties correspondantes, des factures à payer).

S'agissant des audits de la fiabilité, la technique du sondage en unités monétaires (*monetary unit sampling* (MUS), en anglais) est utilisée. La taille de l'échantillon dans le cadre de cette technique est déterminée en fonction des facteurs suivants:

- évaluation combinée du risque: élevé, moyen ou faible (risque plus élevé = échantillon plus grand);
- erreur tolérable (par exemple 2 % pour le bilan consolidé de l'UE);
- le degré de confiance (par exemple 95 % pour le bilan consolidé de l'UE).

Après avoir défini les objectifs d'audit (intégralité, réalité, droits et obligations, mesure et valeur, présentation) à atteindre au moyen des vérifications de détail effectuées sur l'échantillon, l'auditeur **doit** suivre les étapes ci-après.

1) Définir ce qui constitue une erreur

Les auditeurs établissent des critères relatifs à ce qui constitue une erreur pour l'échantillon sélectionné dans le contexte de la fiabilité des comptes, en fonction du type d'objectif d'audit concernant le poste du bilan considéré. Voici quelques exemples d'anomalies susceptibles d'affecter des postes importants du bilan.

Exemples d'anomalies potentielles concernant les préfinancements, par assertion d'audit

- *Existence*
 - Le montant mentionné comme préfinancement n'a jamais été payé au bénéficiaire (absence de fait générateur);
 - le bénéficiaire a déjà présenté toutes les justifications nécessaires concernant le préfinancement, mais la Commission a omis de l'apurer dans ses comptes.
- *Intégralité ou exhaustivité*
 - Le paiement de l'avance a été comptabilisé par erreur en charges (dans le compte de résultat économique) et non comme un préfinancement (enregistré au bilan).
- *Valeur sous-estimée ou surestimée*
 - Le montant enregistré dans les comptes diffère du montant du préfinancement effectivement payé au bénéficiaire;
 - le montant des charges à payer correspondant au préfinancement a été mal calculé; par conséquent, le montant net du préfinancement est incorrect;
 - l'absence d'apurement;
 - le remboursement des coûts déjà encourus par le bénéficiaire est comptabilisé en charges dans le compte de résultat économique; il ne **doit** pas être enregistré comme un préfinancement, car cela donnerait lieu à une surestimation de l'actif.
- *Présentation*
 - Le montant total des préfinancements est correct, mais il a été ventilé de manière inappropriée entre préfinancements à long terme (actif à long terme dans le bilan) et préfinancements à court terme (actif à court terme dans le bilan). Selon le critère généralement appliqué en ce qui concerne la durée, les préfinancements sont classés à l'actif à court terme lorsqu'ils sont destinés à couvrir les coûts pour les x premiers mois de fonctionnement des projets, et à l'actif à long terme lorsqu'ils portent sur les coûts encourus au delà de cette période.

Exemples d'anomalies potentielles concernant les dettes à court terme, par assertion d'audit

- *Existence*
 - Un montant est indiqué alors qu'aucune marchandise n'a été livrée ni aucun service presté (absence de fait générateur).
- *Intégralité ou exhaustivité*
 - En fin d'exercice, il peut arriver que certain(e)s factures/paiements ne soient pas enregistré(e)s dans le système comptable parce que l'entité auditée ne dispose pas de procédures et de contrôles appropriés pour les collecter.
- *Valeur sous-estimée ou surestimée*
 - Le montant enregistré dans les comptes n'est pas lié à la facture reçue, que ce soit avant l'analyse d'éligibilité (étape 1) ou après (étape 2);
 - le montant enregistré dans les comptes ne correspond pas à l'élément de passif réel (par exemple, lorsque le bénéficiaire demande un paiement supérieur au montant engagé, le montant maximal de l'élément de passif enregistré à titre de facture doit être limité au montant engagé ou, lorsque l'Union approuve par erreur le montant total d'une facture globale dans le cadre de projets cofinancés, le montant de l'élément de passif doit être limité au taux de cofinancement).
- *Présentation*
 - La facture en cause peut avoir été inscrite par erreur dans un compte d'une rubrique du bilan autre que «dettes à court terme».

Exemples d'anomalies potentielles concernant les charges à payer, par assertion d'audit

- *Droits et obligations*
 - Des charges à payer peuvent être imputées par erreur à un projet pour lequel aucun coût supplémentaire n'est attendu, parce que le paiement final a déjà été effectué ou parce que le projet est déjà clôturé.
- *Intégralité ou exhaustivité*
 - Le contrat ou l'engagement ont été omis dans le calcul du total.
- *Valeur dont l'estimation résulte de l'utilisation d'un paramètre incorrect*
 - Taux moyen de dégagement erroné;
 - taux moyen erroné d'utilisation des crédits budgétaires;
 - omission de factures déjà acceptées et/ou payées;
 - omission de préfinancements;
 - absence de mise à jour des dates de mise en œuvre du contrat (après avenants et addenda);
 - absence d'actualisation du montant du contrat (après avenants et addenda).
- *Présentation*
 - Le montant total des charges à payer, calculé pour l'engagement, peut être mal ventilé entre les «charges à payer sur préfinancement», qui sont enregistrées à l'actif du bilan (en tant que déductions des préfinancements), et les «charges à payer», qui sont enregistrées au passif du bilan (dans les dettes à court terme).

Exemples d'anomalies potentielles concernant les garanties, par assertion d'audit

- *Existence*
 - Il peut arriver qu'une garantie apparaisse encore dans les comptes alors qu'elle a déjà été libérée;
 - il se peut que le montant d'une garantie soit enregistré dans les comptes alors qu'aucun document relatif à cette garantie n'a été émis par une institution financière.
- *Intégralité ou exhaustivité*
 - L'entité auditée ne dispose pas d'un système efficace pour enregistrer en temps opportun dans le système comptable les garanties données et reçues. Dès lors, le montant en fin d'exercice n'est pas complet.
- *Valeur sous-estimée ou surestimée*
 - Le montant enregistré dans les comptes est plus élevé que la valeur de la garantie parce que certaines parties libérées de la garantie n'ont pas été enregistrées dans les comptes;
 - le montant enregistré dans les comptes est inférieur aux garanties effectivement reçues, par exemple lorsque le bénéficiaire constitue soit une garantie supplémentaire de préfinancement après que le montant du préfinancement a été augmenté dans les dispositions du contrat, soit une garantie supplémentaire de bonne exécution après que le montant a été augmenté par un addendum.
- *Présentation*
 - Les garanties peuvent être enregistrées par erreur comme «données» au lieu de «reçues» (les garanties sont inscrites dans les notes accompagnant les comptes annuels à titre d'«actifs éventuels» pour les garanties données et de «passifs éventuels» pour les garanties reçues).

2) Déterminer la population à partir de laquelle seront extraits les éléments sélectionnés

Les populations à tester comprennent les comptes ou les groupes de comptes suivants:

1. dans les états financiers: les préfinancements, les charges à payer au terme de la séparation des exercices, les factures à payer, les garanties, etc.;
2. dans les rapports sur l'exécution budgétaire: les crédits, les engagements, les paiements, les recouvrements, les engagements restant à liquider (RAL), etc.

La population représente l'ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions, par exemple la population des recouvrements, des

dégagements, des préfinancements ou toute rubrique des comptes annuels. Toutes les rubriques, du bilan en particulier (par exemple la rubrique «préfinancements à court terme») et des comptes annuels en général, comportent rarement un seul grand livre des comptes, mais souvent plusieurs. Ainsi, plus de 20 grands livres des comptes constituent la rubrique du bilan «préfinancements à court terme». La population dont l'échantillon sera tiré est donc souvent composée de plusieurs comptes. Elle peut correspondre au nombre de montants finals qui forment le solde en fin d'exercice de ces différents comptes au 31 décembre de l'année n (par exemple, le solde final des différents préfinancements par contrat) ou à certains mouvements spécifiques (par exemple les mouvements en crédit ou en débit des différents préfinancements au cours de l'année).

3) Étudier la nature de la population à la base de l'échantillonnage

Les auditeurs doivent collecter autant d'informations que possible concernant la population, afin de s'assurer qu'elle est appropriée pour l'échantillonnage. Il s'agit, par exemple, de veiller à ce que:

- tous les éléments relèvent de l'exercice qui fait l'objet de l'audit;
- tout montant exceptionnel soit exclu, par exemple les éléments supérieurs au seuil de signification, qui doivent être testés en dehors de l'échantillon;
- tous les éléments relèvent de l'entité auditée.

2.6 ÉLABORATION DU PLAN D'ENQUÊTE ET DU PROGRAMME D'AUDIT

ISSAI 1300
[ISA 300]

L'objectif de l'auditeur est d'établir le plan d'enquête, ainsi qu'un programme d'audit afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas pour être acceptable

2.6.1 Plan d'enquête

2.6.1 Plan d'enquête

Des orientations concernant le contenu du plan d'enquête sont fournies au [chapitre 2.6 de la partie Informations générales du présent manuel](#).



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

2. FIABILITÉ DES COMPTES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des
rapports
Annexes

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES

SECTION 3 – EXAMEN

TABLE DES MATIÈRES

3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen

3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit – Tests des contrôles et tests de détail

3.3 Évaluation des résultats des procédures d'audit

3.4 Mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration

3.5 Déclarations écrites

3.6 Utilisation de travaux de tiers

3.7 Autres procédures d'audit

3.8 Validation des constatations d'audit

3.1 VUE D'ENSEMBLE DU PROCESSUS D'EXAMEN

Des orientations concernant l'examen des audits sont fournies au [chapitre 3.1 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

3.2 MISE EN ŒUVRE DES PROCÉDURES D'AUDIT – TESTS DES CONTRÔLES ET TESTS DE DÉTAIL

ISSAI 1530
[ISA 530]

L'objectif de l'auditeur est de soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif d'audit spécifique à atteindre.

3.2.1 Réalisation de tests des contrôles

3.2.2 Réalisation de tests de détail

3.2.1 Réalisation de tests des contrôles

Lorsqu'il réalise des tests des contrôles, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.2.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.2.1 Réalisation de tests de détail

Lorsqu'il réalise des tests de détail, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.2.3 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.3 ÉVALUATION DES RÉSULTATS DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1450
[ISA 450]

ISSAI 1530
[ISA 530]

L'objectif de l'auditeur est d'évaluer les résultats obtenus à partir de l'échantillon de manière à disposer d'une base appropriée à partir de laquelle il tire des conclusions concernant la population.

3.3.1 Définition des anomalies et causes possibles de celles-ci

3.3.2 Types d'anomalies

3.3.3 Incidence des anomalies sur l'approche d'audit

3.3.4 Communication et correction des anomalies

3.3.5 Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

3.3.6 Évaluation des états financiers pris dans leur ensemble

3.3.1 Définition des anomalies et causes possibles de celles-ci

Définition Une anomalie est l'écart entre, d'une part, le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie pour un élément dans les états financiers, et, d'autre part, le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir exigés pour ce même élément selon le référentiel d'information financière applicable.

Lorsque l'auditeur exprime une opinion indiquant si les comptes donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les comptes donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation.

Erreur ou fraude Les anomalies peuvent résulter *d'erreurs ou de fraudes*. Le terme «erreur» désigne une anomalie involontaire dans les états financiers. Le terme «fraude» désigne un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes responsables de la gouvernance, par un ou plusieurs membres du personnel ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles: les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

Les anomalies peuvent résulter:

- Source des anomalies**
- a) d'une *inexactitude* dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les comptes sont établis;
 - b) de l'*omission* d'un montant ou d'une information à fournir;
 - c) d'une *estimation comptable incorrecte* provenant de l'omission ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits;
 - d) de *jugements de la direction* portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non raisonnables, ou du choix et de l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées.

3.3.2 Types d'anomalies

L'auditeur **doit** faire le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont manifestement insignifiantes. Afin d'aider l'auditeur à prendre en considération l'incidence des anomalies détectées au cours de

l'audit et à les communiquer à la direction, il est utile d'opérer une distinction entre les types d'anomalies suivants:

les anomalies *factuelles*: celles pour lesquelles il n'existe pas de doute;

les anomalies *liées au jugement*: elles relèvent de différences sur les estimations comptables résultant de jugements de la direction que l'auditeur considère comme non raisonnables, ou du choix ou de l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère inappropriées;

les anomalies *extrapolées*: la meilleure estimation faite par l'auditeur des anomalies contenues dans une population, ce qui implique l'extrapolation à l'ensemble de la population échantillonnée, des anomalies détectées dans les échantillons provenant de cette population.

3.3.3 Incidence des anomalies sur l'approche d'audit

L'auditeur **doit** se demander s'il est nécessaire de réviser le plan d'enquête et le programme d'audit lorsque la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance sont révélatrices de l'existence d'autres anomalies qui, ajoutées aux anomalies cumulées au cours de l'audit, pourraient être significatives.

L'auditeur ne peut se contenter de présumer qu'une anomalie constitue un cas isolé. Des informations probantes peuvent révéler l'existence d'autres anomalies. Il peut s'agir de cas où l'auditeur relève qu'une anomalie résulte d'une défaillance du contrôle interne ou de l'utilisation fréquente, par l'entité, d'hypothèses ou de méthodes d'estimation de la valeur inappropriées.

L'auditeur **doit** également se demander s'il est nécessaire de réviser le plan d'enquête et le programme d'audit lorsque le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du ou des seuils de signification. Dans ce cas, il peut exister un risque, insuffisamment faible pour être acceptable, que le cumul des éventuelles anomalies non détectées et des anomalies relevées au cours de l'audit entraîne un dépassement du seuil de signification.

Des anomalies non détectées peuvent exister en raison de la présence d'un risque lié ou non à l'échantillonnage.

La direction doit parfois examiner une catégorie d'opérations, un solde de comptes ou une information donnée, afin de repérer et de corriger les anomalies qui affectent ces éléments. Lorsque la direction a examiné une catégorie d'opérations, un solde de comptes ou une information donnée et qu'elle a corrigé les anomalies détectées, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires pour réévaluer le montant des anomalies.

3.3.4 Communication et correction des anomalies

L'auditeur **doit** communiquer en temps voulu à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit et lui demander de les corriger.

La communication en temps voulu des anomalies à la direction, au niveau hiérarchique approprié, est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les éléments relevés constituent des anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Généralement, le niveau hiérarchique approprié de la direction est celui qui est investi de la responsabilité et de l'autorité pour évaluer les anomalies et décider des mesures nécessaires.

Lorsque la direction refuse de corriger une partie ou l'ensemble des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de ce refus et en tenir compte lorsqu'il évalue si les comptes, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives.

3.3.5 Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur **doit** réévaluer le ou les seuils de signification utilisé(s) lors de la planification et de l'exécution de l'audit, afin de confirmer s'il(s) reste(nt) approprié(s).

L'auditeur **doit** déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, prises isolément ou collectivement. Pour ce faire, l'auditeur prend en considération l'ampleur et la nature des anomalies qui affectent aussi bien certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations données que les comptes annuels pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

Avant de prendre en considération l'incidence cumulée des anomalies non corrigées, l'auditeur examine chacune d'entre elles séparément afin:

Importance relative

a) d'évaluer son incidence sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations données en cause, et de déterminer si, le cas échéant, le seuil de signification concernant cette catégorie d'opérations, ce solde de comptes ou ces informations données en particulier a été dépassé;

Compensation

b) d'évaluer s'il convient de compenser les anomalies. Lorsqu'une anomalie prise isolément est considérée comme significative, il est peu probable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies;

Classement

c) d'évaluer l'incidence sur les états financiers des anomalies qui affectent le classement. Pour déterminer si une anomalie dans le classement est significative, il faut faire preuve de *jugement professionnel* et évaluer les aspects qualitatifs, par exemple l'incidence de cette anomalie qui affecte le classement i) sur les différents postes ou sur les sous-totaux, ou encore ii) sur les ratios clés.

Aspects particuliers

Les circonstances dans lesquelles apparaissent certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à considérer que ces dernières, prises isolément ou ajoutées à d'autres anomalies cumulées au cours de l'audit, sont significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble (ou pour une catégorie d'opérations, un solde de comptes ou une information donnée, le cas échéant).

Exemples d'aspects particuliers

Les aspects susceptibles d'avoir une incidence sur l'appréciation de l'auditeur sont par exemple la mesure dans laquelle l'anomalie:

- remet en cause la conformité aux exigences réglementaires;
- est liée au choix d'une méthode comptable inadéquate ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période contrôlée, mais qui est susceptible d'en avoir une sur les états financiers de périodes futures;
- a une incidence sur l'information sectorielle présentée dans les états financiers;
- est importante compte tenu de la connaissance qu'a l'auditeur de cas de communications adressées précédemment aux utilisateurs;

- concerne des éléments impliquant des parties liées;
- correspond à une omission d'informations qui ne sont pas requises par le référentiel d'information financière applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension, par les utilisateurs, de la situation financière, des résultats financiers ou des flux de trésorerie de l'entité.

Lorsque l'auditeur estime qu'une anomalie est, ou est susceptible d'être, le résultat d'une fraude, il **doit** prendre en considération les implications de cette situation, en lien avec d'autres aspects de l'audit.

3.3.6 Évaluation des états financiers pris dans leur ensemble

L'auditeur **doit** évaluer si les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives. Pour ce faire, l'auditeur **doit** tenir compte aussi bien des résultats de l'évaluation des anomalies non corrigées que des aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité.

Aspects qualitatifs

Lors de son examen des aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, l'auditeur admet que la direction émet un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations présentés dans les états financiers. Au cours de ses travaux, l'auditeur **doit** être attentif au parti pris dont pourrait faire preuve la direction dans ses jugements. L'auditeur peut conclure que, compte tenu de l'incidence cumulée du manque de neutralité et des anomalies non corrigées, les états financiers sont, dans leur ensemble, affectés par des anomalies significatives. Lorsque l'auditeur évalue si les états financiers sont, dans leur ensemble, affectés par des anomalies significatives, il tient compte des indices révélateurs de l'existence d'un manque de neutralité, à savoir, entre autres:

- la correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit;
- un éventuel parti pris de la direction lors de l'élaboration des estimations comptables.

Si l'auditeur estime, en conclusion, que les états financiers, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives, ou s'il n'est pas en mesure de formuler une conclusion à cet égard, il **doit** tenir compte de l'incidence de cette situation dans son rapport.

3.4 MISE EN ŒUVRE DE PROCÉDURES ANALYTIQUES DE CORROBORATION

ISSAI 1520
[ISA 520]

L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre, le cas échéant, des procédures analytiques qui lui permettent d'évaluer le risque, de recueillir des éléments probants et de parvenir à une conclusion d'audit générale.

Les informations probantes concernant la fiabilité des comptes sont, pour l'essentiel, obtenues au moyen de tests de détail associés, le cas échéant, à des procédures analytiques de corroboration.

Les procédures analytiques de corroboration sont principalement appliquées dans le cadre de l'examen analytique des éléments suivants:

- la cohérence et la vraisemblance des principales données comptables;
- les comptes relatifs aux engagements hors bilan;
- le compte de résultat économique et l'information sectorielle;
- les soldes bancaires de faible valeur (ceux des comptes ouverts dans le cadre de régies d'avances);
- ce que l'on appelle les «petits comptes».

La mise en œuvre des procédures analytiques de corroboration est illustrée au [chapitre 3.4 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.5 DÉCLARATIONS ÉCRITES

L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des déclarations écrites qui lui permettent de:

a) confirmer que la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considère(nt) avoir satisfait à ses(leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers, ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur;

b) corroborer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques.

En outre, l'objectif de l'auditeur est de c) réagir de manière appropriée aux déclarations écrites fournies ou à l'absence de déclarations.

ISSAI 1580
[ISA 580]

3.5.1 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités

3.5.2 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes

3.5.3 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites

3.5.1 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités

Les auditeurs **doivent** recueillir des informations probantes attestant que la direction:

Présentation fidèle

i) reconnaît sa responsabilité en matière de *présentation fidèle des comptes* conformément au référentiel d'information financière applicable, et précise notamment si

- le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés;
- toutes les opérations ont été enregistrées;
- des questions sur des sujets tels que ceux énumérés ci-après ont été posées, évaluées ou présentées conformément au référentiel d'information financière, le cas échéant:

- les plans ou intentions susceptibles d'affecter la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs;
- les passifs nés et éventuels;
- les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges donnés et les nantissements d'actifs, ainsi que les actifs donnés en garantie;
- les aspects d'accords contractuels susceptibles d'affecter les états financiers, y compris les cas de non-respect de ces accords;
- les événements postérieurs à la fin de la période;

Contrôle interne

ii) reconnaît et comprend sa responsabilité dans *la conception, la mise en œuvre et le maintien du contrôle interne* nécessaire pour disposer d'états financiers exempts d'anomalies significatives, et indique si elle estime que le contrôle interne est approprié à cette fin;

Accès à l'information

iii) estime que l'auditeur a eu accès à tous *les dossiers, documents, éléments inhabituels dont elle a eu connaissance, ainsi qu'aux autres informations* pertinentes pour l'audit.

S'agissant, par exemple, des comptes annuels définitifs de l'Union européenne, la reconnaissance des responsabilités susmentionnées est incluse dans la lettre de déclaration signée par le comptable de la Commission. Un exemple type de lettre de déclaration concernant la fiabilité des états financiers figure à l'[annexe II](#).

3.5.2 Déclarations écrites spécifiques concernant des questions importantes

L'auditeur **doit** obtenir des déclarations écrites concernant des questions qui, prises isolément ou collectivement, sont significatives, afin de corroborer les informations probantes obtenues à partir d'autres sources. Lorsque l'audit porte, par exemple, sur les comptes annuels définitifs de l'Union européenne, les rapports annuels d'activité et les déclarations des directeurs généraux de la DG Budget et du service d'audit interne sont examinés. En effet, les informations probantes que ces documents fournissent sur la comptabilité et sur les questions relatives au contrôle interne concernent la fiabilité des comptes (par exemple les modifications du système comptable, les audits réalisés, etc.).

3.5.3 Évaluation de la fiabilité des déclarations écrites

L'auditeur **doit**:

- *évaluer* si les déclarations écrites semblent raisonnables et cohérentes avec les autres déclarations;
- *déterminer* si la/les personne(s) qui présente(nt) ces déclarations (par exemple le comptable) est(sont) censée(s) bien connaître les questions sur lesquelles elle(s) se prononce(nt).

3.6 UTILISATION DE TRAVAUX DE TIERS

3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne

3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Lorsqu'il utilise les travaux réalisés par des tiers, l'auditeur **doit** se conformer aux principes énoncés au [chapitre 3.6 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

ISSAI 1600
[ISA 600]

L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il utilise les travaux d'un autre auditeur, est de déterminer leur incidence sur son propre audit.

Dans certains cas, les travaux réalisés par d'autres auditeurs sont utilisés lors de l'audit de la fiabilité des comptes.

Lorsqu'il utilise les travaux réalisés par d'autres auditeurs, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.6.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne

ISSAI 1610
[ISA 610] ***L'objectif de l'auditeur externe est de prendre connaissance de la fonction d'audit interne et de déterminer si les activités de celle-ci sont utiles pour la planification et l'exécution de son propre audit et, dans l'affirmative, de définir leur incidence sur les procédures qu'il met en œuvre.***

L'auditeur examine dans quelle mesure il peut s'appuyer sur les travaux réalisés par la fonction d'audit interne (par exemple par la structure d'audit interne d'une direction générale ou par le service d'audit interne).

Lorsqu'il utilise les travaux réalisés par la fonction d'audit interne, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.6.3 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

ISSAI 1620
[ISA 620] ***Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:***
i) déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, et dans l'affirmative,
ii) déterminer si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

Des experts externes peuvent être engagés pour fournir à l'équipe d'audit des connaissances ou des compétences techniques indispensables pour la réalisation des objectifs d'audit, dont l'équipe d'audit ne pourrait pas disposer autrement. L'équipe d'audit peut engager un expert pour réaliser une analyse approfondie de certains domaines spécifiques, par exemple les avantages du personnel tels que les pensions et les cotisations au régime d'assurance maladie.

En l'occurrence, l'auditeur **doit** respecter toutes les instructions en matière d'utilisation de travaux réalisés par des experts présentées dans la partie Informations générales du présent manuel ([chapitre 3.6.4](#)).

3.7 AUTRES PROCÉDURES D'AUDIT

Le présent chapitre porte sur un certain nombre d'autres procédures d'audit que l'auditeur doit mettre en œuvre lors de la phase d'examen. Elles concernent notamment les éléments ci-après.

[3.7.1 Estimations comptables](#)

[3.7.2 Événements postérieurs aux travaux d'audit](#)

[3.7.3 Confirmations externes](#)

[3.7.4 Parties liées](#)

3.7.1 Estimations comptables

ISSAI 1540
[ISA 540]

L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables pour vérifier que les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers les concernant sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Définition

Le terme «estimation comptable» désigne l'évaluation approximative du montant d'un élément, en l'absence d'un moyen précis pour le mesurer. Les principales estimations comprennent, entre autres, les montants des pensions, les charges à payer, les provisions, les passifs éventuels et les prévisions de recettes (recouvrements).

La direction est responsable de l'élaboration des estimations comptables figurant dans les états financiers. Il peut s'agir d'estimations simples (par exemple le calcul de la provision pour charges locatives à payer) ou complexes (l'estimation d'une provision pour stocks à rotation lente ou pour stocks excédentaires). Elles sont souvent effectuées dans des conditions d'incertitude quant à l'issue des événements et nécessitent un jugement de la part de la direction. En conséquence, les estimations peuvent engendrer un risque d'anomalie significative. L'auditeur peut estimer que ce risque est important et qu'il requiert une attention toute particulière.

Approche d'audit en matière d'estimations comptables

L'auditeur **doit** définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin de collecter des informations probantes suffisantes et appropriées sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables effectuées par l'entité au regard des circonstances et, lorsque cela est requis, sur le caractère approprié de la présentation d'informations à cet égard. Ces informations probantes seront souvent difficiles à collecter et moins convaincantes que celles disponibles dans d'autres domaines; l'auditeur devra donc exercer son jugement lorsqu'il appréciera le caractère suffisant et approprié des informations probantes disponibles.

Prise en considération des estimations comptables lors de la phase de planification

Lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur **doit** acquérir une connaissance des exigences en matière d'estimations comptables, de la manière dont la direction recense les événements à la base de ces estimations, du processus suivi par la direction pour établir ces estimations, ainsi que de l'examen des résultats des estimations de l'exercice précédent.

Lorsqu'il détecte des risques d'anomalie significative puis les évalue, l'auditeur **doit** évaluer le degré d'incertitude et la possibilité de parti pris concernant les estimations, et ensuite déterminer si des risques significatifs y sont liés.

L'auditeur **doit**:

- *déterminer* si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables ont été appliquées de façon cohérente;
- *déterminer* s'il est nécessaire d'avoir recours aux travaux d'un expert de son choix;
- *tester* l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents;
- *déterminer* une fourchette pour apprécier l'estimation de la direction.

S'agissant des estimations qui engendrent des risques significatifs, l'auditeur **doit** en outre apprécier les hypothèses de remplacement envisagées par la direction, vérifier si les hypothèses retenues sont raisonnables et, le cas échéant, évaluer si la direction a l'intention de mener des actions spécifiques.

Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas levé de manière adéquate l'incertitude relative aux estimations qui engendrent des risques importants, il **doit** établir une fourchette lui permettant d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation.

L'auditeur **doit** obtenir des déclarations écrites de la direction concernant le caractère raisonnable des hypothèses importantes qu'elle a retenues pour établir les estimations comptables.

L'auditeur **doit** évaluer si les estimations et les informations y afférentes sont raisonnables ou si elles sont erronées.

Évaluation des estimations comptables et des informations y afférentes

3.7.2 Événements postérieurs aux travaux d'audit

Les objectifs de l'auditeur sont de:

a) recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables pour déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport et ayant une incidence significative sur les états financiers ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers;

b) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui ont une incidence significative sur les états financiers.

ISSAI 1560
[ISA 560]

Définition des événements postérieurs aux travaux d'audit

Les événements postérieurs aux travaux d'audit sont des événements favorables ou défavorables qui:

- a) surviennent entre la date du bilan et la date du rapport de l'auditeur; ou
- b) sont découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant celle de la publication des états financiers; ou
- c) sont découverts après la date de publication des états financiers.

Les événements inclus dans l'une de ces catégories peuvent soit

contribuer à fournir des informations probantes relatives aux situations existantes à la date du bilan (si ces informations sont significatives, un ajustement des comptes est nécessaire) soit être révélateurs de situations apparues après la date du bilan (si ces informations sont significatives, elles doivent être présentées dans les comptes).

Les mesures que devra prendre l'auditeur différeront selon que l'une ou l'autre des périodes susmentionnées est en cause. Dans le premier cas, l'auditeur est tenu d'appliquer des procédures d'audit pour détecter ce type d'événements, tandis que dans les deux autres, il ne doit prendre des mesures que s'il a connaissance d'événements postérieurs à ses travaux d'audit. Chaque cas de figure est expliqué ci-après.

Événements survenant entre la date du bilan et la date du rapport de l'auditeur

S'agissant des événements survenus entre la date du bilan et celle de son rapport et susceptibles de nécessiter l'ajustement des états financiers ou la présentation d'informations dans ceux-ci, l'auditeur **doit** mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que ces événements ont été relevés. L'auditeur n'est cependant pas tenu de procéder à un examen permanent de tous les éléments pour lesquels les procédures d'audit ont déjà permis de parvenir à des conclusions satisfaisantes.

Les procédures d'audit doivent être mises en œuvre à une date aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur et tenir compte de l'évaluation des risques effectuée par ce dernier. Bien qu'elles dépendent du temps écoulé depuis la dernière mission d'audit, elles comprennent généralement:

- l'examen des procédures définies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs ont bien été relevés;
- la lecture des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance organisées après la date du bilan;
- la consultation des états financiers intermédiaires les plus récents de l'entité, des budgets, des prévisions de trésorerie et des autres rapports de la direction y afférents;
- des demandes d'information adressées à la direction afin de savoir si des événements postérieurs susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers sont survenus.

Lorsque l'auditeur relève des événements qui ont une incidence significative sur les états financiers, il **doit** déterminer si ces événements ont été correctement pris en compte et s'ils ont été communiqués de façon appropriée dans les états financiers.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et celle de la publication des états financiers

S'agissant des faits dont il prend connaissance entre la date de son rapport et celle de la publication des états financiers, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit ou de procéder à une quelconque demande d'informations relatives aux états financiers après la date de son rapport. Au cours de la période s'écoulant entre la date du rapport de l'auditeur et celle de la publication des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe de signaler à l'auditeur les faits susceptibles d'avoir une incidence sur ces derniers.

Lorsque l'auditeur a connaissance, après la date de son rapport mais avant celle de la publication des états financiers, d'un fait susceptible d'avoir une incidence significative sur ces derniers, il **doit** s'entretenir de ce problème avec la direction, déterminer s'il convient d'apporter une modification aux états financiers et si la direction effectuera cette modification.

Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur applique les procédures d'audit nécessaires et établit un nouveau rapport sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport ne sera pas antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés et, en conséquence, la période couverte par les procédures d'audit susmentionnées devra s'étendre jusqu'à la date du nouveau rapport de l'auditeur.

Si la direction ne modifie pas les états financiers, alors que l'auditeur considère qu'une modification s'impose et qu'il n'a pas encore remis son rapport à l'entité, l'auditeur **doit** formuler une opinion avec réserve ou une opinion défavorable. Si, par contre, il a déjà délivré son rapport à l'entité, l'auditeur avise la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, de ne pas communiquer ce rapport ni les états financiers à des tiers. Si les états financiers sont malgré tout publiés par la suite, l'auditeur doit prendre les mesures nécessaires pour éviter que des tiers ne s'appuient sur son rapport, en soumettant la question au Service juridique de la Cour.

Faits découverts après la date de publication des états financiers

Dans le secteur public, les états financiers ne peuvent plus être modifiés après leur publication et le rapport de l'auditeur ne peut être publié une seconde fois. Dès lors, après la date de publication des états financiers, l'auditeur n'est pas tenu de procéder à une quelconque demande d'informations concernant ces derniers. Si toutefois, après la date de publication des états financiers, l'auditeur a *connaissance* d'un fait qui existait à la date de son rapport et qui aurait pu le conduire à une modification de son rapport s'il avait été connu à cette même date, l'auditeur **doit** vérifier si le fait en cause doit être communiqué aux parties prenantes, par exemple dans un rapport adressé à l'autorité de décharge.

3.7.3 Confirmations externes

ISSAI 1505
[ISA 505]

L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il a recours aux procédures de confirmation externe en réponse au risque évalué d'anomalies significatives, est de définir et de mettre en œuvre de telles procédures pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Définition

Les informations probantes que l'auditeur recherche au moyen de contrôles de substance, dont la confirmation externe peut faire partie, doivent être d'autant plus fiables et pertinentes que le risque d'anomalie significative évalué par l'auditeur est élevé. La confirmation externe est la procédure visant à collecter et à évaluer des informations probantes par l'obtention d'une déclaration directement auprès d'un tiers, en réponse à une demande d'informations sur un point spécifique adressée par l'auditeur. Ces informations probantes, ajoutées à celles obtenues grâce à d'autres procédures d'audit, peuvent contribuer à réduire le risque estimé à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Exemples

Les confirmations externes sont souvent utilisées pour confirmer les éléments suivants:

- les soldes bancaires, les prêts, les garanties et les autres informations communiquées par les banques;
- les comptes bancaires ouverts dans le cadre des régies d'avances (par exemple dans les délégations);
- les montants détenus par des intermédiaires financiers à la fin de l'exercice;
- les soldes de comptes clients ou de comptes fournisseurs.

Pour certaines assertions, ces confirmations peuvent apporter des informations probantes, mais pour d'autres pas. L'auditeur **doit** tenir compte de l'objectif visé par la confirmation, à savoir de(s) l'(l')assertion(s) à tester en particulier.

Après avoir décidé s'il aura recours à la demande de confirmation externe positive ou négative, l'auditeur **doit** mettre en œuvre les procédures d'audit appropriées lorsqu'il i) applique les procédures de confirmation externe, ii) prend en compte ses résultats et iii) évalue les informations probantes.

Demandes de confirmation externe positive ou négative

L'auditeur peut utiliser la demande de confirmation positive ou négative, ou une combinaison des deux. La demande de confirmation externe *positive* invite la personne interrogée à répondre dans *tous* les cas. Une demande de confirmation positive permet en général de collecter des informations probantes fiables. La demande de confirmation externe *négative* invite la

Mise en œuvre des procédures de confirmation externe

personne interrogée à *ne répondre que* si elle *n'est pas d'accord* avec l'information fournie. Cette demande apporte des informations probantes moins fiables que la demande de confirmation positive, mais peut être utilisée lorsque l'erreur et le risque escomptés sont faibles, qu'il y a un nombre important de soldes de faible valeur et que l'auditeur estime que les personnes interrogées répondront à la demande.

a) L'auditeur exerce un contrôle sur les demandes de confirmation externe et sur les réponses

L'auditeur **doit**:

- *déterminer quelles informations il convient de faire confirmer* et adapter les demandes de confirmation externe aux assertions spécifiques visées;
- *sélectionner les tiers*. L'auditeur s'assure, lorsque cela est possible, que la demande de confirmation est adressée à une personne qui a la connaissance et l'autorité pour fournir l'information, et évalue si certains tiers peuvent être enclins à répondre de façon non objective à une demande de confirmation;
- *formuler les demandes de confirmation*. Pour formuler la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte les facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des confirmations, par exemple la forme de la demande, la nature de l'information à confirmer et le type d'informations que les personnes interrogées sont en mesure de confirmer facilement (par exemple des opérations individuelles plutôt que le solde de toutes les opérations enregistrées dans un compte);
- *communiquer avec les tiers*, à savoir envoyer lui-même les demandes de confirmation et s'assurer qu'elles sont adressées au bon destinataire et qu'elles contiennent une indication précisant que les réponses doivent lui être retournées directement, afin de minimiser la possibilité d'interception et d'altération des demandes de confirmation ou des réponses et donc d'augmenter la fiabilité des informations probantes obtenues;
- *évaluer les informations probantes obtenues*, en tenant compte des réponses, des absences de réponse et des divergences.

b) Réponse de l'auditeur si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation

Les demandes de confirmation impliquent en général que la personne interrogée soit autorisée par la direction à fournir l'information demandée à l'auditeur. Lorsque l'auditeur envisage de confirmer certains soldes de comptes ou des informations, et que la direction lui demande de ne pas le faire, il **doit** vérifier si ce refus est fondé, analyser les incidences sur son

évaluation des risques et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que mettre en œuvre d'autres procédures afin de collecter des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables.

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction ne présente pas un caractère raisonnable, ou s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants à partir d'autres procédures d'audit, il **doit** en informer les responsables de la gouvernance et analyser l'incidence possible d'une telle situation sur ses conclusions et sur son opinion.

Prise en compte des résultats

a) Fiabilité des réponses reçues

L'auditeur **doit** s'interroger sur l'authenticité des réponses et mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de dissiper les doutes susceptibles de remettre en cause la fiabilité des confirmations externes reçues. Si l'auditeur estime que la réponse n'est pas fiable, il **doit** en analyser les incidences sur l'évaluation du risque et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.

b) Absence de réponse à une demande de confirmation positive

En l'absence de réponse à une demande de confirmation externe positive, l'auditeur **doit** mettre en œuvre d'autres procédures d'audit afin d'obtenir des informations probantes concernant les assertions visées. S'il estime qu'une confirmation positive est nécessaire pour obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables et qu'il ne l'obtient pas, l'auditeur **doit** déterminer les incidences d'une telle situation sur l'audit.

c) Divergences

L'auditeur **doit** examiner les divergences afin de déterminer si elles sont ou non révélatrices d'anomalies. Si une divergence est révélatrice d'une anomalie ou d'une irrégularité dans la comptabilité de l'entité, l'auditeur en recherche les raisons, évalue si elle a une incidence significative et reconsidère la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires.

Évaluation des informations probantes

L'auditeur **doit** apprécier si les résultats de la procédure de confirmation externe, associés à ceux de toute autre procédure d'audit appliquée, fournissent des éléments probants suffisants, pertinents et fiables concernant l'assertion contrôlée, ou s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

3.7.4 Parties liées

Les règles en matière d'audit à observer concernant les parties liées et les relations ou les opérations avec celles-ci sont définies au [chapitre 3.7 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.8 VALIDATION DES CONSTATATIONS D'AUDIT

Les objectifs de l'auditeur sont de:

ISSAI 1260
[ISA 260]

fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des observations d'audit pertinentes pour ces personnes au regard de leur responsabilité;

ISSAI 1265
[ISA 265]

communiquer de façon appropriée à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses du contrôle interne pertinent pour l'audit qu'il a relevées au cours de celui-ci et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention.

Les constatations d'audit **doivent** être validées suivant la procédure des relevés de constatations préliminaires, exposée au [chapitre 3.8 de la partie Informations générales du présent manuel](#).



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

2. FIABILITÉ DES COMPTES

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
Section 4 – Établissement des rapports
Annexes

PARTIE 2 – FIABILITÉ DES COMPTES

SECTION 4 – ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS

TABLE DES MATIÈRES

4.1 Établissement des rapports – Présentation générale

4.2 Déclaration d'assurance – Formulation d'une opinion d'audit

4.3 Opinions modifiées

4.4 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points

4.5 Données comparatives

4.1 ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Déclaration d'assurance

Les résultats de l'ensemble des audits récurrents concernant la fiabilité **doivent** figurer dans une déclaration d'assurance. L'obligation de fournir une déclaration d'assurance s'applique donc aux audits relatifs aux comptes annuels de l'Union européenne, aux FED, ainsi qu'aux comptes annuels des autres agences, organismes et offices de l'UE.

Opinion sur la fiabilité des comptes annuels

La déclaration d'assurance comporte une opinion sur la fiabilité des comptes annuels de l'entité auditée. La déclaration d'assurance est une partie essentielle de tout rapport annuel et de tout rapport annuel spécifique. Elle peut également être publiée sous la forme d'un document autonome accompagnant les comptes annuels de l'entité auditée.

La [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel fournit davantage de précisions sur la structure et le contenu de la déclaration d'assurance, ainsi que sur le rapport annuel et les rapports annuels spécifiques.

4.2 DÉCLARATION D'ASSURANCE – FORMULATION D'UNE OPINION D'AUDIT

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

ISSAI 1700
[ISA 700]

a) se forger une opinion sur la fiabilité des comptes annuels et sur les opérations sous-jacentes, fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants collectés;

ISSAI 1720
[ISA 720]

b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui en explique les fondements.

4.2.1 Introduction

4.2.2 Contenu d'une déclaration d'assurance concernant la fiabilité

4.2.3 Types d'opinions

4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur les comptes annuels

4.2.5 Aspects qualitatifs des politiques comptables de l'entité

4.2.6 Description du référentiel d'information financière applicable

4.2.7 Présentation fidèle

4.2.8 Exemples

4.2.9 Informations supplémentaires et autres informations

4.2.1 Introduction

Le principal produit des audits de la fiabilité des comptes est une *déclaration d'assurance*.

Tenir compte de la relation entre fiabilité et légalité/régularité

Toutefois, la fiabilité des comptes, d'une part, la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, d'autre part, sont deux objectifs connexes (voir [chapitre 1.5.2 de la partie «Conformité» du présent manuel](#)). L'auditeur **doit** tenir compte de la relation entre ces deux objectifs lorsqu'il établit le rapport d'audit.

4.2.2 Contenu d'une déclaration d'assurance concernant la fiabilité

Les principales orientations relatives au contenu de la déclaration d'assurance figurent à la [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.2.3 Types d'opinions

Les types d'opinions sont décrits à la [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur les comptes annuels

Lorsqu'il formule sa conclusion pour indiquer s'il a obtenu une assurance raisonnable concernant la question de savoir si les comptes annuels sont, dans leur ensemble, exempts d'anomalie significative, l'auditeur **doit** tenir compte de sa conclusion concernant:

- a) l'obtention ou non d'informations probantes suffisantes et appropriées;
- b) le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises isolément ou collectivement;
- c) la question de savoir si les comptes annuels sont établis et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences spécifiques du référentiel d'information financière applicable. Cette évaluation tient compte des aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris des éléments révélateurs d'un possible parti pris dans les jugements de la direction. L'auditeur apprécie en particulier si, au regard des dispositions spécifiques du référentiel d'information financière applicable:
 - les comptes annuels décrivent de manière adéquate les principales méthodes comptables retenues et appliquées, ainsi que les interprétations importantes, par la direction, des obligations réglementaires et juridiques;
 - les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et si elles sont appropriées;

- les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;
- les informations présentées dans les comptes annuels sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles;
- les comptes annuels fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'incidence des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les comptes annuels, c'est-à-dire sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité;
- la terminologie utilisée dans les comptes annuels, y compris les intitulés, est appropriée;

d) la question de savoir si les comptes annuels donnent une image fidèle.

Pour ce faire, l'auditeur prend, entre autres, en considération:

- la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels;
- la question de savoir si les comptes annuels, y compris les notes explicatives y afférentes, reflètent les opérations et les événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils assurent une présentation fidèle;

e) la question de savoir si les comptes annuels décrivent le référentiel d'information financière applicable ou s'ils y font référence de manière appropriée.

4.2.5 Aspects qualitatifs des politiques comptables de l'entité

La direction émet un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations présentés dans les comptes annuels. Lors de son examen des aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, l'auditeur pourrait éventuellement relever un parti pris dans les jugements portés par la direction. L'auditeur peut conclure que, compte tenu de l'incidence combinée du manque de neutralité et des anomalies non corrigées, les comptes annuels sont, dans leur ensemble, affectés par des anomalies significatives. Lorsque l'auditeur évalue si les comptes annuels dans leur ensemble sont affectés par des anomalies significatives, cet examen peut être affecté par un manque de neutralité, dont les indices suivants sont révélateurs:

- une correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit;
- un éventuel parti pris de la direction lors de l'élaboration des estimations comptables.

4.2.6 Description du référentiel d'information financière applicable

Il incombe à la direction d'établir et de présenter les comptes annuels conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que de décrire celui-ci de manière adéquate dans les comptes annuels. Cette description est importante, car elle informe les utilisateurs des comptes annuels du référentiel sur la base duquel ces derniers sont établis.

Une description indiquant que les comptes annuels sont établis et présentés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que s'ils en respectent toutes les dispositions à la date des comptes annuels.

Le référentiel d'information financière applicable aux institutions, aux agences et aux organismes similaires de l'UE est constitué des règles comptables établies et approuvées par le comptable de la Commission, comme le prévoit le règlement financier⁶¹. Celui-ci dispose que le comptable de la Commission arrête ces règles en s'inspirant des normes comptables internationalement admises pour le secteur public, dont il peut s'écarter lorsque la nature particulière des activités de l'Union le justifie.

Une description du référentiel d'information financière applicable qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple «les comptes annuels sont substantiellement en conformité avec les règles comptables») ne donne pas une description pertinente de ce référentiel, car elle peut induire en erreur les utilisateurs des comptes annuels.

4.2.7 Présentation fidèle

Il peut exister des cas où les comptes annuels, bien qu'établis et présentés conformément aux dispositions spécifiques d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, ne parviennent pas à donner une telle image de la situation. Pour y parvenir, la direction doit, le cas échéant, présenter des informations qui vont au delà des exigences du référentiel ou, dans des cas extrêmement rares, s'écarter d'une disposition particulière de ce référentiel.

4.2.8 Exemples

À titre d'exemple, la déclaration d'assurance 2010 concernant la fiabilité des comptes figure à l'[annexe III](#) de la partie Informations générales du présent manuel.

⁶¹ Article 133 du règlement financier.

4.2.9 Informations supplémentaires et autres informations

Cette question est traitée au [chapitre 4.2.3 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

4.3 OPINIONS MODIFIÉES

L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les comptes annuels et les opérations sous-jacentes:

ISSAI 1705
[ISA 705]

a) lorsqu'il conclut que les comptes annuels comportent des anomalies significatives;

b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

4.3.1 Nature des anomalies significatives

4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée

4.3.3 Interdiction d'exprimer une opinion partielle

4.3.4 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

4.3.1 Nature des anomalies significatives

Une anomalie significative dans les comptes annuels peut concerner:

a) *le caractère approprié des méthodes comptables retenues*, si l'auditeur constate i) qu'elles ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable, ii) qu'elles ne sont pas appropriées en la circonstance, ou iii) qu'en raison de leur application, les comptes annuels ne présentent pas fidèlement les opérations et événements sous-jacents. Des référentiels d'information financière contiennent souvent des dispositions en matière de comptabilisation des changements de méthodes comptables et d'informations à fournir les concernant. S'agissant des méthodes comptables importantes, lorsque l'entité décide d'en changer, une anomalie significative peut affecter les états financiers si l'entité n'a pas satisfait à ces dispositions;

b) *l'application des méthodes comptables retenues*, lorsque l'auditeur constate i) qu'elle n'est pas cohérente, ii) qu'elle est affectée par des erreurs d'application non intentionnelles;

c) *le caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les comptes annuels*, lorsque l'auditeur constate i) que toutes les informations requises ne sont pas fournies; ii) que les informations fournies dans les comptes annuels ne sont pas présentées conformément au référentiel d'information financière applicable, ou iii) que les comptes annuels ne

fournissent pas les informations nécessaires pour donner une image fidèle de la situation.

4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée

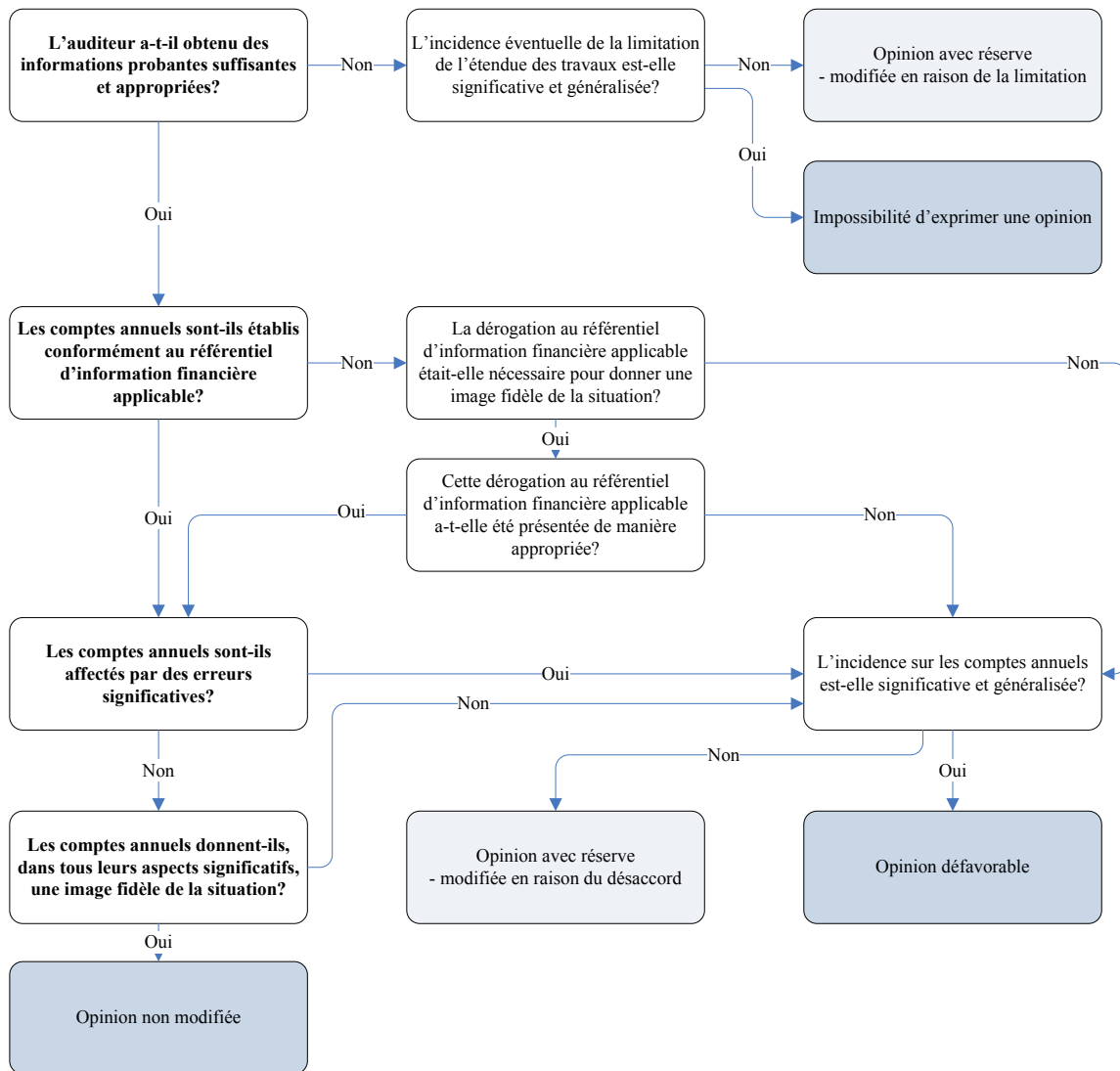
Les comptes annuels sont affectés par des anomalies significatives

L'auditeur peut estimer *que les anomalies significatives affectant les comptes annuels, prises isolément ou collectivement, ont un caractère généralisé* i) lorsque ces anomalies ne sont pas circonscrites à des éléments, des comptes ou des postes spécifiques des comptes annuels ou, si elles le sont, lorsqu'elles affectent ou pourraient affecter une partie importante des comptes annuels, ou ii), lorsque les anomalies affectent des informations données qui sont essentielles à la compréhension des comptes annuels par les utilisateurs.

Impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées

S'il *n'est pas en mesure d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées* sur un ou plusieurs éléments des comptes annuels, l'auditeur peut estimer que cette impossibilité constitue une anomalie significative et généralisée, lorsque les incidences éventuelles de celle-ci ne peuvent être circonscrites à des éléments, des comptes ou des postes spécifiques des comptes annuels ou, si elles sont circonscrites, lorsque ces incidences pourraient en affecter une partie importante.

Figure 3 – Schéma détaillant le processus de formulation d'une opinion concernant la fiabilité



4.3.3 Interdiction d'exprimer une opinion partielle

Des précisions concernant l'opinion partielle sont fournies au [chapitre 4.4.10 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

4.3.4 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

Paragraphe justifiant l'opinion modifiée

Des précisions concernant la modification de l'opinion sont fournies au [chapitre 4.4 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

4.4 PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES RELATIFS À D'AUTRES POINTS

ISSAI 1706
[ISA 706]

L'objectif de l'auditeur est de communiquer clairement des informations supplémentaires dans son rapport lorsqu'il juge opportun de le faire, pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les comptes annuels, ou sur tout autre point susceptible d'être utile à leur compréhension des comptes annuels ou de l'audit.

4.4.1 Nature d'un paragraphe d'observations

4.4.2 Contenu et place d'un paragraphe d'observations

4.4.1 Nature d'un paragraphe d'observations

L'auditeur peut estimer qu'il est approprié ou nécessaire de souligner, dans la déclaration d'assurance, un point présenté ou mentionné dans les comptes annuels, dont l'importance est essentielle à la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

4.4.2 Contenu et place d'un paragraphe d'observations

Des informations supplémentaires sont fournies au [chapitre 4.5.1 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.5 DONNÉES COMPARATIVES

ISSAI 1710
[ISA 710]

L'objectif de l'auditeur est de recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les comptes annuels sont présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable.

4.5.1 Introduction

4.5.2 Procédures d'audit

4.5.3 Établissement du rapport d'audit

4.5.1 Introduction

Les données comparatives sont les montants et les informations compris dans les comptes annuels et relatifs à un ou à plusieurs exercices précédents. Elles fournissent aux utilisateurs des informations qui leur permettent de déterminer les tendances et les changements qui affectent une entité au cours d'une période.

Chiffres correspondants

Dans le contexte de l'UE, les données comparatives comprennent les *chiffres correspondants*. Il s'agit des données comparatives dans lesquelles les montants et les autres informations fournies relatifs à la période précédente font partie intégrante des comptes annuels de la période contrôlée. Elles sont censées être lues uniquement en relation avec les montants et les autres informations relatifs à la période contrôlée (désignés par l'expression «chiffres de la période contrôlée»). Le niveau de détail présenté dans les montants et informations correspondants est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période contrôlée.

4.5.2 Procédures d'audit

L'auditeur **doit** déterminer si les comptes annuels comprennent bien les chiffres correspondants et si ces informations sont dûment classées. À cette fin, l'auditeur **doit** apprécier:

Continuité des informations

a) si les données comparatives sont en accord avec les montants et les autres informations présentés dans les comptes de la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées;

et des méthodes comptables

b) si les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont cohérentes par rapport à celles appliquées pour la période contrôlée ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et s'ils sont présentés et communiqués de manière adéquate.

Si, lors de la réalisation de l'audit pour la période contrôlée, l'auditeur a connaissance de l'existence possible d'une anomalie significative dans les données comparatives, il **doit** mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires appropriées au regard des circonstances en vue de recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative.

4.5.3 Établissement du rapport d'audit

La déclaration d'assurance **ne doit pas** mentionner de manière spécifique les chiffres correspondants, sauf dans les circonstances suivantes:

i) si la déclaration d'assurance relative à la période précédente, telle qu'elle a été publiée antérieurement, comportait une opinion modifiée et si la question à l'origine de cette modification de l'opinion n'est pas résolue:

a) si les incidences avérées ou potentielles de la question sur les chiffres de la période contrôlée sont significatives et requièrent une modification de l'opinion de l'auditeur relative à ces mêmes chiffres, l'auditeur **doit** faire référence tant aux chiffres de la période contrôlée qu'aux chiffres correspondants lorsqu'il exposera la question à l'origine de cette modification, dans le paragraphe justifiant cette dernière;

Exemple de paragraphe justifiant une opinion avec réserve:

«Comme indiqué dans la note X accompagnant les comptes annuels, aucun amortissement n'a été enregistré dans les comptes annuels, ce qui, à notre avis, est contraire aux normes applicables. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et qui nous avait conduits à exprimer une opinion avec réserve sur les comptes annuels relatifs à cet exercice. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et de l'application d'un taux annuel de 5 % pour les constructions et de 20 % pour les équipements, le résultat économique de l'exercice devrait faire l'objet d'une modification de l'ordre de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, il faudrait déduire des immobilisations le montant de l'amortissement cumulé, à savoir xxx en 20X1 et xxx en 20X0, et il conviendrait de réduire l'actif net de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.»

b) si les incidences avérées ou potentielles de la question ne sont pas pertinentes ni significatives par rapport aux chiffres de la période contrôlée,

l'auditeur **doit** néanmoins modifier l'opinion formulée dans la déclaration d'assurance sur les comptes annuels relatifs à la période contrôlée en raison des incidences avérées ou potentielles de la question sur les chiffres correspondants.

Exemple de paragraphe justifiant une opinion avec réserve:

«Nous n'avons pas pu observer le comptage des stocks au début de la période précédente commençant le 1.1.20X0, ni été en mesure de vérifier, par d'autres moyens, les quantités en stock à cette date. Étant donné que les stocks d'ouverture entrent dans le calcul du résultat des opérations, nous n'avons pas pu déterminer si un ajustement des résultats financiers et des actifs nets à l'ouverture était nécessaire pour 20X0. Nous avons donc modifié en conséquence notre rapport sur les comptes annuels de la période close le 31.12.20X0.»

Si, par contre, la déclaration d'assurance relative à la période précédente, telle qu'elle a été publiée antérieurement, comportait une opinion avec réserve ou défavorable, ou si elle faisait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion, et si la question à l'origine de cette modification de l'opinion a été résolue et correctement enregistrée dans les comptes annuels conformément au référentiel d'information financière applicable, la déclaration d'assurance pour la période contrôlée ne doit pas nécessairement faire référence à la modification antérieure.

*ii) si l'auditeur apprend qu'une anomalie significative affectait les comptes annuels relatifs à la période précédente, sur lesquels il avait formulé une déclaration d'assurance non modifiée, il **doit** suivre les instructions pertinentes concernant les événements postérieurs aux travaux d'audit:*

si les comptes annuels de la période précédente n'ont pas été rectifiés ni publiés de nouveau, si les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou si les informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur **doit** exprimer, dans la déclaration d'assurance sur les comptes annuels de la période contrôlée, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, modifiée en ce qui concerne les chiffres correspondants présentés dans ces comptes annuels.

Lorsque les comptes annuels de la période précédente affectés par des anomalies n'ont pas été corrigés et qu'aucune nouvelle déclaration d'assurance n'a été publiée à leur égard, alors que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les comptes annuels de la période contrôlée, la déclaration d'assurance peut comporter un paragraphe d'observations décrivant les circonstances et indiquant où trouver, dans les comptes annuels, des informations pertinentes et exhaustives sur la question.

ANNEXE I – AUDITS DE LA FIABILITÉ RÉALISÉS PAR LA COUR

Certaines entités sont dotées d'un cadre législatif et de règles comptables propres qui régissent la forme et le contenu des comptes annuels. Les obligations en matière d'information financière sont présentées ci-après de manière synthétique pour chaque type d'entité de l'Union européenne.

Étendue de l'audit	Forme du rapport d'audit	Base juridique de l'audit
États financiers consolidés et rapports sur l'exécution du budget général, qui présentent de manière agrégée les informations financières relatives aux institutions et aux organismes (article 121 du règlement financier)	Opinion de la Cour dans le cadre de la déclaration d'assurance (DAS) + observations à l'appui de celle-ci	Article 287 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
États financiers et rapport sur l'exécution budgétaire des Fonds européens de développement (article 96 du règlement financier des FED)	Opinion de la Cour dans le cadre de la déclaration d'assurance (DAS) + observations à l'appui de celle-ci	Article 287 (par analogie) et règlement financier des FED
Comptes des écoles européennes	Rapport sur les comptes	Article 78 du règlement financier des écoles européennes
Comptes des agences, des offices et des autres organismes	Opinion de type DAS	Règlement du Conseil applicable à chaque agence et à chaque organisme décentralisé

ANNEXE II

Exemple de lettre de déclaration concernant la fiabilité des états financiers (comptes annuels provisoires relatifs à l'exercice 2010)

(Papier à en-tête de l'entité)

À l'intention du Président de la Cour des comptes européenne

Objet: Lettre de déclaration sur les comptes annuels provisoires relatifs à l'exercice 2010

Cette lettre de déclaration s'inscrit dans le cadre de votre audit des «comptes annuels provisoires de l'Union européenne», constitués des «états financiers consolidés et des états consolidés sur l'exécution du budget» pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. Le but de cet audit est d'exprimer une opinion sur la question de savoir si ces comptes annuels présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'Union européenne au 31 décembre 2010, ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

Conformément aux dispositions du règlement financier (CE, Euratom) n° 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002, modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 1525/2007 du Conseil du 17 décembre 2007, les «états financiers consolidés» relatifs à l'exercice 2010 ont été établis sur la base des règles comptables que j'ai adoptées, qui adaptent les principes de la comptabilité d'exercice au contexte spécifique de l'Union européenne, tandis que les «états consolidés sur l'exécution du budget» continuent d'être principalement fondés sur les mouvements de trésorerie.

Conformément à l'article 61 du règlement financier, les systèmes comptables définis par moi-même et, le cas échéant, par les ordonnateurs et destinés à fournir ou justifier les informations comptables, ont été validés.

Toutes les informations nécessaires à l'établissement de comptes de l'Union européenne présentant une image fidèle du patrimoine de l'Union et de l'exécution budgétaire ont été obtenues des ordonnateurs délégués de la Commission, ainsi que des comptables des autres institutions et des organismes visés à l'article 185 du règlement financier, conformément à l'article 128 du règlement financier, qui en ont garanti la fiabilité.

Je vous confirme, au mieux de ma connaissance et en toute bonne foi, après avoir effectué les investigations que j'ai considérées nécessaires pour les besoins de ma propre information, que:

États financiers

1. Les «comptes annuels provisoires de l'Union européenne» pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 susmentionnés sont présentés conformément au règlement financier (CE, Euratom) n° 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002, modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 1525/2007 du Conseil du 17 décembre 2007, à ses modalités d'exécution, ainsi qu'aux règles et aux méthodes comptables établies sous ma responsabilité.

2. À l'exception de la/des réserve(s) suivante(s), aucune autre question nécessitant une réserve n'a été portée à mon attention.

3. Les hypothèses importantes que nous avons émises pour aboutir aux estimations comptables, y compris celles relatives à l'évaluation en juste valeur, sont raisonnables.

4. Les relations et les opérations avec les parties liées ont été correctement enregistrées et l'information y relative fournie conformément aux obligations prévues par les règles comptables.

5. Tous les événements postérieurs à la date des états financiers et pour lesquels les règles comptables requièrent un ajustement ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été ajustés ou ont fait l'objet d'une information.

(Uniquement pour les lettres de déclaration finales:) 6. Les anomalies relevées par la Cour le 15 juin et non corrigées, prises isolément ou cumulées, n'affectent pas de manière significative les états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies constatées par l'auditeur au cours de l'audit et non corrigées est jointe à la présente lettre de déclaration.

7. Il n'existe aucun plan ni aucune intention susceptibles d'affecter de manière significative la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs présentés dans les états financiers. La valeur comptable des créances potentiellement non recouvrables a été corrigée, le cas échéant.

8. La Commission européenne et les autres organismes consolidés disposent des titres de propriété sur tous les actifs et il n'existe aucun privilège donné ni nantissement d'actifs. Conformément au titre VII de la première partie du règlement financier, les comptables ont fourni les informations comptables relatives aux actifs des autres organismes consolidés.

9. Tous les passifs nés et éventuels ont été enregistrés ou présentés, le cas échéant, et toutes les garanties données à des tiers ont été présentées dans les notes accompagnant les états financiers.

10. Toutes les réclamations à l'encontre de la Commission européenne et des autres organismes consolidés sont présentées dans les comptes comme une provision ou, le cas échéant, comme un passif éventuel.

11. Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation relatif à l'un de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. Il n'y a pas de ligne de crédit autorisée.

Informations fournies

S'agissant des informations fournies et des points 12 à 18 ci-après, je souligne que je vous ai communiqué ces informations pour les comptes de la Commission, tandis que les comptables des organismes consolidés mentionnés dans les comptes annuels de l'UE sont tenus de le faire également pour leurs comptes.

12. Je vous ai:

- donné accès à toutes les informations dont j'ai connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité et la documentation y afférente, et d'autres éléments;
- fourni toutes les informations supplémentaires que vous avez demandées pour les besoins de l'audit;
- laissé libre accès aux personnes, au sein de l'entité, auprès desquelles vous avez considéré qu'il était

nécessaire de collecter des informations probantes.

13. Toutes les opérations ont été enregistrées dans la comptabilité et sont reflétées dans les états financiers.

14. Je vous ai indiqué les résultats de mon évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes. Je me suis appuyé sur les déclarations des comptables des autres organismes consolidés transmises à la Cour en ce qui concerne les évaluations des risques effectuées pour leurs entités [noter les exceptions].

15. Je vous ai signalé toutes les allégations de fraudes commises ou suspectées, que les services concernés ont portées à ma connaissance et qui affectent les états financiers de l'entité.

16. Je vous ai indiqué l'identité des parties liées à l'entité, ainsi que toutes les relations et opérations avec les parties liées dont j'ai connaissance, conformément à la règle comptable n° 15 de l'UE.

17. Je vous ai mentionné tous les cas de non-respect ou de non-respect suspecté des textes législatifs et réglementaires dont j'ai connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers.

18. Indépendamment des éléments susmentionnés, je confirme que:

- les états financiers présentent correctement le caractère provisoire des opérations qui feront l'objet des procédures d'apurement des comptes ou de clôture;
- les notes accompagnant les états financiers présentent les créances «probables», mais pas encore définitives, y compris, lorsque cela est possible, une estimation des montants concernés;
- les comptes expliquent le caractère hétérogène de l'activité de recouvrement (par exemple les corrections financières, les décisions d'apurement des comptes ou les décisions de remboursement des contributions de l'Union à la suite de la clôture des programmes, d'audits ou d'autres contrôles d'éligibilité);
- les comptes comportent l'ensemble des ordres de recouvrement émis par les ordonnateurs concernant les opérations qui donnent lieu à un remboursement à la Commission par le bénéficiaire final, des ordres de recouvrement adressés aux pays tiers ou aux États membres. Les ordonnateurs ne m'ont pas fait part de retards ou d'autres problèmes en ce qui concerne l'établissement des ordres de recouvrement;
- la note 6 accompagnant les états financiers présente les informations concernant les montants recouverts et les corrections financières effectuées par la Commission européenne ou les États membres en réponse aux erreurs et aux irrégularités détectées à la suite des contrôles de l'UE.

.....

LE COMPTABLE DE LA COMMISSION EUROPÉENNE

.....

(DATE)



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

Table des matières détaillée

Introduction

1 – Informations générales

2 – Fiabilité des comptes

**3 – Conformité aux textes
législatifs et réglementaires
applicables**

Glossaire et acronymes

PARTIE 3 – CONFORMITÉ AUX TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES APPLICABLES

TABLE DES MATIÈRES

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des rapports

Annexe I – Évaluation du fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

3. CONFORMITÉ

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des
rapports

Annexe

PARTIE 3 – CONFORMITÉ

SECTION 1 – CADRE

TABLE DES MATIÈRES

1.1 Définition et objectifs de l'audit de conformité

1.2 Obligation légale faite à la Cour de procéder à des audits de conformité

1.3 Applicabilité des normes internationales d'audit (ISA) aux audits de
conformité

1.4 Buts et objectifs des audits de conformité

1.5 Audits de la légalité et de la régularité

1.1 DÉFINITION ET OBJECTIFS DE L'AUDIT DE CONFORMITÉ

Définition de l'audit de conformité

L'audit de conformité vise à déterminer si les activités, les opérations financières et les informations sont conformes au cadre législatif et réglementaire qui les régit. Il peut s'agir, dans ce contexte, de lois ou de résolutions budgétaires, d'autres textes législatifs, réglementaires ou contractuels applicables, ou d'autres règles spécifiques.

ISSAI 1250
[ISA 250]

Lorsqu'il réalise un audit concernant la fiabilité des états financiers, les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

- a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer dans les états financiers et des informations à fournir dans les états financiers;***
- b) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers; et***
- c) apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.***

ISSAI 4200

Les objectifs de l'auditeur lors de la réalisation d'un audit de conformité associé à un audit d'états financiers sont:

- a) obtenir une assurance raisonnable sur la question de savoir si les activités, les opérations financières et les informations présentées dans les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui les régissent;***
- b) transmettre au pouvoir législatif ou à d'autres instances s'il y a lieu un rapport sur ses constatations et jugements.***

ISSAI 4100

Les objectifs de l'auditeur lors de la réalisation d'audits de conformité dissociés sont les suivants:

- a) obtenir une assurance raisonnable sur la question de savoir si les informations collectées relatives au sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes à un ensemble de critères donné;***
- b) transmettre au pouvoir législatif ou à d'autres instances s'il y a lieu un rapport sur ses constatations et jugements.***

1.2 OBLIGATION LÉGALE FAITE À LA COUR DE PROCÉDER À DES AUDITS DE CONFORMITÉ

La Cour est compétente pour procéder aux deux types d'audit de conformité différents ci-après.

i) des audits concernant la légalité et la régularité

Article 287

En vertu de l'article 287 du TFUE, la Cour fournit au Parlement européen et au Conseil une déclaration d'assurance concernant la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes de l'Union ainsi que de tout organisme créé par celle-ci dans la mesure où l'acte de fondation n'exclut pas cet examen. Dans ce cadre, l'article 287 fait également obligation à la Cour d'examiner la légalité et la régularité des recettes et des dépenses. Il s'agit du principal type d'audit de conformité effectué par la Cour, qui rend compte de ses résultats dans un rapport annuel (sur le budget de l'UE et sur les Fonds européens de développement) ou dans un rapport annuel spécifique (relatif aux agences, aux offices et autres organes).

ii) d'autres audits de conformité

Toujours en vertu de ce même article, «la Cour des comptes peut, en outre, présenter à tout moment ses observations, notamment sous forme de rapports spéciaux, sur des questions particulières». Cela permet à la Cour de réaliser des audits de conformité sélectionnés en fonction de la priorité qu'elle-même leur accorde, sur des thèmes relatifs à la gestion ou à des domaines budgétaires particuliers, par exemple des audits portant sur la passation de marchés ou des accords de financement.

1.3 APPLICABILITÉ DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (ISA) AUX AUDITS DE CONFORMITÉ

Les exigences contenues dans les normes ISA sont, dans la plupart des cas, applicables aux différentes étapes d'un audit de conformité, et ont donc été utilisées par analogie avec les éléments figurant dans cette partie du manuel consacrée à la conformité.

Les normes ISSAI de la série 4000, qui traitent des audits de conformité, s'appliquent également aux travaux d'audit de conformité de la Cour.

Cependant, s'agissant des rapports établis dans le contexte de l'audit de conformité particulier que constitue l'opinion de la Cour sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes relatives au budget général de

l'Union européenne (UE), la Cour estime que l'application des normes ISA en ce qui concerne l'interdiction des opinions partielles n'est pas possible, car les informations fournies à l'autorité de décharge sont plus pertinentes pour le processus décisionnel lorsque les opinions sont formulées par groupe de politiques.

1.4 BUTS ET OBJECTIFS DES AUDITS DE CONFORMITÉ

Le but d'un audit de conformité est de permettre de rendre compte à l'autorité de décharge et aux autres parties prenantes de la conformité des activités, des opérations financières et des informations, *dans tous leurs aspects significatifs*, aux dispositions (c'est-à-dire au cadre légal et réglementaire) qui les régissent. Le cadre légal et réglementaire comprend les traités, les règlements, les directives, les décisions, les budgets, les contrats et les autres instruments, y compris les règles relatives à la gestion des opérations et à l'exécution budgétaire.

Objectifs des audits de la légalité et de la régularité

Un audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes a pour *objectifs* de garantir, pour tous les aspects significatifs:

- que l'opération est conforme aux dispositions pertinentes du TFUE, du règlement financier, de la réglementation spécifique, des modalités d'exécution ou à celles d'autres règles internes à l'institution prises en vertu de ces règlements;
- que l'opération est éligible au titre de la double base juridique (voir point 1.5);
- que la ligne budgétaire sur laquelle l'opération a été imputée a été approuvée;
- que l'opération a vraiment eu lieu et qu'elle a été dûment enregistrée.

Objectifs des audits de conformité sélectionnés

Les objectifs des audits de conformité sélectionnés varieront en fonction du sujet.

1.5 AUDITS DE LA LÉGALITÉ ET DE LA RÉGULARITÉ

1.5.1 Définition des opérations sous-jacentes

1.5.2 Notions de légalité et de régularité

1.5.3 Double base juridique et engagement budgétaire

1.5.4 Objectifs généraux et spécifiques d'un audit de la légalité et de la régularité

1.5.1 Définition des opérations sous-jacentes⁶²

Objectif

La Cour des comptes est tenue de fournir au Parlement européen et au Conseil une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

La Cour appliquera une définition des opérations sous-jacentes qui lui permette de parvenir à un jugement valable et solide sur la légalité et la régularité d'une opération.

Opérations sous-jacentes aux dépenses

Les *opérations sous-jacentes aux comptes* représentent des transferts de fonds du budget de l'Union vers les bénéficiaires finals des dépenses de l'UE ainsi que des transferts de recettes des États membres vers le budget de l'Union. Ces transferts sont soumis à différentes opérations constitutives du cycle de la dépense (engagement budgétaire et juridique, validation et ordonnancement de la dépense, et versement) et peuvent faire l'objet de plusieurs enregistrements dans les comptes budgétaires ou les états financiers de la Commission.

Les comptes budgétaires de la Commission reflètent le cycle de paiement des dépenses selon les principes de la comptabilité de caisse. Un transfert de fonds donne généralement lieu à plus d'un paiement, lequel peut prendre des formes diverses en fonction de l'objectif visé. Les préfinancements (ou avances) sont destinés à fournir un fond de trésorerie au bénéficiaire et sont versés après la signature de la convention de délégation, du contrat ou de la convention de subvention ou après réception de la décision d'octroi de la subvention. Les paiements intermédiaires sont effectués en contrepartie d'une exécution partielle de l'action concernée. Les paiements finals sont destinés à régler le solde des montants dus lorsque l'action a été entièrement exécutée.

Conformément au principe de la comptabilité d'exercice, les états financiers de la Commission reflètent la réalité économique. Les enregistrements dans les comptes ont lieu au moment où les opérations sous-jacentes se

⁶² [Texte adopté à titre provisoire par la Chambre CEAD le 5 avril 2011 (voir le procès-verbal ainsi que le document CH 122/11).]

produisent et non pas lors du paiement ou du recouvrement réels du montant. Le versement des fonds peut être comptabilisé en tant que préfinancement ou en tant qu'autre actif au bilan, ou bien comme dépense dans le compte de résultat économique.

La Cour est en mesure de se forger une opinion valable et solide sur la légalité et la régularité d'une opération lorsque celle-ci est passée par l'intégralité du cycle de transfert (engagement, validation, ordonnancement et paiement) et qu'il existe suffisamment d'éléments probants de la réalité économique sous-tendant l'opération, c'est-à-dire lorsque cette dernière est étayée par des dépenses encourues au niveau du bénéficiaire final.

L'auditeur assurera le suivi de ces opérations, depuis la gestion centrale au niveau des institutions de l'Union jusqu'aux bénéficiaires finals ou jusqu'à ceux qui contribuent aux ressources propres de l'Union. Il appréciera la conformité de ces opérations avec tout acte, procédure, traitement ou document de nature juridique, administrative, financière ou bancaire, ainsi qu'avec tout événement ou élément physique qui les sous-tend, dans la mesure nécessaire à la formation d'une opinion solide.

Les opérations ne **doivent** faire partie de la population que si:

- les projets concernés sont parvenus à un certain stade voire sont terminés, en d'autres termes, si des progrès ont été réalisés et/ou des frais encourus au niveau du bénéficiaire final;
- la Commission a avalisé les progrès réalisés et/ou les frais y afférents.

Dans la pratique, la population des opérations sous-jacentes concernant la partie de la DAS relative à la légalité/régularité et l'approche d'audit à suivre seront déterminées par les chambres d'audit verticales, en collaboration avec la Chambre CEAD, lors de l'élaboration des différents plans d'enquête pour la DAS.

Application de la définition des opérations sous-jacentes

Dans ce contexte, les *opérations sous-jacentes* représentent les engagements et les paiements sous-tendant les comptes budgétaires de l'UE, ainsi que les actifs et les passifs correspondants enregistrés au bilan de l'UE, de même que les dépenses et les recettes enregistrées dans le compte de résultat économique de l'UE.

Dans la partie de la DAS consacrée à la légalité/régularité, c'est l'*état d'avancement des opérations sous-jacentes* qui sera pris en considération, c'est-à-dire la validation et le *remboursement des dépenses encourues par les bénéficiaires finals* des fonds de l'UE, qui mettent en œuvre les activités directement liées aux objectifs des politiques de l'UE.

Tandis que les *versements de l'intégralité du montant dû* et les éléments correspondants des états financiers de l'UE dans la comptabilité d'exercice

seront toujours inclus dans la population à auditer, les différentes formes de *paiements effectués en plusieurs étapes* (avances, paiements intermédiaires et paiements finals) seront traitées en fonction de l'étape dans laquelle ils se trouvent.

Les *avances* versées par la Commission aux autorités publiques assurant la gestion des fonds de l'UE (qui correspondent à un préfinancement au bilan de l'UE et constituent donc des opérations inscrites uniquement au bilan) ne sont pas incluses dans la population à auditer.

Les *avances* versées par la Commission aux bénéficiaires finals ne **doivent** pas faire partie de la population de l'audit.

S'agissant des *paiements intermédiaires*, il **convient** de distinguer deux cas.

Les *paiements intermédiaires* effectués par la Commission pour rembourser (en partie) les dépenses encourues au niveau des bénéficiaires finals, ainsi que le préfinancement correspondant enregistré au bilan de l'UE ou les dépenses inscrites dans le compte de résultat économique de l'UE, font partie de la population à auditer.

Les *paiements intermédiaires* effectués par la Commission pour rembourser des avances qui servent à constituer des fonds ou à les alimenter, comme les instruments d'ingénierie financière (qui représentent en fait un préfinancement au bilan de l'UE et constituent donc des opérations inscrites uniquement au bilan), ou pour rembourser des avances versées aux bénéficiaires finals ne **doivent** pas faire partie de la population à auditer.

S'agissant des clôtures donnant lieu à des apurements ou à des *paiements finals* de la Commission (qui peuvent prendre, à la limite, la forme de paiements nuls ou de recouvrements), l'accent sera placé sur les dépenses figurant dans le compte de résultat économique de l'Union qui reposent sur la validation définitive des dépenses encourues au niveau des bénéficiaires finals (ce qui suppose également un apurement du préfinancement au bilan de l'UE et un apurement des paiements intermédiaires antérieurs et/ou des avances).

Étant donné que les cycles de gestion et de paiement diffèrent d'un domaine politique à l'autre, la direction B de la Chambre CEAD fournira des orientations supplémentaires sur *l'échantillonnage et l'extrapolation*.

Opérations sous-jacentes aux recettes

Comme cela a été expliqué plus haut, le principal objectif est de définir les opérations sous-jacentes en tenant compte de la réalité économique, de manière à inclure les opérations pour lesquelles:

- l'activité sous-jacente a atteint le stade final et les recettes sont à percevoir;
- la Commission a établi la créance et mis en œuvre des procédures de recouvrement.

La plupart des recettes représentent des ressources propres, qui sont généralement encaissées avant l'émission des ordres de recouvrement correspondants. Par ailleurs, lorsqu'un recours est introduit devant la Cour de justice⁶³ pour qu'elle inflige une amende ou des pénalités (titre 7 du budget), les ordres de recouvrement encaissés peuvent rester ouverts jusqu'à ce que le montant à recouvrer soit définitivement fixé. Dès lors, la population la plus appropriée d'opérations sous-jacentes à utiliser sera celle des ordres de recouvrement émis au cours de l'exercice de référence.

S'agissant des ordres de recouvrement directement liés aux dépenses (correspondant aux titres 4, 5, et 6 du budget), qui sont émis dans le cadre de clôtures de programmes ou de projets, en cas de validation définitive des dépenses résiduelles encourues au niveau des bénéficiaires finals (pour les groupes de politiques Cohésion ainsi qu'Éducation et citoyenneté, par exemple), l'audit des clôtures doit couvrir simultanément les dépenses sous-jacentes et l'ordre de recouvrement (il s'agit ici des cas où les dépenses déclarées sont insuffisantes pour permettre au bénéficiaire de conserver les avances perçues).

Par conséquent, ces ordres de recouvrement doivent être exclus de la population de recettes et inclus dans celle des dépenses correspondantes.

La population d'opérations sous-jacentes obtenue en appliquant les principes susmentionnés doit servir de base à la sélection de l'échantillon central tiré par l'unité ASC de la direction B de la Chambre CEAD en vue des vérifications de détail concernant la légalité et la régularité des recettes.

Il **convient** également de faire état de toute constatation relative aux ordres de recouvrement concernant ces clôtures de programmes ou de projets dans les appréciations spécifiques sur les dépenses correspondantes.

⁶³ Après que toutes les voies de recours juridiques ont été épuisées (voir article 85 *bis* des modalités d'exécution du règlement financier).

1.5.2 Notions de légalité et de régularité

<p>Les critères de <i>légalité</i> des actes sont établis à l'article 263 du TFUE. Il y est précisé qu'un acte peut être illégal pour raison d'incompétence (de ceux qui l'adoptent), de violation des formes substantielles, de violation des traités ou de toute règle de droit relative à leur application, ou de détournement de pouvoir.</p>	<p>Est constitutive d'une <i>irrégularité</i> toute violation d'une disposition du droit communautaire résultant d'un acte ou d'une omission d'un opérateur économique qui a ou aurait pour effet de diminuer ou de supprimer des recettes, ou de prendre en compte une dépense indue (règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil du 18 décembre 1995 (JO L 312 du 23.12.1995)).</p>
---	---

Étant donné qu'il est difficile de tracer une limite précise entre les notions de légalité et de régularité dans la sphère d'activité de l'Union, et que les conséquences du non-respect de ces règles sont totalement identiques pour la déclaration d'assurance, la Cour n'opère pas de distinction entre les deux notions. Ainsi vérifie-t-elle que les opérations sont à la fois *légales et régulières*. Pour être légale et régulière, une opération doit être conforme *dans tous ses aspects significatifs* à la législation *applicable en la matière*, ce qui signifie que:

- i) l'opération doit être conforme à la législation de l'Union, qui comprend les règles financières (TFUE, règlement financier et modalités d'exécution de ce dernier), la réglementation de base établissant la politique, le programme ou l'activité concernés, les règles ou règlements établis conformément aux dispositions de cette réglementation de base, et le cadre contractuel;
- ii) lorsque la législation de l'Union exige des États membres qu'ils édictent des textes législatifs ou réglementaires nationaux relatifs à la gestion des programmes de l'Union, ou lorsqu'elle les y autorise, la conformité avec ces textes est examinée sur le plan de la légalité et de la régularité;
- iii) la législation à caractère purement national est pertinente dans le contexte d'un audit de la légalité et de la régularité, si elle introduit des obligations de conformité à l'égard du financement de l'UE, notamment en cas de gestion partagée.

1.5.3 Double base juridique et engagement budgétaire

Dans le contexte de l'Union européenne, les dépenses se fondent sur une *double base juridique* (un acte de base et un engagement juridique) et sur un engagement budgétaire.

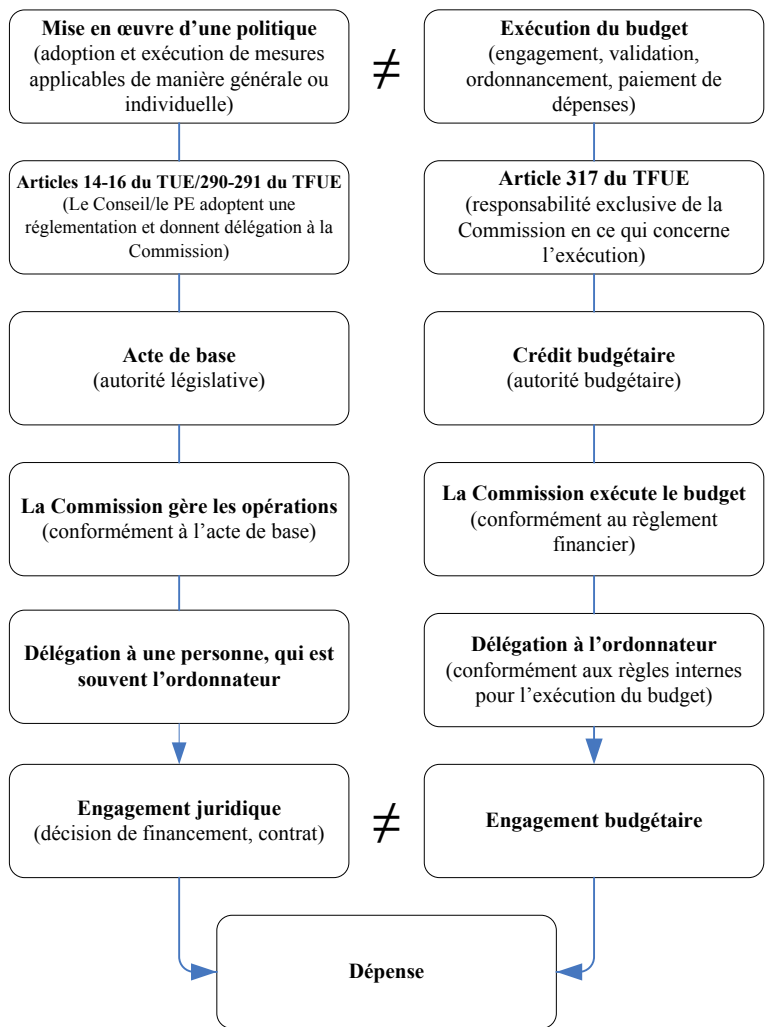
- L'*acte de base*, adopté par l'autorité législative, apporte le fondement légal nécessaire à l'action de l'Union et aux dépenses correspondantes. Les actes de base sont les règlements, les directives et les décisions adoptés conjointement par le Conseil et le Parlement, par le Conseil ou par la Commission, visés à l'article 288 du TFUE.
- L'engagement juridique est l'acte par lequel l'ordonnateur crée ou constate une obligation de laquelle il résulte une charge⁶⁴. Il peut consister en une décision de financement ou en un marché:
 - les décisions de financement, requises pour l'ensemble des dépenses opérationnelles, sont prises par la Commission. Les activités qui seront entreprises pour exécuter le budget au cours d'un exercice donné sont spécifiées dans ces décisions qui, pour pouvoir être mises en œuvre, doivent être suivies de décisions d'attribution;
 - les décisions d'attribution (de marchés, par exemple) sont des décisions de mise en œuvre distinctes, généralement prises par l'ordonnateur compétent sur la base d'une décision de financement adoptée au préalable par la Commission. Il y est précisé à qui les marchés ou les subventions sont attribués.

L'*engagement budgétaire* est l'opération de réservation des crédits nécessaires à l'exécution de paiements ultérieurs en exécution d'un engagement juridique⁵⁵. Il repose sur un crédit inscrit au budget par l'autorité budgétaire. Les recettes et les dépenses sont inscrites au budget selon une nomenclature contraignante, qui reflète la nature et la destination de chaque poste, conformément aux exigences de l'autorité budgétaire.

L'exigence d'une double base juridique et d'un engagement budgétaire est mise en évidence dans la figure ci-après.

⁶⁴ Article 76 du règlement financier.

Figure 1 – Exigence d’une double base juridique et de crédits budgétaires⁶⁵



1.5.4 Objectifs généraux et spécifiques d'un audit de la légalité et de la régularité

Objectifs généraux

L'objectif général d'un audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes consiste à déterminer si celles-ci sont légales et régulières *dans tous leurs aspects significatifs*.

Assertions

Les objectifs spécifiques, ou assertions, pour lesquels l'auditeur **doit** finalement tirer des conclusions sont les suivants:

Réalité et mesure – les opérations sous-jacentes existent et leurs caractéristiques sont déterminées avec exactitude.

Éligibilité des opérations sous-jacentes – les différentes opérations respectent les critères d'éligibilité.

⁶⁵ Voir article 49 du règlement financier.

Conformité aux autres exigences réglementaires – les autres critères (c'est-à-dire autres que ceux relatifs à l'éligibilité) sont respectés.

Exactitude des calculs – tous les calculs sont effectués correctement.

Intégralité et exactitude des comptes – toutes les opérations sont comptabilisées, ne le sont qu'une seule fois et sont imputées à la période comptable adéquate et à leur valeur exacte.



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

3. CONFORMITÉ

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des
rapports

Annexes

PARTIE 3 – CONFORMITÉ

SECTION 2 – PLANIFICATION

TABLE DES MATIÈRES

2.1 Vue d'ensemble de la planification

2.2 Détermination de l'importance relative

2.3 Détection et évaluation des risques par la connaissance de l'entité auditée et de son environnement

2.4 Examen du caractère suffisant, pertinent et fiable des informations probantes

2.5 Conception des procédures d'audit

2.6 Élaboration du plan d'enquête et du programme d'audit

2.1 VUE D'ENSEMBLE DE LA PLANIFICATION

ISSAI 1300
[ISA 300]

L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

2.1.1 Nature des dépenses de l'Union européenne et ses conséquences pour l'audit

2.1.2 Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de conformité

2.1.3 Critères de l'audit de conformité

2.1.4 Termes de la mission d'audit de conformité

2.1.1 Nature des dépenses de l'Union européenne et ses conséquences pour l'audit

Il convient de considérer les audits de conformité en fonction de la nature spécifique des dépenses de l'Union européenne, qui présentent des risques particuliers, notamment:

Structure

- *la complexité de la structure*: la gestion partagée des dépenses entre la Commission et les États membres représente environ 80 % du budget. Cela implique un risque en cas de délégation, l'État membre gérant le système de contrôle et la Commission exerçant la surveillance. Ce dispositif de gestion partagée pose également des problèmes en ce qui concerne la sélection des opérations par l'auditeur;

Règles

- *des règles complexes* régissent la mise en œuvre d'un nombre élevé de programmes de dépenses différents dans les États membres, de nombreux programmes étant soumis à des règles d'éligibilité différentes. De ce fait, il est d'autant plus nécessaire pour l'auditeur d'avoir une connaissance approfondie du domaine avant d'entreprendre l'audit;

Grand nombre de bénéficiaires

- un pourcentage élevé de paiements est effectué sur la base de demandes présentées par un *très grand nombre de bénéficiaires finals différents* dans les États membres, voire même dans des pays tiers. Une bonne planification en matière de logistique et de calendrier, ainsi que de sélection des opérations est donc d'autant plus nécessaire.

2.1.2. Fondement de l'approche de l'auditeur en matière d'audit de conformité

Lors d'un audit de conformité, l'auditeur planifie les étapes suivantes afin de pouvoir répondre de manière conclusive à la question de savoir si les assertions de la direction se vérifient.

i) détermination et évaluation du risque de non-conformité

L'auditeur détermine et évalue le risque de non-conformité en acquérant une connaissance suffisante du cadre législatif et réglementaire auquel est soumise l'entité auditée et en établissant de quelle manière celle-ci s'y

ii) évaluation préliminaire du contrôle interne

conforme. L'auditeur acquiert une ample connaissance, suffisante pour permettre de recenser les opérations ou les événements susceptibles d'avoir une incidence significative sur la conformité.

L'auditeur examine les systèmes et les procédures mis en place pour garantir la conformité aux textes législatifs et réglementaires, et acquiert une connaissance du contrôle interne afin de pouvoir procéder à une évaluation préliminaire du risque de non-contrôle dans ce domaine.

iii) test de conformité

Afin de collecter des éléments probants appropriés et suffisants pour étayer les assertions concernant la conformité, l'auditeur devra mettre en œuvre des contrôles de substance portant sur les opérations. L'étendue de ces contrôles de substance dépendra de l'évaluation, par l'auditeur, de l'efficacité avec laquelle les systèmes conçus permettent de transposer les textes législatifs et réglementaires en des contrôles, et de la mesure dans laquelle les tests portant sur ces contrôles viendront confirmer un classement du risque de non-contrôle en modéré ou faible.

iv) rapport de conformité

L'auditeur établit un rapport de conformité et formule une opinion (la déclaration d'assurance).

2.1.3 Critères de l'audit de conformité

Les critères d'audit sont les normes permettant d'évaluer la performance réelle de l'entité en matière de conformité. Les critères d'audit **doivent** être pertinents et exempts de parti pris de la part de l'auditeur ou de l'entité auditée (par exemple, la loi, le règlement ou le contrat en vigueur).

2.1.4 Termes de la mission d'audit de conformité

Pour les audits de conformité de la Cour, les termes de la mission peuvent être:

- définis par le cadre légal;
- déterminés par la Cour dans le cas des audits de conformité sélectionnés. L'entité auditée **doit** être informée, conformément à l'approche «sans surprise» de la Cour.

2.2 DÉTERMINATION DE L'IMPORTANCE RELATIVE

ISSAI 1320
[ISA 320]

L'objectif de l'auditeur est de déterminer un ou plusieurs seuils de signification, qu'il reconsidère au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, afin de pouvoir planifier et réaliser celui-ci.

2.2.1 Importance relative en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables

2.2.2 Importance relative de nature quantitative

2.2.3 Importance relative de nature qualitative

2.2.4 Importance relative dans le cadre des défaillances systémiques

2.2.1 Importance relative en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables

Accent sur les utilisateurs

L'auditeur planifie et réalise l'audit de manière à déterminer si les activités, les opérations et les informations sont conformes, dans tous leurs aspects *significatifs*, au cadre législatif et réglementaire qui les régit. En théorie, les écarts ou les erreurs sont significatifs si, pris isolément ou cumulés avec d'autres, il est raisonnable de penser qu'ils affecteraient les conclusions d'audit sous-jacentes ou les décisions des destinataires du rapport d'audit. Dans la pratique, la Cour procède à une extrapolation.

2.2.2 Importance relative de nature quantitative

0,5-2 %

La détermination de l'importance relative sur le plan quantitatif suppose un jugement quant au niveau maximal acceptable de non-conformité. Selon la politique de la Cour, il **convient** de fixer le seuil de signification entre 0,5 % et 2 % de la valeur qui reflète le mieux le niveau de l'activité financière de l'entité ou de l'activité auditée. Cette valeur est généralement celle du total des dépenses (c'est-à-dire l'utilisation des crédits d'engagement pour l'audit des engagements et l'utilisation des crédits de paiement pour l'audit des paiements) ou du total des recettes. Par exemple:

- pour le budget général, le seuil de signification est fixé à 2 % du total des dépenses par groupe de politiques ou du total des recettes du budget de l'UE;
- pour les FED, le seuil de signification est fixé à 2 % du total des dépenses ou du total des recettes du budget du FED;
- pour les agences, le seuil de signification est fixé à 2 % des crédits de paiement disponibles inscrits au budget.

Pour les audits concernant la légalité et la régularité, il convient de noter que l'opération sous-jacente effectivement auditée, après être passée par

différentes étapes de mise en œuvre dans l'État membre concerné, peut consister en un paiement d'un montant assez peu élevé (par exemple, 1000 euros). L'ordonnateur peut considérer que ce montant n'est pas significatif, mais s'il dépasse 2 % des dépenses auditées et si les conditions de paiement sont affectées, il sera significatif lors de sa projection.

2.2.3 Importance relative de nature qualitative

Cas significatifs de par leur nature ou en fonction du contexte

En outre, certains cas de non-conformité, bien que non significatifs d'un point de vue quantitatif, peuvent l'être d'un point de vue qualitatif - par leur *nature* ou en fonction du *contexte* dans lequel ils s'inscrivent - et avoir par conséquent une incidence sur les conclusions d'audit. Ce serait le cas, par exemple, si l'auditeur, sachant que la commission du contrôle budgétaire a montré un intérêt particulier pour la mise en évidence des irrégularités, considérerait que les erreurs qu'il a décelées méritent de figurer dans le rapport de la Cour, bien que le montant total des erreurs résultant d'irrégularités soit inférieur au seuil de signification. Les éléments significatifs de par leur nature ou de par leur contexte doivent être communiqués; cependant, ils ne doivent être pris en considération dans l'opinion d'audit qu'à titre exceptionnel, sur décision de la Cour.

2.2.4 Importance relative dans le cadre des défaillances systémiques

Seuil de 2 % dans certains cas

L'utilisation d'un seuil de signification de 2 % comme unique critère ne serait pas appropriée en cas de défaillances systémiques entraînant des cas de non-conformité. En effet, certaines déficiences peuvent constituer un risque pour la gestion sans pour autant se traduire ipso facto par de véritables erreurs pour raison de non-conformité, ou représenter réellement un risque de non-conformité. La qualité ou l'efficacité des systèmes de contrôle interne ne peut être appréciée sur la base d'un seuil de signification de 2 % que si l'audit a permis d'obtenir une assurance raisonnable (fondée, par exemple, sur des tests des contrôles et/ou des vérifications de détail suffisants):

- qu'une faiblesse des systèmes ne s'est pas traduite par des erreurs significatives. Dans ce cas, le système de contrôle interne serait qualifié d'«efficace»;
- ou, à l'inverse, qu'en raison de la faiblesse des systèmes, des erreurs supérieures au seuil de signification fixé n'ont pas été prévenues ou détectées et corrigées. Dans ce cas, le système de contrôle interne serait qualifié de «partiellement efficace» ou d'«inefficace».

Dans le rapport annuel, l'évaluation du système de contrôle interne (SCI) fait la distinction entre «efficace», «partiellement efficace» ou «inefficace».

Le système de contrôle interne est jugé «*efficace*» si le taux d'erreur le plus probable est inférieur à 2 %.

Si le taux d'erreur le plus probable est supérieur à 2 %, le système de contrôle interne est qualifié soit de «partiellement efficace», soit d'«inefficace». Le classement dépend de la mesure dans laquelle les contrôles internes préviennent ou détectent et corrigent les erreurs inhérentes. Le SCI est «*partiellement efficace*» si les contrôles éliminent de nombreuses erreurs, mais pas suffisamment pour que le taux d'erreur le plus probable passe sous les 2 %. Le SCI est qualifié d'«*inefficace*» lorsque les contrôles n'éliminent pas beaucoup d'erreurs et que le taux d'erreur est supérieur à 2 %.

**et aspects quantitatif et qualitatif
dans d'autres cas**

Afin d'apprécier le caractère significatif d'une faiblesse des systèmes dans les autres cas (c'est-à-dire en l'absence de tests des contrôles et/ou de vérifications de détail suffisants), il **faut** prendre en considération à la fois son *aspect qualitatif* (en particulier la gravité de la défaillance constatée) et son *aspect quantitatif* (c'est-à-dire l'incidence financière potentielle). Si l'incidence de ces deux éléments combinés atteint un niveau jugé supérieur aux limites fixées, la faiblesse des systèmes doit être considérée comme importante. À titre indicatif, cela est le cas lorsqu'un élément fondamental du système de contrôle interne n'est pas mis en œuvre (absence du certificat obligatoire d'un auditeur externe, absence d'indépendance d'un organisme de certification, etc.) et si le cumul du montant des opérations concernées représente approximativement plus de 10 % du volume financier total des activités en question⁶⁶.

⁶⁶ Ce seuil de signification repose sur la logique suivante: l'expérience a montré que si le volume des opérations dépasse 10 % et que le taux d'erreur maximal attendu excède 20 %, le seuil de signification sera dépassé ($0,2 * >10\% = >2\%$).

2.3 DÉTECTION ET ÉVALUATION DES RISQUES PAR LA CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ AUDITÉE ET DE SON ENVIRONNEMENT

ISSAI 1315
[ISA 315]

L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques de non-respect significatif des lois et règlements applicables en la matière, par la connaissance des lois et des règlements régissant l'entité, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit.

2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques en matière de non-respect significatif

2.3.2 Connaissance des textes législatifs et réglementaires régissant l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent

2.3.3 Contrôle interne de l'entité en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables

2.3.1 Risque d'audit et procédures d'évaluation des risques en matière de non-respect significatif

Risque inhérent

Le *risque inhérent* qu'un écart ou une erreur affectant la conformité se produise peut être apprécié par l'auditeur, qui exerce son *jugement* pour évaluer une série de facteurs, parmi lesquels:

- la complexité de la structure du système de gestion partagée;
- la complexité du cadre réglementaire;
- la complexité des règles et des règlements, par exemple en ce qui concerne l'éligibilité;
- l'introduction d'une nouvelle législation ou de changements affectant les règlements existants;
- les services et les programmes mis en œuvre par des tiers;
- les paiements effectués et les recettes perçues sur la base de demandes ou de déclarations;
- le nombre et la diversité des bénéficiaires finals.

Dans le cadre de l'appréciation du risque, l'auditeur détermine, parmi les risques inhérents recensés, ceux qui, à ses yeux, nécessitent une attention particulière (risques significatifs), pour lesquels il **devra** évaluer la conception des contrôles y afférents. De plus, il devra vérifier, au moyen de tests, l'efficacité et la continuité de ces derniers tout au long de la période visée.

Risque de non-contrôle

Le *risque de non-contrôle* est le risque qu'un écart significatif se produise sans que les systèmes de contrôle interne aient permis de le prévenir, ou de le détecter et de le corriger à temps. Lorsque l'auditeur pense pouvoir se fier à son évaluation du risque de non-contrôle pour réduire l'étendue des contrôles de substance relatifs à la conformité, il procède à une évaluation préliminaire du risque de non-contrôle, puis planifie et effectue des tests des contrôles pour étayer cette évaluation.

Risque de non-détection

Le *risque de non-détection* est le risque que l'auditeur ne détecte pas des écarts significatifs qui se sont produits sans que le système de contrôle interne ait permis de les prévenir, ou de les détecter et corriger à temps.

Évaluation des risques

L'*évaluation des risques* **doit** permettre à l'auditeur de déterminer les attentes raisonnables concernant le niveau d'écart potentiel de conformité avec les textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Informations à prendre en considération

S'agissant des audits de conformité avec les textes législatifs et réglementaires en vigueur, les *informations importantes à prendre en considération* pour apprécier le risque sont les suivantes:

- le plan de gestion annuel (PGA) de la Commission européenne, qui fait état des risques majeurs définis pour la direction générale concernée;
- les informations contenues dans le rapport de synthèse de la Commission comme dans les rapports annuels d'activité et les déclarations des directeurs généraux relatifs à l'/aux exercice(s) précédent(s), à condition que celles-ci soient confirmées par les constatations d'audit de la Cour. Ces prises de position contribuent à déterminer si le niveau du risque de non-contrôle est faible, moyen ou élevé;
- la mise en œuvre effective du standard de contrôle interne n° 6 relatif aux analyses du risque et des plans d'action pour la gestion du risque;
- les rapports des diverses instances de contrôle de la Commission (y compris le service d'audit interne - SAI - et les structures d'audit interne - IAC) et des États membres, ou d'autres auditeurs selon leur pertinence en la matière;
- les travaux antérieurs de la Cour, l'expérience et les connaissances des unités/chambres d'audit.

2.3.2 Connaissance des textes législatifs et réglementaires régissant l'entité afin de déterminer et d'évaluer le risque inhérent

Le cadre légal et réglementaire en vigueur

Le cadre réglementaire que l'auditeur prend en considération lorsqu'il acquiert une connaissance des activités de l'entité auditée et qu'il

détermine les textes législatifs et réglementaires applicables à ces activités comporte les dispositions concernées:

- du TFUE;
- du règlement financier et de ses modalités d'exécution;
- de la réglementation de base régissant la politique, le programme ou l'activité;
- des règles ou règlements adoptés conformément à cette réglementation de base.

Raisons pour lesquelles il convient de connaître les textes législatifs et réglementaires régissant l'entité

La connaissance du cadre légal et réglementaire et le recours approprié à ces informations aideront l'auditeur à relever les écarts significatifs potentiels, dus par exemple à une législation nouvelle et complexe ou à une mauvaise interprétation de la législation et de sa portée. Cette connaissance lui permettra ensuite de déterminer si le risque inhérent est à classer comme élevé ou peu élevé, ce qui servira, dans le modèle d'assurance (voir [chapitre 2.3.8 de la partie Informations générales du présent manuel](#)), à se prononcer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

La connaissance des motifs à l'origine de la législation et de ses objectifs permettra également à l'auditeur de mieux appréhender toute législation secondaire ou toute réglementation subsidiaire.

Étendue des travaux de l'auditeur en ce qui concerne la connaissance des textes législatifs et réglementaires en vigueur

L'étendue des travaux de l'auditeur en vue d'acquérir une connaissance suffisante du cadre légal et réglementaire dépend de la nature et de la complexité des textes législatifs et réglementaires. Cependant, l'auditeur n'est tenu de connaître que les parties de la législation *qui concernent* la tâche d'audit en question. En tout état de cause, garantir la conformité avec les textes législatifs et réglementaires en vigueur relève de la responsabilité de l'entité audité, qui doit faire en sorte que ces derniers soient bien respectés à tous les niveaux, jusqu'à celui des instructions opérationnelles.

Dans des environnements réglementaires complexes, l'auditeur examine si les textes législatifs et réglementaires ont été transposés en des règles et procédures appropriées, et il peut chercher à obtenir des déclarations écrites de la direction à cet égard; ces déclarations constituent cependant des informations peu probantes et doivent être examinées d'un œil critique. En dernière instance, la conclusion de l'auditeur **doit** reposer sur des éléments attestant de la conformité avec les textes législatifs et réglementaires concernés et avec le cadre contractuel, et non avec l'interprétation que l'entité en fait.

Lorsque l'auditeur n'est pas certain que la législation a été correctement interprétée et lorsque l'incidence pourrait être significative, il peut s'avérer

nécessaire de solliciter un avis juridique. Si les textes législatifs et réglementaires ne varient pas d'une année à l'autre, il est possible que l'auditeur ait déjà acquis une connaissance suffisante lors de précédents audits.

2.3.3 Contrôle interne de l'entité en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables

But du contrôle interne portant sur les textes législatifs et réglementaires applicables

Le contrôle interne de la conformité est conçu pour parer aux risques et pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'entité, des objectifs de conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

Il se peut que les exigences en matière de contrôle interne soient expressément édictées par la législation. Le règlement financier, par exemple, dispose (en son article 59) que l'ordonnateur délégué met en place, conformément aux normes minimales arrêtées par chaque institution et en tenant compte des risques associés à l'environnement de gestion et à la nature des actions financées, *la structure organisationnelle ainsi que les systèmes et les procédures de gestion et de contrôle internes adaptés à l'exécution de ses tâches.*

Contrôles clés pertinents

L'auditeur **doit** mettre l'accent sur les contrôles qui sont pertinents par rapport à l'objectif de conformité des opérations financières de l'entité avec les textes législatifs et réglementaires en vigueur, y compris ceux qui habilite l'entité à effectuer des paiements, à percevoir des fonds ou à déterminer la valeur de ces paiements ou de ces recettes. Il n'est pas concerné par les règles ou règlements administratifs qui ne sont pas directement liés aux opérations financières. Par ailleurs, l'auditeur met l'accent sur les contrôles *clés* visant à garantir la conformité, dans tous les aspects significatifs, avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

L'examen des contrôles de conformité par l'auditeur implique une évaluation de l'environnement général de contrôle au niveau de l'entité, ainsi que des procédures de contrôle concernant les ensembles d'opérations individuelles. L'auditeur examine les contrôles mis en place par la direction de l'entité afin d'atténuer le risque d'écarts significatifs. Le recensement et l'évaluation des systèmes de contrôle interne ont pour but de contribuer à fournir une assurance raisonnable concernant la conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

La direction est responsable de l'instauration d'un système efficace de contrôles internes garantissant la conformité aux textes législatifs et

Systèmes de contrôle à prendre en considération

réglementaires. Lorsqu'ils conçoivent les différentes phases et procédures de vérification ou d'appréciation de la conformité, les auditeurs **doivent** évaluer les contrôles internes de l'entité et apprécier le risque que le système de contrôle ne permette pas de prévenir ou de détecter les cas de non-conformité.

Parmi les contrôles et les procédures mis en œuvre par l'entité auditée pour garantir la conformité aux textes législatifs et réglementaires en vigueur peuvent figurer:

- le processus visant à garantir que les règlements sont transposés de manière appropriée en des règles et procédures pertinentes (voir ci-après);
- le respect d'instructions pour les agents qui transposent les exigences statutaires en un ensemble de procédures opérationnelles;
- la désignation d'un agent chargé de garantir que les instructions sont constamment mises à jour et qu'elles tiennent compte de tout changement législatif;
- des orientations figurant dans les protocoles financiers conclus entre le bénéficiaire et l'entité recevant les subventions, etc.;
- le suivi du respect des protocoles financiers;
- les rapports de conformité établis par les auditeurs d'autres entités, par exemple les organismes payeurs;
- les contrôles ex ante et ex post portant sur les paiements;
- les résumés annuels des audits et les déclarations exigées par le règlement financier et par la réglementation sectorielle (portant par exemple sur les organismes payeurs dans le domaine de l'agriculture et émis par les autorités d'audit dans le cas des Fonds structurels).

L'auditeur étudie la transposition des règlements dans des règlements subsidiaires

L'auditeur étudie la transposition des règlements dans des règlements subsidiaires et dans des lignes directrices. Il peut être amené à examiner la législation afin de déterminer les dispositions qui autorisent des activités, et à étudier le processus au moyen duquel elles sont transposées et interprétées dans des règlements subsidiaires et des lignes directrices. Cette recherche peut s'étendre aussi au processus de transposition de ces règlements dans des manuels ou dans d'autres documents clés. Lors de cet examen, l'auditeur accorde une attention particulière aux règlements qui régissent, par exemple:

- les contrôles à effectuer par l'entité responsable de la gestion d'un régime;
- l'éligibilité des bénéficiaires aux subventions/aides financières octroyées

au titre d'un régime;

- le calcul des subventions ou de tout autre versement;
- l'établissement des rémunérations, des charges et des autres recettes.

Lorsqu'il examine les règles et procédures relatives à des régimes, l'auditeur recense également les contrôles conçus pour prévenir et détecter les écarts significatifs.

Lorsque le volume des textes législatifs et réglementaires est important, les entités disposent dans certains cas de systèmes permettant de concevoir et d'assurer le suivi des procédures et des contrôles pour garantir leur caractère approprié et la conformité aux exigences légales. Les unités d'audit interne peuvent également avoir leur propre programme de travail en matière de vérification des contrôles pour garantir la conformité avec les textes législatifs et réglementaires. L'auditeur peut envisager de se fier aux systèmes de l'entité régissant la transposition du cadre législatif et réglementaire, ainsi que la conception des règles et procédures, après avoir testé les contrôles portant sur ce processus.

L'auditeur peut prendre en considération certains facteurs de risque et les contrôles susceptibles de les atténuer présentés dans le tableau ci-après.

**Risques pour la conformité et
procédures de contrôle
correspondantes**

Tableau 1 – Risques pour la conformité et contrôles correspondants

<i>Risque</i>	<i>Description</i>	<i>Contrôles permettant d'atténuer le risque</i>
Complexité des règlements	Le risque d'erreur est d'autant plus élevé que les règlements sont complexes, par exemple à cause d'une mauvaise compréhension ou d'une interprétation erronée du règlement, ou encore d'une erreur lors de son application.	<ul style="list-style-type: none"> • Procédures convenues et documentées pour la transposition de dispositions législatives en instructions pratiques. • Plans de contrôle adoptés et documentés, élaborés et supervisés par les gestionnaires du programme. • Examen, par l'audit interne, des plans de contrôle du programme et des manuels de procédures.
Nouvelle législation	Une nouvelle législation peut nécessiter l'introduction de nouvelles procédures administratives et de nouvelles procédures de contrôle, ce qui peut donner lieu à des erreurs affectant la conception ou la mise en œuvre des contrôles requis pour garantir la régularité.	<ul style="list-style-type: none"> • Examen, par l'audit interne, des plans de contrôle du programme et des manuels de procédure. • Plans de contrôle convenus et documentés, et examen indépendant des instructions pratiques pour les programmes mis en œuvre à la suite d'une nouvelle législation.
Services et programmes mis en œuvre par des tiers	Lorsque les programmes sont gérés par des mandataires, les directions générales en perdent, en partie, le contrôle direct et doivent parfois compter sur ces mandataires pour assurer la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables.	<p>Accord documenté entre l'entité et le mandataire, où sont définies les procédures de contrôle à appliquer pour la gestion des services.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contrôle de gestion et suivi des activités des tiers. • Inspections effectuées auprès de tiers par l'audit interne pour examiner les systèmes et les procédures. • Certification indépendante des paiements et des recettes par l'auditeur des tiers.
Paiements effectués et recettes perçues sur la base de demandes de paiements ou de déclarations	La capacité d'une entité à confirmer le respect des textes législatifs et réglementaires applicables peut être limitée, par exemple, quand les critères fixés pour bénéficier de subventions ne font pas l'objet d'un contrôle direct.	<ul style="list-style-type: none"> • Établissement de critères de présentation des demandes de paiement clairement définis dans les instructions aux demandeurs. • Existence de conditions types en matière de fourniture de pièces justificatives du droit à la subvention. • Contrôle des documents, etc., effectué sur place auprès des demandeurs pour en confirmer l'éligibilité. • Procédures visant à évaluer la situation financière des demandeurs avant de leur octroyer une subvention, ainsi qu'à contrôler s'ils restent solvables. • Certification indépendante, par un auditeur externe, de la demande de subvention.

Évaluation préliminaire, par l'auditeur, des risques de non-contrôle

Sur la base de sa connaissance du contrôle interne, l'auditeur détermine si le risque de non-contrôle est élevé, moyen ou faible, et il tient compte de cette classification pour définir la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit (voir modèle d'assurance, [chapitre 2.3.8 de la partie Informations générales du présent manuel](#)).

2.4 EXAMEN DU CARACTÈRE SUFFISANT, PERTINENT ET FIABLE DES INFORMATIONS PROBANTES

ISSAI 1500
[ISA 500]

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables.

2.4.1 Introduction

2.4.2 Sources des informations probantes

2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

2.4.1 Introduction

L'auditeur cherche à obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables lui permettant de parvenir à une conclusion avec une assurance raisonnable. L'audit **doit** être effectué au plus haut niveau auquel les informations probantes appropriées sont suffisantes pour pouvoir apprécier la conformité.

Ensemble des audits de conformité

Les informations probantes concernant la conformité aux textes législatifs et réglementaires sont obtenues principalement à partir des tests des contrôles et des tests de détail, qui fournissent des informations probantes solides à partir d'un échantillon d'opérations. Ces informations probantes permettent:

- d'apprécier la conformité jusqu'au niveau du bénéficiaire final pour l'ensemble du domaine en cause;
- de fournir des éléments de suivi quant à l'origine, la nature, la fréquence et l'incidence des erreurs détectées malgré les systèmes de contrôle interne;
- de définir les domaines dans lesquels des mesures doivent être prises pour éviter de nouvelles erreurs;
- de faciliter la communication avec les entités auditées par la présentation d'exemples concrets de défaillances constatées.

Le cas échéant, des procédures analytiques viendront compléter ces informations probantes.

Légalité et régularité des opérations
sous-jacentes

En outre, les audits de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes peuvent être étayés au moyen d'informations probantes supplémentaires provenant de deux sources:

- les rapports annuels d'activité (RAA) et les déclarations des directeurs généraux, qui constituent les déclarations écrites de la direction. Compte tenu de l'importance de la conformité dans le contexte de l'UE, l'auditeur analyse les déclarations fournies chaque année par les directeurs généraux sur l'exercice de leurs responsabilités en matière de légalité et de

régularité des opérations, notamment dans les domaines où il ne dispose pas d'informations probantes directes;

- les travaux d'autres auditeurs. Il s'agit d'audits externes réalisés par d'autres auditeurs, comme l'institution supérieure de contrôle de l'État membre concerné ou les organismes de certification de l'État membre.

Les entités telles que les organismes payeurs auront généralement mis en place des contrôles internes conçus pour garantir la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. Des éléments devront permettre d'établir que l'entité s'est acquittée de ses responsabilités en obtenant une assurance en ce qui concerne les opérations (par exemple, l'éligibilité des bénéficiaires finals aux subventions ou autres aides financières). S'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants en ce qui concerne le bon fonctionnement des systèmes de contrôle, il **faudrait** mettre en œuvre des contrôles de substance au niveau des bénéficiaires finals.

2.4.2 Sources des informations probantes

Les informations probantes sur la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables peuvent provenir des sources suivantes et être:

- *internes* à l'entité, par exemple, des conventions de subvention, des factures, etc.;
- *externes* à l'entité, par exemple, le recours aux rapports d'autres auditeurs (voir aussi [chapitre 3.6.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#));
- *produites par l'auditeur*, par exemple, un examen analytique des tendances en matière de dépenses.

2.4.3 Procédures d'audit en vue d'obtenir des informations probantes

Pour obtenir des informations probantes concernant la conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables, l'auditeur met en œuvre, entre autres, les procédures d'audit ci-après:

Contrôle arithmétique

- les vérifications arithmétiques des montants, sur une facture par exemple;

Analyse

- l'examen analytique de la cohérence des dépenses par rapport au budget ou aux années précédentes;
- l'analyse des décisions, afin d'en contrôler la conformité aux règles et aux règlements;

Inspection

- l'examen des factures, des dossiers et des documents;
- l'examen des éléments corporels, par exemple, bétail, ponts et routes.

2.5 CONCEPTION DES PROCÉDURES D'AUDIT

ISSAI 1330
[ISA 330]

L'auditeur a pour objectif de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués de non-conformité en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

2.5.1 Éléments à prendre en considération lors de la conception des procédures d'audit de conformité

2.5.2 Tests des contrôles

2.5.3 Contrôles de substance

2.5.4 Échantillonnage d'audit

2.5.1 Éléments à prendre en considération lors de la conception des procédures d'audit de conformité

Tests à double objectif

Les circonstances, par exemple les impératifs de calendrier, peuvent dicter les procédures d'audit à suivre. Les délais impartis à la Cour par le règlement financier pour formuler des opinions d'audit de conformité en matière de légalité et de régularité des opérations sous-jacentes par exemple permettent difficilement de suivre le processus d'audit traditionnel. Dans ce contexte, les *mêmes opérations peuvent être utilisées à la fois pour les tests des contrôles et pour les tests de détail* («tests à double objectif»). En l'occurrence, l'auditeur apprécie si les résultats d'audit sont conformes à l'hypothèse de départ et s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

2.5.2 Tests des contrôles

Contrôles de haut niveau pertinents

Les tests des contrôles de conformité **doivent** être axés sur les contrôles clés qui sont i) pertinents pour atteindre l'objectif visé par l'entité en matière de conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables, et ii) effectués au plus haut niveau permettant de réaliser les objectifs de l'audit.

Exemples

Parmi les contrôles clés de haut niveau mis en place et pouvant être testés lors d'un audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes figurent par exemple:

- les contrôles ex ante;
- les certificats d'audit et la fiabilité du processus de certification (par exemple, les organismes de certification et les autorités d'audit);
- les contrôles ex post, par exemple, dans le cadre des procédures d'apurement des comptes et des décisions de conformité, ou encore les contrôles ex post portant sur des projets dans le secteur des

transports, de la recherche et de l'énergie;

- les systèmes d'information, comme le système intégré de gestion et de contrôle (SIGC);
- le suivi assuré par la Commission.

2.5.3 Contrôles de substance

Exemples

Le tableau ci-après présente les principaux domaines dans lesquels des contrôles de substance peuvent être mis en œuvre lors des tests de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables.

Tableau 2 – Principaux domaines susceptibles de faire l'objet de contrôles de substance

Niveau central (par exemple, la Commission)
<p>1. Base juridique</p> <p>Pour toute «action importante de l'Union», l'existence de la base juridique requise (par exemple: le TFUE, le règlement financier, l'accord interinstitutionnel, la décision du Conseil, le règlement du Conseil ou de la Commission, la directive du Conseil).</p>
<p>2(a). Procédure de sélection – dépenses directes (le cas échéant)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Respect de la réglementation relative aux appels d'offres; • respect des principes de proportionnalité, de transparence, d'égalité de traitement et de non-discrimination tels qu'ils sont établis dans le règlement financier; • cohérence et compatibilité des contrats et des modifications éventuelles avec les procédures de sélection (appel d'offres, rapport d'évaluation, recommandations pour la sélection, etc.).
<p>2(b). Procédure de sélection – subventions (le cas échéant)</p> <p>Appel à propositions, critères d'éligibilité, recommandation du comité d'évaluation et décision de l'ordonnateur.</p>
<p>3. Décision de financement, engagement budgétaire et juridique</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adoption de la décision de financement avant tout engagement budgétaire; • existence de l'engagement budgétaire avant un engagement juridique; • la convention de subvention comprend les éléments requis et elle est datée et signée par le fonctionnaire dûment habilité.
<p>4. Ordonnancement du paiement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le paiement est conforme aux spécifications de l'engagement budgétaire correspondant (pièces justificatives) et effectué dans les délais réglementaires; • le montant du paiement est calculé correctement et il est conforme aux dispositions légales et contractuelles (par exemple, en ce qui concerne le taux de cofinancement, le taux de change, l'éligibilité des coûts déclarés, etc.); • l'instruction de paiement porte la mention correcte du bénéficiaire (nom et compte bancaire); • le paiement a réellement été traité (relevé bancaire).
Niveau de l'État membre, niveau intermédiaire et niveau du bénéficiaire final (le cas échéant)
<ul style="list-style-type: none"> • Les demandes de remboursement sont réelles et les conditions d'éligibilité sont satisfaites; • les recettes du projet (y compris les intérêts générés par le préfinancement) sont correctement déclarées et calculées; le calcul des demandes de cofinancement est correct; • les dispositions contractuelles sont respectées (par exemple, en ce qui concerne la sous-traitance, l'échéance des paiements, la répartition des fonds au sein du consortium, etc.); • les résultats à atteindre sont fixés contractuellement.

2.5.4 Échantillonnage d’audit

Définition des erreurs

Sont considérées comme des erreurs ou des écarts les activités ou les opérations, totales ou partielles, et/ou toute action liée à celles-ci, qui n'ont pas été effectuées conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Ces erreurs sont significatives si, prises isolément ou cumulées, il est raisonnable de penser qu'elles affecteraient les décisions des destinataires des rapports de la Cour.

Les erreurs détectées et corrigées à l'initiative de l'entité auditée, indépendamment des vérifications effectuées par la Cour, ne sont pas prises en considération, étant donné qu'elles démontrent l'efficacité du fonctionnement du système de contrôle interne. En outre, lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si les cas de non-conformité sont dus aux contraintes imposées par les circonstances ou à l'entité auditée, l'incidence de ces cas **ne doit pas** être considérée comme une erreur.

S'agissant de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, il convient de distinguer les erreurs de non-conformité qui affectent:

- directement les conditions de paiement (par exemple, le non-respect de règles d'éligibilité ou d'obligations en matière de recouvrements);
- d'autres critères de conformité qui n'ont aucune incidence directe sur le paiement, mais qui impliquent un risque financier et/ou pourraient entraîner des corrections financières à charge des États membres ou l'application d'amendes au niveau du bénéficiaire final (par exemple, le non-respect des procédures de gestion et de contrôle ou des bonnes pratiques imposées par des dispositions de l'Union).

Pour de plus amples informations sur l'échantillonnage et sur le modèle d'assurance, voir respectivement les [chapitres 2.5.6](#) et [2.3.8 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

2.6 ÉLABORATION DU PLAN D'ENQUÊTE ET DU PROGRAMME D'AUDIT

ISSAI 1300
[ISA 300]

L'objectif de l'auditeur est d'établir la stratégie générale d'audit dans le plan d'enquête et d'établir un programme d'audit afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas pour être acceptable.

Des orientations concernant le contenu du plan d'enquête sont fournies au [chapitre 2.6 de la partie Informations générales du présent manuel](#).



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

3. CONFORMITÉ

Section 1 – Cadre

Section 2 – Planification

Section 3 – Examen

Section 4 – Établissement des
rapports

Annexe

PARTIE 3 – CONFORMITÉ

SECTION 3 – EXAMEN

TABLE DES MATIÈRES

3.1 Vue d'ensemble du processus d'examen

3.2 Mise en œuvre des procédures d'audit – Tests des contrôles et tests de détail

3.3 Examen d'audit – Évaluation des résultats des tests des contrôles et des tests de détail – Conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables

3.4 Procédures analytiques

3.5 Déclarations écrites

3.6 Utilisation de travaux de tiers

3.7 Autres procédures d'audit

3.8 Validation des constatations d'audit

3.1 VUE D'ENSEMBLE DU PROCESSUS D'EXAMEN

Des orientations concernant l'examen des audits sont fournies au [chapitre 3.1 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.2 MISE EN ŒUVRE DES PROCÉDURES D'AUDIT – TESTS DES CONTRÔLES ET TESTS DE DÉTAIL

ISSAI 1530 [ISA 530]

L'objectif de l'auditeur est de soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif d'audit spécifique à atteindre.

3.2.1 Réalisation de tests des contrôles

3.2.2 Réalisation de tests de détail

3.2.1 Réalisation de tests des contrôles

Lorsqu'il réalise des tests des contrôles, l'auditeur doit suivre les instructions du [chapitre 3.2.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.2.2 Réalisation de tests de détail

Lorsqu'il réalise des tests de détail, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.2.3 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.3 EXAMEN D'AUDIT – ÉVALUATION DES RÉSULTATS DES TESTS DES CONTRÔLES ET DES TESTS DE DÉTAIL – CONFORMITÉ AVEC LES TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES APPLICABLES

ISSAI 1450 [ISA 450]

ISSAI 1530 [ISA 530]

L'objectif de l'auditeur est d'évaluer les résultats obtenus à partir de l'échantillon de manière à disposer d'une base appropriée à partir de laquelle il tire des conclusions concernant la population.

3.3.1 Évaluation des résultats des tests des contrôles

3.3.2 Évaluation des résultats des tests de détail

L'appréciation, par l'auditeur, de ce qui constitue un écart de conformité significatif relève de son *jugement* et s'appuie sur des considérations concernant le contexte, ainsi que les aspects quantitatifs (taille) et qualitatifs (nature) des opérations ou des questions en cause. Par exemple, l'auditeur tient compte de la nature des textes législatifs et

réglementaires pertinents, ainsi que de l'étendue ou de la valeur monétaire de l'écart.

3.3.1 Évaluation des résultats des tests des contrôles

Lorsque l'auditeur a décidé de s'appuyer sur les contrôles internes et a élaboré une approche d'audit en conséquence, l'objectif des tests des contrôles est de confirmer le degré de fiabilité de ces contrôles.

Les tests des contrôles peuvent donner lieu aux résultats suivants:

- i) si les tests des contrôles ont permis à l'auditeur de s'assurer que ces derniers *fonctionnent de manière efficace et permanente* tout au long de la période examinée, il continuera d'appliquer l'approche d'audit adoptée durant la phase de planification;
- ii) si certaines faiblesses sont constatées, mais que *le système pris dans son ensemble n'est pas considéré comme non fiable*, l'évaluation du risque de non-contrôle est réexaminée et l'étendue des contrôles de substance est accrue conformément au modèle d'assurance;
- iii) si les contrôles *ne fonctionnent pas correctement*, aucune assurance en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables ne peut être obtenue. L'auditeur **doit** alors obtenir les éléments probants principalement ou uniquement à partir des vérifications de détail.

Un autre objectif distinct peut être de faire rapport sur l'efficacité des contrôles internes. Dans ce cas, les contrôles évalués peuvent être jugés efficaces, partiellement efficaces ou inefficaces.

3.3.2 Évaluation des résultats des tests de détail

Remarque d'ordre général

L'auditeur **doit** évaluer les résultats de l'échantillonnage en comparant le taux (la quantité) d'erreurs *projeté(e)* avec le taux (la quantité) d'erreurs *acceptable* (taux d'erreurs non significatives) afin de déterminer si l'évaluation préliminaire de la caractéristique retenue de la population est confirmée ou doit être révisée (par exemple si l'auditeur constate une quantité d'erreurs inattendue particulièrement élevée pour des tests de détail). En fonction de l'évaluation des résultats, il peut s'avérer nécessaire que les auditeurs étendent leurs procédures d'audit et/ou appliquent des procédures supplémentaires, comme cela est expliqué dans la partie Informations générales du présent manuel.

Légalité et régularité

a) Calculer les erreurs

Le taux de l'erreur et la valeur monétaire de l'erreur quantifiable détectée **doivent** être calculés par rapport à la valeur comptabilisée de l'opération au niveau concerné. La quantification de l'erreur concerne la contribution de l'Union; en cas de cofinancement (principalement avec les États membres), il y a donc lieu de distinguer la part financée par l'Union de celle financée par des tiers.

La quantification s'effectue par comparaison entre la valeur effective de l'opération et la valeur à laquelle cette opération aurait correspondu si elle avait été réalisée conformément aux dispositions applicables. La différence est exprimée en pourcentage (sous-estimation ou surestimation) de la valeur de l'opération enregistrée. S'agissant des audits DAS, le système électronique de support à l'audit de la Cour permet le calcul automatique du montant et du taux de l'erreur après saisie des informations retenues.

b) Évaluer la nature et les causes des erreurs

La nature et les causes des erreurs décelées **doivent** être soigneusement évaluées, ainsi que leur conséquence possible sur l'objectif d'audit spécifique à atteindre et sur d'autres domaines évalués dans le cadre de l'audit.

c) Classer une erreur

Les erreurs détectées **doivent** être analysées dans le cadre d'un processus en plusieurs étapes visant à déterminer si et dans quelle mesure elles sont pertinentes pour la conclusion ou l'opinion d'audit. Cela suppose de déterminer:

1. si des obligations juridiques (conditions de paiement ou autres critères de conformité) sont affectées;
2. si les erreurs sont quantifiables et significatives (c'est-à-dire supérieures au seuil de signification), ou, dans la négative, si elles sont importantes de par leur nature ou leur contexte;
3. si les erreurs sont:
 - «graves» (excédant 2 % du montant total du paiement ou affectant une part significative du montant en cause);
 - «limitées» (se situant entre 0,5 % et 2 % du montant total du paiement ou affectant une part significative du montant en cause);
 - «insignifiantes»;
4. si les erreurs sont systématiques;
5. l'incidence globale des erreurs obtenue par extrapolation des constatations quantifiables. Les constatations ne peuvent être extrapolées que si la procédure de sélection a permis d'obtenir un échantillon représentatif.

Les erreurs détectées et corrigées à l'initiative de l'organe de gestion avant la clôture des comptes de l'exercice et indépendamment des vérifications effectuées par la Cour ne sont pas prises en considération dans la DAS, étant donné qu'elles démontrent l'efficacité du fonctionnement du système de l'Union et n'affectent plus les comptes de l'exercice.

Si la direction refuse, ou n'est pas en mesure, de procéder aux ajustements nécessaires et si les résultats des procédures d'audit plus étendues ne permettent pas à l'auditeur de conclure que l'incidence cumulée n'est pas significative, l'auditeur **doit** envisager de modifier le rapport d'audit en conséquence.

L'auditeur devra alors s'interroger sur la manière dont il fera état des écarts qui ont été constatés mais qui ne sont pas nécessairement significatifs sur le plan quantitatif, étant donné que les infractions peuvent présenter un intérêt pour l'autorité de décharge dans certains domaines sensibles.

3.4 PROCÉDURES ANALYTIQUES

ISSAI 1520 [ISA
520]

L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre, le cas échéant, des procédures analytiques qui lui permettent d'évaluer le risque, de recueillir des éléments probants et de parvenir à une conclusion d'audit générale.

Dans certaines circonstances, les procédures analytiques permettent à l'auditeur d'évaluer la conformité. Par exemple, lorsque des allocations versées dans le cadre d'un régime d'aide sont soumises à un plafond et que le nombre de bénéficiaires est connu, l'auditeur peut avoir recours aux procédures analytiques pour déterminer si le plafond autorisé a été dépassé.

3.5 DÉCLARATIONS ÉCRITES

L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des déclarations écrites qui lui permettent de:

a) confirmer que la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considère(nt) avoir satisfait à ses(leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers, ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur;

b) corroborer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques.

En outre, l'objectif de l'auditeur est de c) réagir de manière appropriée aux déclarations écrites fournies ou à l'absence de déclarations.

ISSAI 1580
[ISA 580]

3.5.1 Introduction

3.5.2 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités

3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des assertions particulières

3.5.1 Introduction

Étant donné l'importance que revêt la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables dans le contexte de l'UE, l'auditeur collecte généralement des déclarations écrites relatives à la conformité, notamment:

- i) une reconnaissance écrite, par la direction, de ses *responsabilités*,
- ii) des déclarations écrites spécifiques, établies par la direction, les personnes responsables de la gouvernance ou des employés disposant de connaissances spécialisées, concernant des *assertions particulières*.

3.5.2 Reconnaissance, par la direction, de ses responsabilités

Les auditeurs **doivent** obtenir des déclarations établies par le(s) tiers responsable(s) censé(s) fournir une déclaration formelle relative à l'exercice de leurs responsabilités en matière de conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables.

Ces déclarations peuvent mentionner, en particulier:

- i) qu'à la connaissance de l'agent concerné, les activités et les opérations financières (et pour les audits de conformité portant sur les opérations sous-jacentes aux états financiers, les informations présentées dans les

états financiers de l'entité) sont conformes au cadre législatif et réglementaire qui les régit;

ii) que la direction dispose d'une assurance raisonnable que les contrôles internes mis en place permettent de prévenir et de détecter les cas significatifs de non-conformité;

iii) que la totalité des informations pertinentes a été mise à la disposition de l'auditeur.

Rapports annuels d'activité (RAA) et déclarations

En ce qui concerne les audits DAS de la légalité et de la régularité, par exemple, de telles déclarations figurent dans la lettre de déclaration relative aux comptes annuels de l'Union européenne, signée par le comptable, dans le rapport de synthèse de la Commission, dans les rapports annuels d'activité (RAA) et dans les déclarations des directeurs généraux, auxquels l'autorité de décharge (Parlement européen et Conseil) attache une grande importance. Dans le rapport annuel d'activité, le directeur général rend compte de la réalisation des objectifs politiques assignés, décrit le système de contrôle interne et formule une conclusion quant à son efficacité. En l'occurrence, il joint à son rapport un état de compte (exécution budgétaire) et communique les difficultés que la DG pourrait avoir rencontrées dans le cadre de ses activités.

Dans sa déclaration, le directeur général affirme *«avoir/ne pas avoir une assurance raisonnable [...] que les procédures de contrôle mises en place donnent les garanties nécessaires quant à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes»*. En cas de faiblesses affectant de manière récurrente le système de contrôle interne, ou de difficultés particulières pouvant avoir une incidence sur la légalité et la régularité des opérations relevant de sa responsabilité, le directeur général peut émettre des réserves de manière à souligner ces faiblesses.

Objectif de l'auditeur

Lorsqu'il examine la lettre de déclaration (et, le cas échéant, d'autres déclarations sur la légalité et la régularité des opérations), l'auditeur a pour objectif de prendre acte des cas dans lesquels l'assurance n'est pas fournie ou dans lesquels elle est assortie de réserves, et d'en apprécier l'incidence sur l'opinion d'audit (voir [chapitre 3.5.4 de la partie Informations générales](#)). Il n'est pas tenu de rendre compte du caractère justifié ou non de la déclaration de la direction, mais s'il détient des éléments probants attestant que les informations fournies comportent des erreurs significatives, il peut en faire état. Donc, en cas d'omission, par le directeur général, de faiblesses importantes ou de déclaration incompatible avec les faiblesses existantes, cette déclaration écrite de la direction ne saurait être utilisée en tant qu'élément probant.

Il convient de souligner que les prises de position telles que celles figurant dans les RAA et les déclarations des directeurs généraux ne peuvent se substituer en aucun cas aux vérifications de détail portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

3.5.3 Déclarations écrites spécifiques concernant des assertions particulières

L'auditeur collecte, le cas échéant, des déclarations écrites spécifiques afin de corroborer d'autres éléments probants. Toutefois, ces déclarations écrites spécifiques ne constituent pas en soi des éléments probants suffisants et appropriés.

3.6 UTILISATION DE TRAVAUX DE TIERS

ISSAI 1600 [ISA 600]	<i>Utilisation des travaux d'un autre auditeur</i>
ISSAI 1610 [ISA 610]	<i>Utilisation des travaux d'un auditeur interne</i>
ISSAI 1620 [ISA 620]	<i>Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur</i>

3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne

3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

3.6.1 Utilisation des travaux d'un autre auditeur

ISSAI 1600 [ISA 600]	<i>L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il utilise les travaux d'un autre auditeur, est de déterminer leur incidence sur son propre audit.</i>
-------------------------	--

Lorsqu'il utilise les travaux réalisés par d'autres auditeurs, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.6.2 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.6.2 Prise en considération de la fonction d'audit interne

ISSAI 1610 [ISA 610]	<i>L'objectif de l'auditeur externe est de prendre connaissance de la fonction d'audit interne et de déterminer si les activités de celle-ci sont utiles pour la planification et l'exécution de son propre audit et, dans l'affirmative, de définir leur incidence sur les procédures qu'il met en œuvre.</i>
-------------------------	--

Lorsqu'il utilise les travaux réalisés par la fonction d'audit interne, l'auditeur **doit** suivre les instructions du [chapitre 3.6.3 de la partie Informations générales du présent manuel](#).

3.6.3 Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Les objectifs de l'auditeur sont:

ISSAI 1620
[ISA 620]

- i) de déterminer s'il y a lieu ou pas d'utiliser les travaux d'un expert désigné par lui;*
- ii) en cas de réponse positive, de déterminer si ces travaux sont adaptés aux besoins de l'audit.*

Uniquement des experts faisant l'objet d'un contrat avec la Cour

L'auditeur peut recourir à des experts pour disposer d'une expertise technique dans des domaines tels que la construction de routes, de ponts, etc. Toutefois, la présente rubrique ne s'applique qu'aux experts ayant passé un contrat avec la Cour et non aux experts sous contrat avec l'État membre ou les autorités locales. L'auditeur *peut* prendre en considération les travaux réalisés par ces derniers en tant qu'informations probantes *de corroboration* s'ils sont adaptés aux besoins de l'audit.

L'auditeur **doit** respecter les dispositions figurant dans la partie Informations générales du présent manuel ([chapitre 3.6.4](#)) relative à l'utilisation des travaux d'un expert de son choix, concernant notamment:

- la question de savoir s'il convient de recourir aux services d'un expert;
- l'évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert;
- la manière dont il convient de faire référence à l'expert dans le rapport d'audit;
- la nécessité de se familiariser avec les dispositions de la Cour relatives à l'engagement d'experts.

3.7 AUTRES PROCÉDURES D'AUDIT

[3.7.1 Événements postérieurs aux travaux d'audit](#)

[3.7.2 Parties liées](#)

3.7.1 Événements postérieurs aux travaux d'audit

ISSAI 1560
[ISA 560]

L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants, pertinents et fiables pour déterminer si les événements survenus après la fin de la période comptable et avant la date du rapport de l'auditeur sont présentés de manière appropriée.

Définition

Dans le cadre des audits de conformité, les événements postérieurs sont des événements, favorables ou défavorables, qui surviennent entre la clôture de la période de référence du rapport et la date du rapport de l'auditeur. Dans ce contexte, de tels événements peuvent se produire en matière de légalité et de régularité des opérations sous-jacentes.

L'auditeur **doit** mettre en œuvre des procédures d'audit pour établir si, entre la clôture de la période de référence du rapport et la date de son rapport, des événements susceptibles de donner lieu à des écarts significatifs et d'être communiqués se sont produits. L'auditeur n'est cependant pas tenu de procéder à un examen permanent de toutes les questions pour lesquelles les procédures d'audit ont déjà permis de parvenir à des conclusions satisfaisantes.

Procédures d'audit

Les procédures d'audit sont mises en œuvre à une date aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur et tiennent compte de l'évaluation des risques effectuée par l'auditeur. Bien qu'elles dépendent du temps écoulé depuis la dernière mission d'audit, elles comprennent généralement:

- l'examen des procédures définies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs ont bien été relevés;
- la lecture des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance organisées après la clôture de la période de référence du rapport;
- des demandes d'information adressées à la direction afin de savoir si des événements postérieurs susceptibles de donner lieu à des cas significatifs de non-conformité sont survenus.

Lorsque l'auditeur relève des événements susceptibles de produire des écarts significatifs, il **doit** déterminer si les informations liées à ces événements sont communiquées de façon appropriée.

3.7.2 Parties liées

Les règles en matière d'audit à observer concernant les parties liées et les relations ou les opérations avec celles-ci sont présentées au [chapitre 3.7 de la partie Informations générales du présent manuel](#). L'auditeur tient compte des risques de non-conformité avec les dispositions particulières établies à cet égard par l'entité auditée.

3.8 VALIDATION DES CONSTATATIONS D'AUDIT

Les objectifs de l'auditeur sont de:

ISSAI 1260
[ISA 260]

fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des observations d'audit pertinentes pour ces personnes au regard de leur responsabilité;

ISSAI 1265
[ISA 265]

communiquer de façon appropriée à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses du contrôle interne pertinent pour l'audit qu'il a relevées au cours de celui-ci et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention.

ISSAI 1705
[ISA 705]

Les constatations d'audit **doivent** être validées en suivant la procédure des relevés de constatations préliminaires, exposée au [chapitre 3.8 de la partie Informations générales du présent manuel](#).



MANUEL D'AUDIT FINANCIER ET
D'AUDIT DE CONFORMITÉ

3. CONFORMITÉ

Section 1 – Cadre
Section 2 – Planification
Section 3 – Examen
**Section 4 – Établissement des
rapports**
Annexe

PARTIE 3 – CONFORMITÉ

SECTION 4 – ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS

TABLE DES MATIÈRES

- 4.1 Établissement des rapports – Présentation générale
- 4.2 Déclaration d'assurance – Formulation d'une opinion d'audit
- 4.3 Opinions modifiées
- 4.4 Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points
- 4.5 Informations à l'appui de la déclaration d'assurance
- 4.6 Appréciations spécifiques dans le cadre de la déclaration d'assurance
- 4.7 Rapports spéciaux consécutifs à un audit de conformité

4.1 ÉTABLISSEMENT DES RAPPORTS – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Déclaration d'assurance

Les résultats de l'ensemble des audits de conformité récurrents portant sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels **doivent** figurer dans une déclaration d'assurance. L'obligation de fournir une déclaration d'assurance s'applique aux audits de conformité relatifs aux opérations sous-jacentes aux comptes annuels de l'Union européenne, des FED ainsi que des autres agences, organismes et offices de l'UE.

La déclaration d'assurance est une partie essentielle de tout rapport annuel et rapport annuel spécifique. Lorsqu'elle concerne les comptes annuels consolidés de l'Union européenne, elle peut également être publiée sous la forme d'un document autonome accompagnant les comptes annuels de l'entité auditée.

Opinion concernant la légalité et la régularité des opérations prises dans leur ensemble

La déclaration d'assurance comporte une opinion sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels de l'entité auditée.

ou par groupe de politiques

S'agissant de son rapport annuel sur l'exécution du budget général de l'UE, la Cour peut formuler *des opinions distinctes sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels pour chaque groupe de politiques*. La déclaration d'assurance dans laquelle figurent ces opinions *peut* être complétée par des informations à l'appui de celle-ci et par des appréciations spécifiques, qui fournissent des explications plus détaillées à l'autorité de décharge.

La [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel fournit davantage de précisions sur la structure et le contenu de la déclaration d'assurance, ainsi que sur le rapport annuel et les rapports annuels spécifiques.

4.2 DÉCLARATION D'ASSURANCE – FORMULATION D'UNE OPINION D'AUDIT

ISSAI 1700
[ISA 700]

Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:

se forger une opinion sur la légalité et sur la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels, fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants collectés;

exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui en explique les fondements.

4.2.1 Introduction

4.2.2 Exigences

4.2.3 Types d'opinions

4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur la légalité et la régularité

4.2.5 Aspects qualitatifs des pratiques de l'entité en matière de conformité

4.2.6 Cadre légal et réglementaire applicable

4.2.7 Exemples

4.2.1 Introduction

L'audit de conformité, dont le principal produit est la déclaration d'assurance, concerne la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

Tenir compte de la relation entre fiabilité et légalité/régularité

La fiabilité des comptes annuels, d'une part, et la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, d'autre part, sont deux objectifs connexes (voir [chapitre 1.5.2](#)). L'auditeur **doit** tenir compte de la relation entre ces deux objectifs lorsqu'il établit le rapport d'audit.

4.2.2 Exigences

Les principales orientations relatives au contenu de la déclaration d'assurance figurent à la [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.2.3 Types d'opinions

Les types d'opinions sont décrits à la [section 4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.2.4 Considérations relatives à la formulation d'une opinion sur la légalité et la régularité

Assurance raisonnable

L'auditeur **doit** indiquer dans sa conclusion s'il a obtenu une assurance raisonnable sur la question de savoir si les opérations sous-jacentes prises dans leur ensemble (ou, s'agissant du budget général de l'UE, dans

chaque groupe de politiques) sont exemptes d'erreurs et d'irrégularités significatives. Cette conclusion **doit** tenir compte de l'évaluation de l'auditeur concernant:

Tenir compte

- des informations probantes

a) l'obtention ou non d'informations probantes suffisantes et appropriées;

- du caractère significatif

b) le caractère significatif ou non des erreurs ou des irrégularités détectées, prises isolément ou collectivement;

- des aspects qualitatifs

c) les aspects qualitatifs des pratiques de l'entité en matière de conformité. L'auditeur évalue s'ils sont conformes au cadre légal et réglementaire applicable et s'ils sont appropriés, en prenant notamment en considération les pratiques et les procédures de l'entité et de sa direction, ainsi que l'existence ou non d'indices de parti pris possible dans les jugements et les actions de la direction.

4.2.5 Aspects qualitatifs des pratiques de l'entité en matière de conformité

Parti pris éventuel de la direction

La direction émet un certain nombre de jugements lorsqu'elle prend des décisions dans le cadre des textes législatifs et réglementaires applicables. Lors de son examen des aspects qualitatifs des pratiques de l'entité en matière de conformité, l'auditeur pourrait éventuellement relever un parti pris dans les jugements portés par la direction. Il peut conclure que compte tenu de l'incidence combinée du manque de neutralité, des erreurs et des irrégularités, les opérations sous-jacentes aux comptes annuels ne sont pas, dans leur ensemble et dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires applicables. Lorsque l'auditeur évalue si les opérations sous-jacentes connaissent, dans leur ensemble, d'importants problèmes de non-conformité, cet examen peut être affecté par un manque de neutralité, dont les indices suivants sont révélateurs:

Indices de parti pris

- une correction sélective des erreurs et des irrégularités signalées à la direction pendant l'audit ou lors d'audits précédents;
- un éventuel parti pris de la direction dans ses prises de position.

S'agissant de l'audit de conformité relatif aux activités relevant du budget général de l'UE, ce point peut s'avérer pertinent non seulement pour la Commission européenne, mais également pour les autorités nationales des États membres.

4.2.6 Cadre légal et réglementaire applicable

Il incombe à la direction de prendre des décisions en matière d'opérations sous-jacentes aux comptes annuels qui soient conformes au cadre légal et réglementaire applicable. La définition de ce dernier est importante, car elle informe l'autorité de décharge et le public intéressé du cadre dans lequel s'inscrivent les décisions concernant les opérations sous-jacentes.

L'auditeur **doit** s'assurer qu'il existe une définition du cadre légal et réglementaire et que celle-ci est satisfaisante. L'auditeur **doit** se référer au cadre légal et réglementaire applicable pour formuler son opinion et présenter les informations à l'appui de celle-ci.

Dans certains cas, les opérations sous-jacentes peuvent être conformes à un texte législatif ou réglementaire donné, mais non conformes à un autre texte de même nature. Si le cadre légal et réglementaire contient des dispositions contradictoires, l'auditeur **doit** consulter le service juridique.

4.2.7 Exemples

À titre d'exemple, la déclaration d'assurance 2010 relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes figure à [l'annexe III de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.3 OPINIONS MODIFIÉES

L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les opérations sous-jacentes:

a) lorsqu'il conclut que les opérations sous-jacentes ne sont pas, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable;

b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les opérations sous-jacentes sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre légal et réglementaire applicable.

ISSAI 1705
[ISA 705]

4.3.1 Nature des cas significatifs de non-conformité

4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée

4.3.3 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

4.3.1 Nature des cas significatifs de non-conformité

Un cas significatif de non-conformité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels (une erreur ou un écart) peut concerner:

Caractère approprié des processus et des politiques

a) *le caractère approprié des processus et des politiques en matière de conformité*, si l'auditeur constate i) qu'ils ne sont pas conformes au cadre légal et réglementaire applicable; ii) qu'ils ne sont pas appropriés en la circonstance; ou iii) qu'en raison de leur application, les opérations sous-jacentes aux comptes annuels ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au cadre légal et réglementaire;

Application des règles, des règlements et des politiques

b) *l'application des règles, des règlements et des politiques*, lorsque l'auditeur constate i) qu'elle n'est pas cohérente sur le plan des délais imposés ou du traitement d'opérations et d'événements similaires; ii) que le mode d'application n'est pas valable ou qu'un désaccord existe avec la direction concernant les éléments et les circonstances sous-jacents auxquels les règles, règlements et politiques s'appliquent; ou iii) que l'entité n'a pas respecté les nouvelles dispositions après une modification des règles, règlements et politiques.

4.3.2 Caractère généralisé du(des) problème(s) donnant lieu à une opinion modifiée

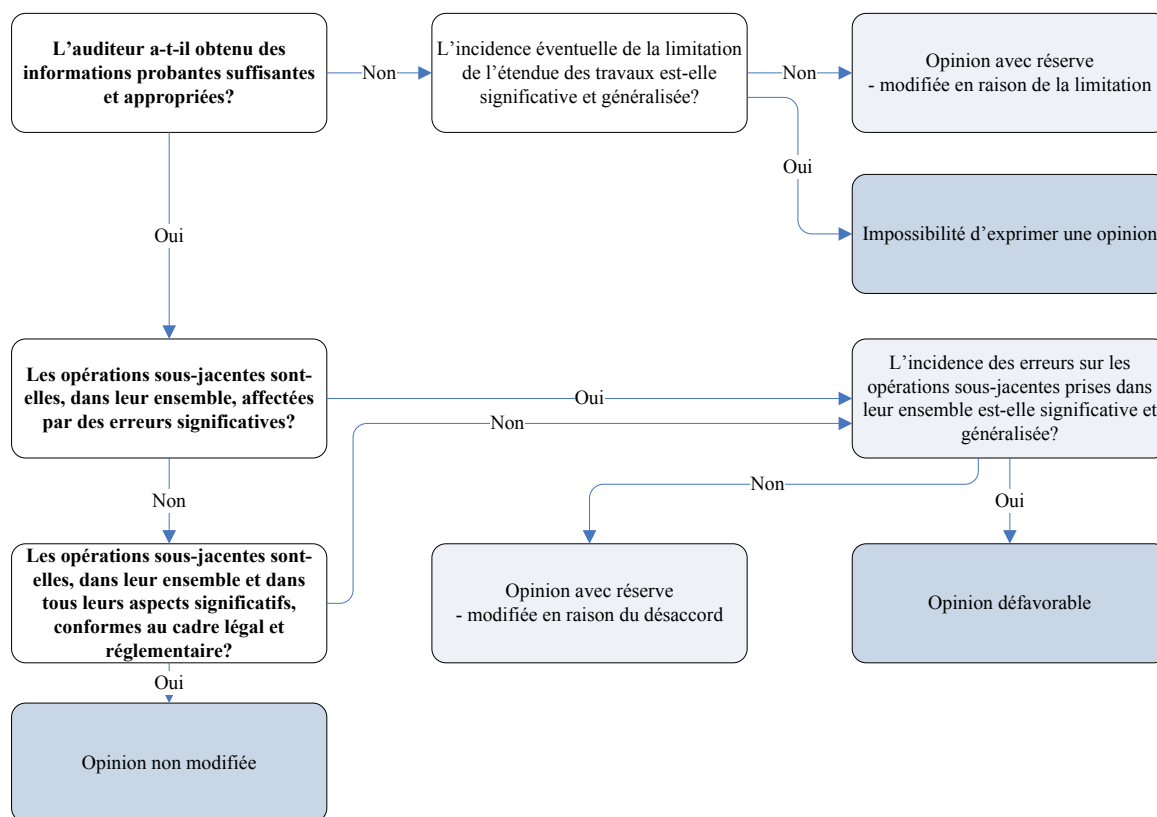
Les opérations sous-jacentes aux comptes annuels ne sont pas conformes au cadre légal et réglementaire

L'auditeur peut estimer que les erreurs significatives, prises isolément ou collectivement, ont un caractère généralisé lorsqu'elles ne sont pas circonscrites à des éléments particuliers ou à des types spécifiques d'opérations ou, si elles le sont, lorsque ces erreurs affectent ou pourraient affecter une partie importante des opérations.

Impossibilité d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées

S'il n'a pas été en mesure d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées sur un ou plusieurs points concernant les opérations sous-jacentes aux comptes annuels, l'auditeur peut estimer que cette impossibilité constitue une anomalie significative et généralisée. C'est le cas lorsque les incidences éventuelles de cette impossibilité ne sont pas circonscrites à des éléments particuliers ou à des types spécifiques d'opérations ou, si elles sont circonscrites, lorsqu'elles pourraient affecter une partie importante des opérations.

Figure 2 – Schéma détaillant le processus de formulation d'une opinion concernant la légalité et la régularité



Lorsqu'une opinion modifiée sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes est formulée, l'auditeur **doit** prendre en considération les implications de plus large portée de cette situation pour l'ensemble des comptes annuels, pour la déclaration d'assurance et pour les autres parties de son rapport à cet égard.

4.3.3 Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée

Paragraphe justifiant l'opinion modifiée

Des précisions concernant la modification de l'opinion sont fournies au [chapitre 4.4 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.4 PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES RELATIFS À D'AUTRES POINTS

ISSAI 1706
[ISA 706]

L'objectif de l'auditeur est de communiquer clairement des informations supplémentaires dans la déclaration d'assurance lorsqu'il juge opportun de le faire, pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté par écrit par la direction, ou sur tout autre point susceptible d'être utile à leur compréhension des comptes annuels, des opérations sous-jacentes ou de l'audit.

Des informations relatives aux paragraphes d'observations ou aux paragraphes relatifs à d'autres points sont présentées au [chapitre 4.5 de la partie Informations générales](#) du présent manuel.

4.5 INFORMATIONS À L'APPUI DE LA DÉCLARATION D'ASSURANCE

Clarifier l'approche et donner un aperçu

Dans les informations à l'appui de la déclaration d'assurance, la section relative à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes **doit** servir à présenter des informations supplémentaires concernant l'approche adoptée par la Cour pour élaborer la déclaration d'assurance, ainsi qu'à donner un bref aperçu des résultats d'audit exposés plus en détail dans les appréciations spécifiques.

En ce qui concerne les agences, les offices et les autres organismes, les informations à l'appui de la déclaration d'assurance peuvent également comprendre des observations et des recommandations importantes pour l'entité auditée.

4.6 APPRÉCIATIONS SPÉCIFIQUES DANS LE CADRE DE LA DÉCLARATION D'ASSURANCE

Fournir des explications détaillées

Outre l'opinion sur la légalité et la régularité figurant dans la déclaration d'assurance, les auditeurs de la Cour peuvent fournir d'autres explications plus précises dans le rapport présenté à l'appui. Ces explications supplémentaires peuvent être utiles si l'opinion est modifiée en raison d'importants problèmes de non-conformité. Le but est de fournir à l'autorité de décharge, à l'entité auditée et/ou à d'autres instances, le cas échéant, des explications détaillées allant au delà des informations mentionnées dans la déclaration d'assurance. L'auditeur **doit** présenter les questions de conformité d'une façon suffisamment détaillée pour que l'autorité de décharge ou la commission compétente puissent en avoir une bonne compréhension.

En ce qui concerne les agences, les offices et les autres organismes, les informations à l'appui de la déclaration d'assurance peuvent également comporter des observations et des recommandations importantes pour l'entité auditée.

Mettre l'accent sur la conformité et sur les systèmes

Les appréciations spécifiques – qui ne constituent pas des opinions – peuvent compléter la déclaration d'assurance, exposer les résultats de l'audit portant sur les domaines budgétaires et politiques ou sur les domaines d'activité d'une entité, avec une ou plusieurs conclusions pour le domaine concerné. L'accent **doit** être mis sur l'évaluation de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes et sur les aspects relatifs aux systèmes.

S'agissant de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes annuels de l'Union européenne, une appréciation spécifique est établie pour chaque groupe de politiques. Elle comporte les éléments suivants:

- une description de l'étendue de l'audit et des caractéristiques du domaine audité;
- une appréciation de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes dans le domaine en cause, y compris les principales constatations et observations;
- une appréciation de l'efficacité des systèmes de contrôle interne dans le domaine en cause, étayée par une analyse correspondante;
- des conclusions et des recommandations.

4.7 RAPPORTS SPÉCIAUX CONSÉCUTIFS À UN AUDIT DE CONFORMITÉ

4.7.1 Introduction

4.7.2 Forme et contenu des rapports d'audit spéciaux

4.7.1 Introduction

La forme des rapports spéciaux consécutifs à un audit de conformité (hors DAS) peut varier en fonction des circonstances. Toutefois, une certaine cohérence dans ces rapports peut aider les personnes qui les utilisent à comprendre les travaux d'audit réalisés et les conclusions qui en ont été tirées, ainsi qu'à détecter les éventuelles circonstances exceptionnelles. Le rapport spécial doit faire état des critères sur lesquels s'appuie l'évaluation qui permet de répondre à la question principale. Lors de l'exécution d'audits de conformité, les critères peuvent être très différents d'un audit à l'autre. Il importe dès lors de bien préciser les critères dans le rapport, afin que les utilisateurs puissent comprendre les fondements du travail d'audit et des conclusions.

4.7.2 Forme et contenu des rapports d'audit spéciaux

En règle générale, les rapports spéciaux relatifs à un audit de conformité doivent respecter la structure suivante:

- a) page de titre,
- b) table des matières,
- c) glossaire (le cas échéant),
- d) synthèse,
- d) introduction,
- f) étendue et approche de l'audit,
- g) observations,
- h) conclusions et recommandations,
- i) réponses de l'entité auditée,
- j) annexes (le cas échéant).

i) Page de titre, table des matières et glossaire

La *page de titre* énonce clairement le titre du rapport et sa date, le ou les destinataires ainsi que l'auteur du rapport. L'ajout d'une *table des matières*, en particulier lorsque le rapport est volumineux, contribue à structurer le document et à guider le lecteur vers les domaines qui l'intéressent particulièrement. Un glossaire peut également être utile au lecteur, si le rapport recourt abondamment à une terminologie technique ou inhabituelle,

à des acronymes et à des sigles, à des abréviations ou à des mots présentant un sens contextuel particulier.

ii) Synthèse

La *synthèse* revêt une importance cruciale, car elle est souvent la partie du rapport la plus lue par les utilisateurs. Elle doit donc refléter pleinement et précisément, mais aussi de manière concise et équilibrée, le contenu du rapport. Pour être efficace, la synthèse doit en principe compter une ou deux pages et mettre l'accent sur les critères définis (réponse aux questions importantes) et résumer les principales conclusions et recommandations de l'audit fondées sur ces critères.

iii) Introduction

L'*introduction* décrit le contexte de l'audit, y compris la définition ou la description de la question principale ou des informations y afférentes, ainsi que les responsabilités des différentes parties impliquées. Elle est en général brève et peu détaillée. Le cas échéant, des informations pertinentes plus précises peuvent être consignées dans des annexes.

iv) Étendue et approche de l'audit

L'*étendue* et les objectifs de l'audit sont détaillés dans cette partie du rapport spécial consécutif à un audit de conformité.

v) Observations

La section relative aux *observations* et aux *constatations* constitue en quelque sorte le corps du rapport spécial consécutif à un audit de conformité. Elle décrit les travaux d'audit effectués et les constatations correspondantes. Elle est structurée de manière logique et s'articule en principe sur les critères définis, de telle sorte que le lecteur puisse suivre plus facilement la logique d'une argumentation donnée. Au moment de présenter les observations et les constatations d'audit, les quatre éléments ci-après doivent être présents afin que les utilisateurs comprennent facilement les travaux d'audit réalisés, ainsi que l'importance et les conséquences des constatations d'audit:

- a) les *normes (critères)* – la référence ou la mesure servant de base à la comparaison ou à l'évaluation de la performance;
- b) les *faits (conditions)* – la situation observée;
- c) l'*analyse (cause)* – la source et les raisons qui ont conduit aux conditions observées;
- d) l'*incidence (effet)* – l'incidence et les conséquences des conditions observées (la signification des constatations, leur poids sur le budget, etc.).

Lorsque d'importantes quantités de données sont ajoutées pour étayer les constatations d'audit, il vaut mieux les consigner dans des annexes.

vi) Conclusions et recommandations

Le premier objectif de la section consacrée aux *conclusions et aux recommandations* est double. Elle vise en effet à :

- a) apporter des réponses claires (conclusions) aux questions d'audit (critères définis);
- b) fournir, le cas échéant, des recommandations à la fois constructives et pratiques en vue d'améliorations.

Les recommandations sont les plus efficaces lorsqu'elles adoptent un ton positif, sont axées sur les résultats, et précisent clairement ce qu'il convient de faire. Il importe de tenir compte des coûts au moment de déterminer la faisabilité des recommandations. Si les recommandations constructives et pratiques peuvent aider à promouvoir une bonne gestion, l'auditeur doit se garder de formuler des recommandations à ce point détaillées qu'il se substitue à la direction et compromet ainsi sa propre objectivité.

vii) Réponses de l'entité auditée

Le principe de la procédure contradictoire – acceptation des faits et intégration des réponses – doit s'appliquer aux rapports spéciaux consécutifs à un audit de conformité. Les réponses apportées par l'entité auditée aux questions soulevées peuvent être incorporées dans le rapport, que ce soit *in extenso* ou de manière synthétique. Elles figurent dans une section distincte du rapport.

viii) Annexes

Le cas échéant, il est possible d'avoir recours à des annexes pour fournir aux utilisateurs des informations détaillées ou supplémentaires relatives à l'audit. Ces dernières peuvent prendre la forme d'un texte ou d'un tableau, voire d'un graphique (diagramme, schéma, image, etc.). Ces informations ont pour vocation d'aider les utilisateurs dans leur compréhension des constatations d'audit ainsi que de leurs causes et de leurs effets.

ANNEXE I – ÉVALUATION DU FONCTIONNEMENT DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE ET DE SURVEILLANCE

Définition des systèmes de contrôle et de surveillance

Approche d'audit

Évaluation de l'environnement des systèmes de contrôle et de surveillance

Tests des contrôles

Aspects généraux

Gestion centralisée et décentralisée

Gestion partagée

Principaux objectifs de contrôle

Évaluation de l'importance relative des faiblesses détectées

Cadre proposé

Détection d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance

Évaluation de l'ampleur d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance

Définition des systèmes de contrôle et de surveillance

1. Selon l'article 317 du TFUE, la Commission est responsable de l'exécution du budget de l'Union en coopération avec les États membres et doit:

- a) prévoir (planifier);
- b) organiser l'exécution;
- c) surveiller l'exécution;
- d) rendre compte.

2. Il est admis qu'un système comprend toutes les procédures détaillées d'instruction, de mobilisation et de contrôle s'appliquant à un ensemble homogène d'opérations jusqu'au bénéficiaire final. Dans ce contexte, la multiplication des environnements (mesures, organisations, pays et régions) rend pléthorique le nombre de systèmes par lesquels transitent les dépenses de l'Union pour certains domaines⁶⁷. Ses ressources étant limitées, la Cour ne peut évaluer chaque année qu'un nombre très restreint de systèmes de gestion, sans pouvoir aboutir à des conclusions d'ensemble.

3. Par contre, le nombre de procédures prévues par la réglementation de l'Union ou de décisions prises par des organismes pour garantir le bon fonctionnement des systèmes de gestion (systèmes de contrôle et de

⁶⁷ FEOGA-Garantie et Fonds structurels notamment.

surveillance) est beaucoup plus limité et leur évaluation peut déboucher sur des conclusions d'ensemble. Un tel examen devrait en principe permettre à la Cour de suivre, d'année en année, l'évolution de la situation dans chaque domaine.

4. Les systèmes de contrôle et de surveillance visent à obtenir une assurance raisonnable quant à la légalité et à la régularité des recettes et des dépenses. Ils attestent le bon fonctionnement des procédures et permettent à la Commission d'obtenir l'information qui lui est nécessaire pour s'assurer que les objectifs sont atteints conformément aux dispositions légales, réglementaires et/ou contractuelles.

5. Les systèmes de contrôle et de surveillance se situent aux divers niveaux de la gestion. Certains ne varient pas en fonction du type de gestion – directe ou indirecte – de la Commission. D'autres sont non seulement spécifiques au type de gestion, mais aussi aux domaines ou aux mesures considéré(e)s.

Approche d'audit

6. L'évaluation des systèmes de contrôle et de surveillance relatifs aux différentes rubriques des perspectives financières constitue une composante clé de l'audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes. L'examen des systèmes de contrôle et de surveillance a pour objectif d'en apprécier la capacité à :

- a) fournir à la Commission les informations qui lui sont nécessaires pour s'assurer que les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles ont été respectées et, le cas échéant, prendre des mesures correctrices;
- b) donner une assurance raisonnable concernant la légalité/régularité des opérations sous-jacentes.

7. L'audit consiste en des évaluations des systèmes de contrôle et de surveillance et comprend à cet effet des tests des contrôles. Des vérifications de détail peuvent à cet égard être utilisées afin d'apprécier l'efficacité des systèmes de contrôle et de surveillance. Les vérifications de détail doivent fournir des résultats analytiques permettant à la Cour, en conjugaison avec l'évaluation des systèmes de contrôle et de surveillance, de comprendre les causes des erreurs de légalité/régularité des opérations sous-jacentes et de limiter ces erreurs. En résumé, il s'agit d'apprécier les conséquences des faiblesses des systèmes de contrôle et de surveillance et de contribuer à leur amélioration.

8. Lorsque les systèmes de contrôle et de surveillance sont jugés sains, l'auditeur s'attend à trouver peu d'erreurs sinon aucune et, si cela s'avère être le cas à l'issue des vérifications de détail, il formulera une conclusion d'audit non modifiée. Dans la négative, il s'attend à rencontrer un plus grand nombre d'erreurs et, si c'est le cas effectivement, sa conclusion d'audit sera assortie d'(un)e réserve(s) ou défavorable. Dans ce dernier cas, l'auditeur est en mesure d'expliquer quelle est la nature du problème parce que l'analyse des systèmes de contrôle et de surveillance aura révélé les faiblesses et que les vérifications de détail auront confirmé l'existence de celles-ci et apporté éventuellement des informations complémentaires. Les autres cas de figure sont traités dans le corps du document.

Évaluation de l'environnement des systèmes de contrôle et de surveillance

9. La Commission et les autres parties prenantes des systèmes de contrôle et de surveillance doivent mettre en place des services de gestion, de suivi et d'audit appropriés pourvus d'un personnel suffisant et qualifié. Ces services doivent se doter de mécanismes permettant d'assurer que les méthodes et procédures appliquées respectent les normes généralement admises (définition claire de la mission et des tâches,

déontologie et intégrité, fonctions sensibles, délégation, enregistrement du courrier et système d'archivage, documentation relative aux procédures, séparation des tâches, relevé des exceptions, continuité des opérations, information ad hoc en matière de gestion, programme de travail, évaluation et gestion du risque, etc.⁶⁸). Un système d'alerte doit être mis en place pour signaler les insuffisances existantes et y porter remède.

10. Dans le cadre de l'évaluation des systèmes de contrôle et de surveillance, les unités/chambres d'audit doivent d'abord recenser les services de la Commission et les tiers chargés des tâches de surveillance en rapport avec la légalité et la régularité des recettes et des dépenses. Elles doivent ensuite évaluer si l'environnement de contrôle de ces services répond aux principes présentés ci-dessus.

Tests des contrôles

Aspects généraux

11. Pour chaque domaine, il y a lieu d'établir un programme de tests des contrôles destiné à évaluer le fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance. Il convient ensuite, en fonction du degré de décentralisation de la gestion, de préciser l'étendue et la localisation géographique des tests des contrôles de façon à obtenir une couverture suffisante. Les échantillons utilisés pour les vérifications de détail peuvent éventuellement servir de base pour les tests des contrôles et être différenciés suivant les niveaux de la gestion.

12. Dans le cadre de l'élaboration des programmes de tests des contrôles, les unités/chambres d'audit doivent mettre à profit les travaux de la Commission prescrits par les standards de contrôle interne n° 6 «Processus de gestion des risques» et n° 9 «Supervision par le management».

13. Selon le standard de contrôle interne n° 6, chaque direction générale ou service de la Commission analyse, au moins une fois par an, les risques liés à ses activités principales. En fonction des résultats obtenus, les services élaborent des plans d'action permettant de maîtriser les risques et affectent du personnel à la mise en œuvre de ces plans. Le programme de travail annuel des structures d'audit interne doit également se fonder sur l'évaluation du risque. C'est dans les zones où les risques sont élevés que les systèmes de contrôle et de surveillance doivent faire l'objet d'un examen approfondi.

14. Le standard de contrôle interne n° 9 exige que les directions générales et services de la Commission examinent annuellement les recommandations émises dans les rapports d'audit du service d'audit interne de la Commission, de leurs propres structures d'audit interne et de la Cour, ainsi que les mesures prises en réponse à ces rapports. Ils définissent ensuite des plans d'action visant à remédier aux insuffisances et suivent la mise en œuvre de ces plans. La Cour apprécie le bien-fondé et l'exécution de ces plans dans le cadre de son audit sur le fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance.

Gestion centralisée et décentralisée

15. Dans les domaines en gestion centralisée et décentralisée, l'examen du cadre réglementaire et contractuel conduit au recensement des procédures et mécanismes assurant la légalité et la régularité des recettes ou des dépenses. Dès qu'il a obtenu ces informations, l'auditeur:

⁶⁸ Voir les standards de contrôle interne de la Commission.

- a) examine comment les contrôles ont été conduits, notamment jusqu'aux bénéficiaires finals;
- b) en évalue l'ampleur;
- c) en analyse les résultats;
- d) apprécie le degré d'assurance que la Cour peut en retirer pour le domaine dans son ensemble.

16. Ainsi, les éléments suivants doivent être retenus dans les plans d'enquête sectoriels:

- a) les programmes, les procédures et les travaux de contrôle réels des services de la Commission⁶⁹ dans le domaine des dépenses administratives (gestion centralisée directe);
- b) les programmes, les procédures et les travaux de contrôle réels des services de la Commission, des agences intermédiaires et de tout autre tiers intervenant dans le cadre des systèmes de contrôle et de surveillance du domaine des politiques internes et de la recherche (gestion centralisée indirecte);
- c) les programmes, les procédures et les travaux de contrôle réels au siège et dans les délégations de la Commission ainsi que de tous les autres intervenants dans le cadre des systèmes de contrôle et de surveillance pour le domaine des actions extérieures (gestion décentralisée).

Gestion partagée

17. Les domaines en gestion partagée sont ceux où les dépenses sont en partie administrées par les autorités nationales du pays bénéficiaire (État membre ou pays tiers). Les domaines de l'agriculture et des Fonds structurels ainsi que la partie principale des ressources propres correspondent à cette définition. Certaines aides extérieures peuvent y être assimilées du fait de leur exécution décentralisée.

18. Pour chaque ensemble cohérent, il convient de définir, à partir de la connaissance que les unités/chambres d'audit possèdent de leur domaine, quels sont les dispositifs de surveillance prévus par la réglementation. Ces dispositifs peuvent avoir été mis en place à l'échelle de l'Union⁷⁰ par la Commission, mais aussi à l'échelle nationale, régionale ou locale (par exemple au niveau du programme opérationnel en ce qui concerne les Fonds structurels, à celui des organismes payeurs pour l'agriculture, au niveau national pour les ressources propres, etc.). Sur cette base, il convient, pour chaque domaine, de définir un périmètre de contrôle permettant de tirer des conclusions d'audit globales. C'est-à-dire que ne sera exclu aucun élément dont l'omission, à elle seule, serait susceptible d'affecter l'image d'ensemble. Ce sont les domaines en gestion partagée qui demandent le plus de discernement. Après que les informations ont été collectées, il s'agit de réaliser les mêmes travaux que ceux décrits au point 15.

Principaux objectifs de contrôle

19. Étant donné la dimension et la complexité des opérations financées par le budget de l'Union, la Commission doit pouvoir s'appuyer sur une stratégie globale concernant le fonctionnement permanent des systèmes de contrôle et de surveillance couvrant toutes les opérations d'un type donné (recettes et dépenses de l'UE), et ceci à tous les niveaux de gestion concernés.

⁶⁹ Le cas échéant, des services des autres institutions.

⁷⁰ Il s'agit de systèmes prévus par la réglementation et qui ne se superposent pas directement aux éléments introduits par la réforme de la Commission.

20. Pour garantir une couverture suffisante et une approche cohérente de l'analyse de la part des différentes unités d'audit/chambres de la Cour, la démarche d'audit à suivre a pour but d'examiner la façon dont les systèmes de contrôle et de surveillance retenus dans les plans d'enquête assurent le respect des cinq principaux objectifs de contrôle dans l'exécution des politiques de l'Union (voir le tableau ci-après).

Principaux objectifs de contrôle

Objectifs clés	Éléments à couvrir par les systèmes de contrôle et de surveillance	Terminologie de l'IFAC ⁽¹⁾
Réalité et mesure (détermination des quantités physiques) des opérations sous-jacentes	Vérifier que les systèmes mis en place garantissent que les opérations sous-jacentes existent bien telles que décrites – en temps et en substance – et que les quantités physiques déterminées (telles que les superficies, le nombre de personnes en formation, etc.) sont exactes.	Réalité des opérations/Exactitude
Éligibilité des opérations sous-jacentes	Vérifier que les systèmes mis en place garantissent que les opérations sous-jacentes satisfont aux différents critères de l'UE en matière d'éligibilité.	Légalité et régularité ⁽²⁾
Conformité avec les autres exigences réglementaires	Vérifier que les systèmes mis en place garantissent que les autres critères (c'est-à-dire autres que ceux d'éligibilité) sont remplis. Ces derniers exigent notamment la conformité avec les procédures d'appel d'offres, l'établissement de rapports, le recensement séparé des opérations réalisées à l'intérieur de l'UE, etc.	Légalité et régularité ⁽²⁾
Exactitude des calculs	Vérifier que les systèmes mis en place garantissent que tous les calculs sont effectués avec toute la précision arithmétique et la rigueur requises et utilisent des bases et des facteurs corrects, etc.	Exactitude
Intégralité et exactitude des comptes	Vérifier que les systèmes mis en place garantissent que toutes les opérations sont comptabilisées, qu'elles ne le sont qu'une seule fois et qu'elles sont imputées à la période comptable adéquate, à leur valeur exacte.	Intégralité/Exactitude/ Annualité

⁽¹⁾ Se réfère aux catégories de l'IFAC correspondant aux informations contenues dans les états financiers.

⁽²⁾ L'aspect légalité et régularité n'est pas explicitement prévu par la norme ISA 500, mais il est mentionné dans la norme ISA 250 «Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers» ainsi qu'au point 42 de la norme ISA 315 «Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement».

21. Il y a lieu d'examiner le respect des principaux objectifs de contrôle sous les trois aspects suivants:
- a) conception des règlements et notamment des dispositions relatives aux systèmes de contrôle et de surveillance;
 - b) transposition de ces règles et dispositions au niveau de la Commission, des États membres, des pays tiers ou d'autres intervenants;
 - c) fonctionnement continu et efficient des systèmes de contrôle et de surveillance.

22. Les auditeurs doivent donc évaluer, notamment au moyen de tests des contrôles, si la conception et la transposition (au moins tous les trois ans, sauf en cas de changement de système) des systèmes de contrôle et de surveillance ainsi que leur fonctionnement (chaque année) permettent de mettre en évidence les risques d'erreurs susceptibles de se produire pour chaque objectif clé de contrôle (risque inhérent) et de déterminer s'il existe des procédures de contrôle permettant d'éviter ou de détecter, puis de corriger sans délai, ces types d'erreurs (risque de non-contrôle). Les auditeurs doivent ensuite réaliser des tests sur la base d'échantillons représentatifs afin d'apprécier la légalité et la régularité des opérations.

23. Eu égard aux contraintes pratiques imposées par les contrôles sur place, les tests des contrôles et les vérifications de détail pourront être réalisés simultanément sur la base des mêmes échantillons tout en suivant leurs objectifs respectifs. En contrepartie, tous les systèmes de contrôle et de surveillance concernés par une opération devront être audités. Une telle méthodologie assure également une certaine représentativité des résultats d'audit.

24. En résumé, il s'agit donc d'analyser à chaque niveau examiné comment la Commission assume sa responsabilité de garante de la bonne exécution du budget. Il faut donc apporter une réponse à la question de savoir si la Commission a réellement la maîtrise du contrôle de la légalité et de la régularité des opérations financées par le budget de l'Union.

Évaluation de l'importance relative des faiblesses détectées

Cadre proposé

25. Le FECED («*A Framework for Evaluating Control Exceptions and Deficiencies*») (Cadre pour l'évaluation des anomalies et des déficiences affectant les contrôles)) propose un cadre pour l'évaluation de l'importance relative des anomalies et des déficiences relevées sur la base de l'évaluation du contrôle interne d'une société à l'égard de l'information financière. Dans les points suivants, ces lignes directrices sont adaptées à l'environnement de l'UE. Ce cadre pourrait être utile pour évaluer l'importance relative des faiblesses des systèmes de contrôle et de surveillance. En outre, cet instrument pourrait être utilisé pour déterminer la qualité des systèmes de contrôle et de surveillance lors de la mise en œuvre du modèle d'assurance proposé, ainsi que lors de l'examen de la validité des rapports d'activité annuels et des déclarations des directeurs généraux.

26. En raison de la diversité des types de contrôle, des caractéristiques de la population et des implications des anomalies des tests, le groupe d'experts chargé du FECED n'a pas élaboré un modèle purement quantitatif. Au contraire, le cadre prend en considération des facteurs quantitatifs et qualitatifs qui correspondent aux critères proposés par l'équipe de projet DAS:

- a) les aspects quantitatifs sont essentiellement les mêmes que dans le cas d'un audit financier et portent sur la question de savoir si les erreurs qui n'ont pas été soit prévenues, soit détectées et corrigées par les systèmes de contrôle et de surveillance ont ou pourraient avoir, isolément ou collectivement, une incidence quantitativement significative ou importante sur les domaines des perspectives financières ou sur le budget de l'UE dans son ensemble;
- b) les aspects qualitatifs concernent l'évaluation de l'importance relative compte tenu de la gravité des faiblesses affectant les systèmes de contrôle et de surveillance, ainsi que d'autres facteurs liés aux besoins perçus de personnes raisonnables intéressées.

27. L'évaluation de l'importance relative des faiblesses des systèmes de contrôle et de surveillance est un processus itératif. Bien que les lignes directrices et les arbres de décision 7 et 8 décrivent le processus d'évaluation comme une progression linéaire, il peut s'avérer opportun à tout moment de revenir à une étape antérieure et de réexaminer celle-ci à la lumière de nouvelles informations. À cet égard, le groupe d'experts souligne que: «Le cadre constitue un mécanisme de réflexion qui exige une part importante de jugement. Il vise à aider des personnes compétentes et expérimentées à évaluer des déficiences de manière cohérente. À elle seule, la simple application mécanique de ce cadre ne va pas nécessairement conduire à une conclusion appropriée. Dans la mesure où il leur est nécessaire d'appliquer un jugement, d'examiner et de pondérer des facteurs quantitatifs et qualitatifs, différentes personnes évaluant des situations similaires peuvent aboutir à des conclusions différentes.»⁷¹

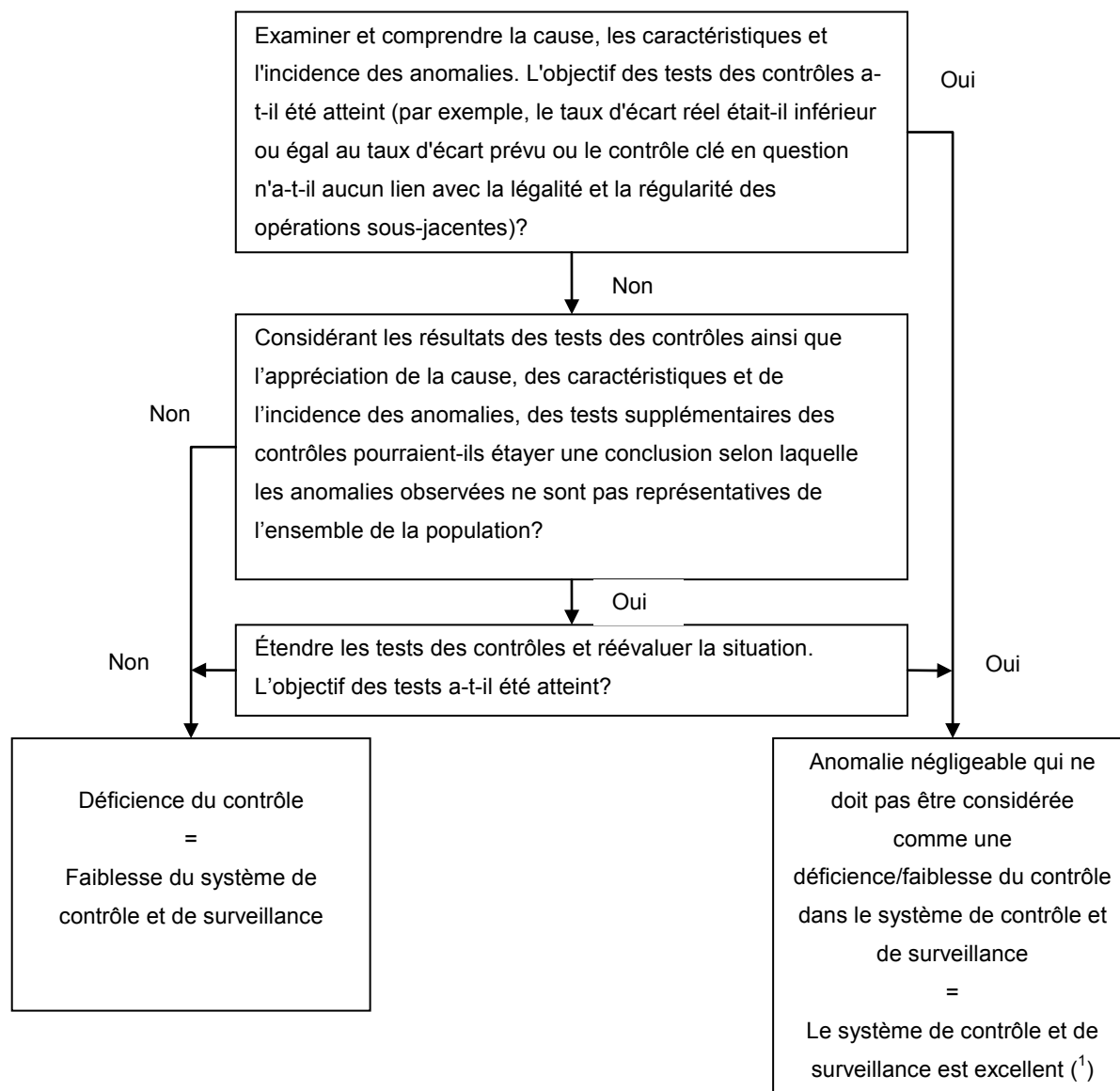
Détection d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance

28. Le bon fonctionnement d'un système de contrôle et de surveillance n'est testé que si, en conclusion générale, l'efficacité du système sur le plan conceptuel n'est pas qualifiée de «faible». Ces tests portent généralement sur des processus de premier plan et des catégories importantes d'opérations. Les tests des contrôles visent à obtenir une assurance suffisante que les contrôles fonctionnent effectivement. L'ampleur d'une faiblesse de système (déficience non significative, déficience significative ou faiblesse importante correspondant à des systèmes de contrôle et de surveillance respectivement excellents, bons ou faibles) est évaluée sur la base de recettes ou de dépenses connues et/ou potentielles, dont l'illégalité ou l'irrégularité résulteraient de la déficience en question.

29. L'arbre de décision 7 illustre le processus conduisant à la détection d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance. Il importe que l'auditeur examine et comprenne la cause, les caractéristiques et l'incidence des anomalies. Si le taux d'écart réel est inférieur ou égal au taux d'écart prévu ou si le dysfonctionnement ne concerne pas un contrôle clé lié à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes, la déficience du contrôle est sans conséquence et le système de contrôle et de surveillance doit être considéré comme «excellent».

⁷¹ FECED, page 1.

Arbre de décision 7 – Évaluation des anomalies constatées concernant l'efficacité du fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance



(1) Ce résultat préliminaire doit être corroboré par les résultats des vérifications de détail.

30. Si l'objectif du test n'est pas atteint, il convient de se demander si des tests supplémentaires pourraient étayer une conclusion selon laquelle le taux d'écart n'est pas représentatif de l'ensemble de la population. Si l'auditeur estime que l'anomalie observée et le taux d'écart non négligeable qui en résulte ne sont pas représentatifs de la population, le test peut être étendu et réévalué. Dans la négative, les anomalies sont considérées comme une déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance et leur ampleur est évaluée.

Évaluation de l'ampleur d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance

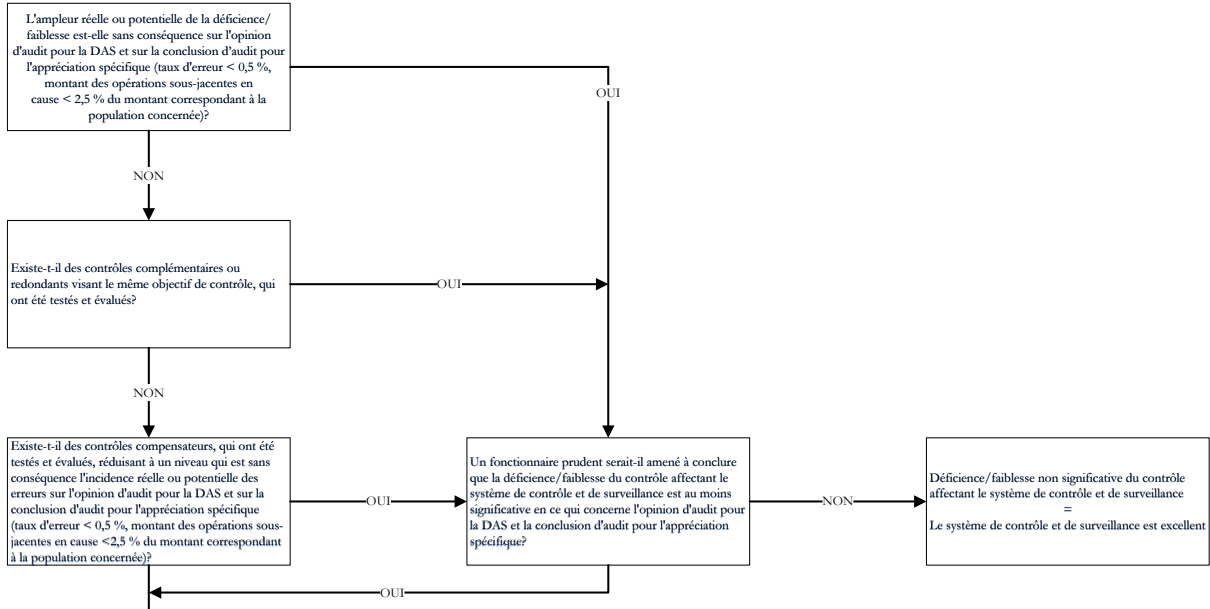
31. L'arbre de décision 8 montre de quelle manière il convient d'évaluer l'ampleur d'une déficience/faiblesse du contrôle affectant un système de contrôle et de surveillance (sans conséquence, non sans conséquence, significative ou importante). L'évaluation est fondée sur l'incidence réelle ou potentielle à la fois sur l'opinion d'audit dans le contexte de la DAS et sur la conclusion d'audit pour les appréciations spécifiques.

Arbre de décision 8 - Évaluation de l'importance relative des déficiences/faiblesses du contrôle affectant les systèmes de contrôle et de surveillance

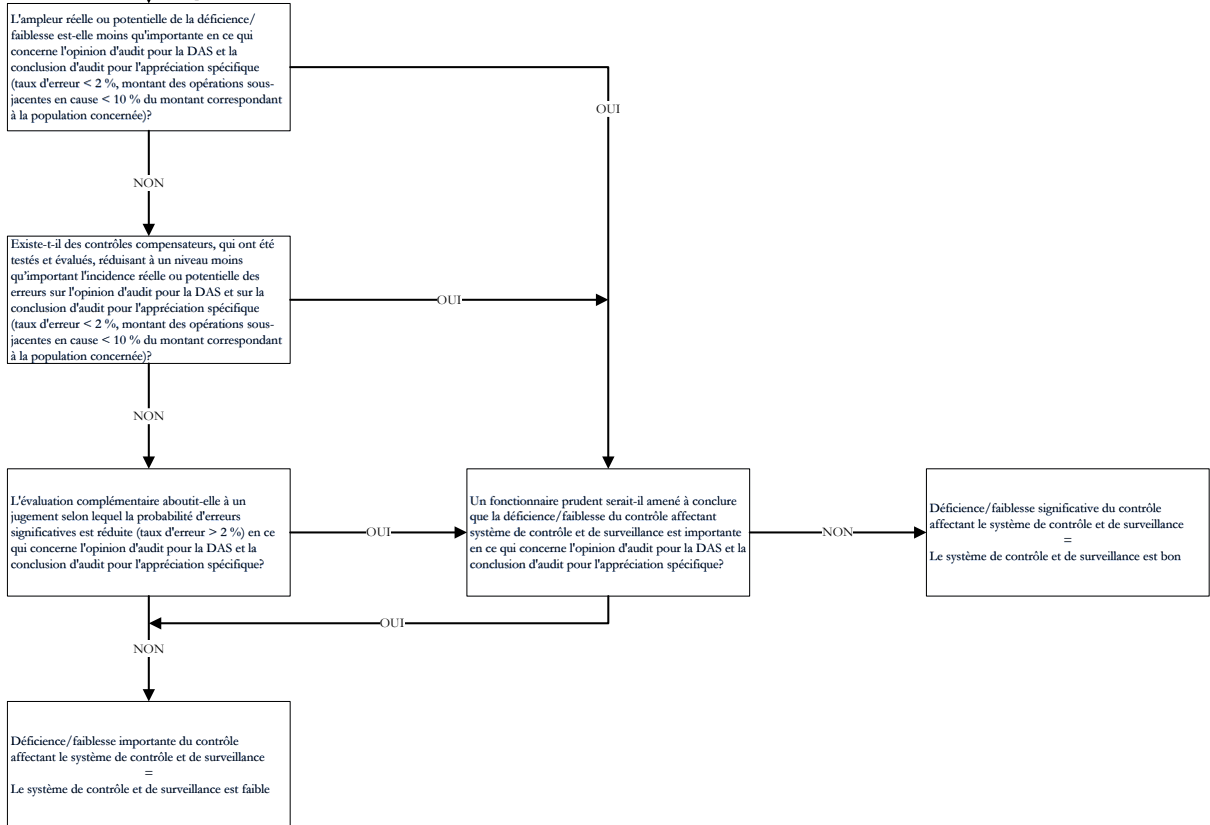
Le présent arbre de décision peut être utilisé pour analyser l'incidence des résultats de l'audit obtenus à partir des sources suivantes:

- l'évaluation de l'efficacité de la conception des systèmes de contrôle et de surveillance;
- l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement des systèmes de contrôle et de surveillance (voir arbre de décision 7);
- les vérifications de détail relatives aux opérations sous-jacentes;
- l'analyse du montant total des opérations sous-jacentes concernées par les déficiences/faiblesses du contrôle affectant les systèmes de contrôle et de surveillance

Étape 1: Déterminer si le système de contrôle et de surveillance est affecté par une déficience/faiblesse significative du contrôle



Étape 2: Déterminer si le système de contrôle et de surveillance est affecté par une déficience/faiblesse importante du contrôle



32. Lorsque l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs est sans conséquence (c'est-à-dire si le taux d'erreur est inférieur à 0,5 % ou si le montant total des opérations en cause est inférieur à 2,5 % du budget en question), la faiblesse du système est considérée comme une déficience du contrôle non significative. En l'occurrence, le système de contrôle et de surveillance doit être considéré comme «excellent».

33. Lorsque des contrôles permettent d'atténuer effectivement la faiblesse du système, celle-ci sera également classée comme une simple déficience non significative. Ces contrôles comprennent notamment les contrôles complémentaires ou redondants, qui permettent d'atteindre le même objectif de contrôle, ainsi que les contrôles compensateurs, qui opèrent à un tel niveau de précision que des erreurs non sans conséquence seraient soit prévenues, soit détectées et corrigées.

34. Une faiblesse du système dont l'incidence n'est pas atténuée, qui conduit au non-respect d'un objectif de contrôle et qui concerne des opérations illégales ou irrégulières d'un montant réel ou potentiel significatif (taux d'erreur supérieur à 0,5 % ou montant d'opérations sous-jacentes supérieur à 2,5 % du budget en question) implique qu'une erreur non sans conséquence est tout à fait possible, ce qui correspond au minimum à une déficience significative.

35. Il convient alors de déterminer de la manière suivante s'il existe une faiblesse importante: si l'erreur réelle ou potentielle qui en résulte ne dépasse pas le seuil de signification (taux d'erreur inférieur à 2 % ou montant des opérations sous-jacentes en question inférieur à 10 % du budget en cause), la faiblesse des systèmes est classée seulement comme une déficience significative du contrôle. Le système de contrôle et de surveillance est alors jugé «bon». Des contrôles compensateurs opérant à un tel niveau de précision qu'ils conduiraient soit à la prévention, soit à la détection et à la correction d'erreurs significatives peuvent justifier que la déficience du contrôle ne soit pas considérée comme une faiblesse importante.

36. Dans le cadre d'une évaluation complémentaire, il convient de déterminer si la probabilité d'erreurs significatives (taux d'erreur supérieur à 2 %) est négligeable. Cette analyse comprend les éléments suivants, sans toutefois se limiter à ceux-ci:

- a) la gravité de la déficience du contrôle détectée;
- b) la cause et la fréquence des anomalies connues ou détectées affectant l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
- c) les interactions ou les liens avec d'autres contrôles;
- d) la mise en évidence d'un risque accru par les résultats des vérifications de détail dans le cadre de l'exercice DAS en cours;

- e) la mise en évidence d'un risque accru par des erreurs détectées lors de vérifications de détail antérieures;
- f) la nature des opérations sous-jacentes concernées et leur prédisposition à être affectées par des problèmes concernant la légalité et la régularité;
- g) la complexité des règles applicables en matière d'éligibilité.

37. L'expérience acquise depuis la première DAS montre qu'il est normalement très rare que cette évaluation complémentaire puisse aboutir à un jugement selon lequel la déficience du contrôle n'est pas importante parce que la probabilité d'un taux d'erreur plus que significatif est réduite. En général, la faiblesse sera considérée comme importante et le système de contrôle et de surveillance, classé comme «faible».

38. Lorsqu'il évalue l'ampleur d'une déficience du contrôle, l'auditeur doit également déterminer le niveau de détail et le degré d'assurance permettant à des fonctionnaires prudents dans la conduite de leurs propres affaires (par exemple des directeurs généraux dans le cadre de l'établissement de leurs rapports d'activité annuels et de leurs déclarations) de conclure qu'ils ont une assurance raisonnable que les systèmes de contrôle et de surveillance garantissent la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. Si l'auditeur établit que la déficience empêcherait des fonctionnaires prudents dans la conduite de leurs propres affaires de conclure qu'ils ont une assurance raisonnable, il doit considérer que la déficience du contrôle est significative ou importante. Sur la base du résultat de l'analyse qui s'ensuit, le système de contrôle et de surveillance doit alors être considéré comme «bon» ou «faible».

39. L'auditeur doit également évaluer la déficience du contrôle afin de déterminer si, individuellement ou en combinaison avec d'autres déficiences, il s'agit d'une faiblesse importante. L'agrégation des données relatives aux déficiences de l'activité de contrôle est indispensable dans la mesure où l'existence de multiples faiblesses affectant les systèmes de contrôle et de surveillance accroît la probabilité d'erreurs.

40. Le tableau 7 ci-après présente une vue d'ensemble des différentes manières de qualifier la qualité des systèmes de contrôle et de surveillance. Il indique également les cas de figure qui peuvent être considérés comme équivalents.

Tableau 7– Évaluation globale des systèmes de contrôle et de surveillance

Évaluation globale de l'efficacité sur le plan conceptuel		Évaluation globale de l'efficacité du fonctionnement (après réalisation des tests des contrôles)		Évaluation des anomalies détectées lors des tests de l'efficacité du fonctionnement	
Excellente	Les systèmes de contrôle et de surveillance ont été conçus de telle sorte que les déficiences opérationnelles sont très certainement prévenues ou détectées.	Excellente	Les systèmes de contrôle et de surveillance ont été conçus et fonctionnent de telle sorte que les déficiences opérationnelles sont très certainement prévenues ou détectées.	Aucune déficience/ faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'objectif des tests des contrôles a été atteint (c'est-à-dire que le taux d'écart réel était inférieur ou égal au taux prévu).
				Déficience/ faiblesse non significative du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'ampleur réelle ou potentielle de la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est sans conséquence ou les contrôles complémentaires/redondants permettent d'atteindre le même objectif de contrôle ou les contrôles compensateurs rendent sans conséquence l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs.
		Bonne	La conception des systèmes de contrôle et de surveillance a été jugée «excellente» et ils fonctionnent de telle sorte que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les déficiences opérationnelles soient prévenues ou détectées.	Déficience/ faiblesse significative du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'ampleur réelle ou potentielle de la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance n'est pas sans conséquence, mais sans être importante ou les contrôles compensateurs réduisent l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs à un niveau qui n'est pas sans conséquence, sans être important ou les erreurs importantes sont très improbables ou un fonctionnaire prudent est amené à conclure que la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est significative sans être importante.
		Faible	Le risque de non-contrôle est trop élevé pour que l'auditeur puisse se fier aux systèmes de contrôle et de surveillance.	Déficience/ faiblesse importante du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'ampleur réelle ou potentielle de la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est importante et les contrôles compensateurs ne réduisent pas l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs à un niveau moins qu'important et les erreurs importantes ne sont pas improbables ou un fonctionnaire prudent est amené à conclure que la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est importante.
Bonne	Les systèmes de contrôle et de surveillance ont été conçus de telle sorte que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les déficiences opérationnelles soient prévenues ou détectées.	Bonne	La conception des systèmes de contrôle et de surveillance a été jugée «bonne» et ils fonctionnent de telle sorte que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les déficiences opérationnelles soient prévenues ou détectées.	Déficience/ faiblesse significative du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'ampleur réelle ou potentielle de la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance n'est pas sans conséquence, mais sans être importante ou les contrôles compensateurs réduisent l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs à un niveau qui n'est pas sans conséquence, sans être important ou les erreurs importantes sont très improbables ou un fonctionnaire prudent est amené à conclure que la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est significative sans être importante.
		Faible	Le risque de non-contrôle est trop élevé pour que l'auditeur puisse se fier aux systèmes de contrôle et de surveillance.	Déficience/ faiblesse importante du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance	L'ampleur réelle ou potentielle de la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est importante et les contrôles compensateurs ne réduisent pas l'ampleur réelle ou potentielle des erreurs à un niveau moins qu'important et les erreurs importantes ne sont pas improbables ou un fonctionnaire prudent est amené à conclure que la déficience/faiblesse du contrôle affectant le système de contrôle et de surveillance est importante.
Faible	La conception des systèmes de contrôle et de surveillance n'est pas satisfaisante.	–	–	–	–
				Source: FECED.	

GLOSSAIRE ET ACRONYMES

GLOSSAIRE

<p>ACTIVITÉS (OU MESURES) DE CONTRÔLE (<i>CONTROL ACTIVITIES</i>)</p>	<p>Politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application. Elles sont une composante du contrôle interne. Les activités de contrôle spécifiques comprennent:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'autorisation; - la revue de la performance; - le traitement de l'information; - les contrôles physiques; - la séparation des fonctions. (Voir contrôle interne)
<p>ANOMALIE (<i>MISSTATEMENT</i>)</p>	<p>Anomalie dans les comptes qui peut résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.</p>
<p>APPROPRIÉES (INFORMATIONS PROBANTES) (<i>APPROPRIATE (AUDIT EVIDENCE)</i>)</p>	<p>Caractéristique des informations probantes lorsqu'elles sont à la fois pertinentes et fiables. (Voir informations probantes; informations probantes pertinentes; informations probantes fiables)</p>
<p>ASSERTION (<i>ASSERTIONS</i>)</p>	<p>Déclaration de la direction, explicite ou autre, sous-tendant les états financiers et les opérations. Les assertions correspondent aux objectifs d'audit spécifiques sur lesquels l'auditeur souhaite tirer des conclusions. Elles incluent:</p> <p>les assertions sur la fiabilité:</p> <ul style="list-style-type: none"> • des flux d'opérations et des événements survenus au cours de la période auditée en ce qui concerne les éléments suivants: la réalité des opérations, l'intégralité, l'exactitude, la séparation des exercices, la classification des rubriques, la légalité et la régularité (les crédits budgétaires sont disponibles); • des soldes de comptes en fin de période en ce qui concerne les éléments suivants: l'existence, les droits et obligations, l'intégralité, la valeur et l'affectation; • de la présentation et des informations données en ce qui concerne les éléments suivants: la réalité des opérations, les droits et obligations, l'intégralité, la classification des rubriques et la compréhension, l'exactitude et la valeur; <p>les assertions sur la légalité et la régularité en matière:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de conformité et d'éligibilité.

<p>AUDIT (<i>AUDIT</i>)</p>	<p>Un audit des états financiers a pour but de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur la question de savoir si ces états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel déterminé.</p>
<p>AUDIT INTERNE (<i>INTERNAL AUDIT</i>)</p>	<p>Un audit de conformité a pour but de permettre à l'auditeur de parvenir à une conclusion sur la question de savoir si les activités, les opérations financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable.</p>
<p>AUDIT SÉLECTIONNÉ (<i>SELECTED AUDIT</i>)</p>	<p>Service mis en place au sein de l'entité pour y exercer des activités d'évaluation. Contrairement au contrôle interne, l'audit interne est indépendant des procédures/activités auditées. Ses tâches incluent l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes de comptabilité et de contrôle interne.</p>
<p>CHAMP DE L'AUDIT (<i>AUDIT FIELD</i>)</p>	<p>Tâche d'audit intégrée dans le programme de travail annuel lors de son élaboration, choisie en fonction de son degré de priorité sur une liste de tâches d'audit potentielles établie par la chambre d'audit.</p>
<p>COMPTABILITÉ D'EXERCICE (<i>ACCRUALS-BASED ACCOUNTING</i>)</p>	<p>Méthode comptable dans laquelle les opérations et autres événements sont constatés quand ils se produisent (et non pas seulement quand une somme d'argent ou son équivalent est reçu(e) ou payé(e)). Par conséquent, les opérations et événements sont inscrits dans les registres comptables et constatés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon cette méthode sont l'actif, le passif, les actifs nets, les produits et les charges.</p>
<p>COMPTABILITÉ DE CAISSE (<i>CASH-BASED ACCOUNTING</i>)</p>	<p>Méthode comptable consistant à ne comptabiliser les recettes qu'au moment où il y a encaissement et les dépenses que lorsqu'il y a décaissement.</p>
<p>COMPTE (<i>ACCOUNTS</i>)</p>	<p>Terme ayant plusieurs sens. Il est tout d'abord utilisé pour désigner les différents livres dans lesquels l'organisation enregistre une catégorie d'opérations et/ou d'événements qui la concernent. Il désigne ensuite la documentation comptable dans son ensemble. Enfin, il est souvent utilisé comme synonyme de l'expression « états financiers », en particulier dans le contexte de l'UE.</p>
<p>CONFORMITÉ (<i>COMPLIANCE</i>)</p>	<p>Terme indiquant que les activités, les opérations financières et les informations sont conformes aux textes législatifs et réglementaires applicables.</p>
<p>CONTRÔLE ARITHMÉTIQUE (<i>COMPUTATION</i>)</p>	<p>Procédure d'audit qui consiste à refaire les calculs pour vérifier l'exactitude arithmétique de pièces comptables ou de documents originaux, ou à effectuer des calculs différents pour en contrôler l'exactitude. (Voir procédure d'audit)</p>
<p>CONTRÔLE COMPENSATEUR (<i>COMPENSATING CONTROL</i>)</p>	<p>Une procédure de contrôle qui, bien que n'ayant tout d'abord pas été considérée comme un contrôle clé, permet d'atteindre le même objectif que le contrôle clé évalué ou testé. L'auditeur peut chercher à déterminer, évaluer et tester un contrôle compensateur en lieu et place d'un contrôle clé qui ne fonctionne pas de manière efficace, cohérente et permanente. (Voir activités de contrôle)</p>

<p>CONTRÔLES D'APPLICATION DANS LES SYSTÈMES INFORMATISÉS <i>(APPLICATION CONTROLS IN INFORMATION TECHNOLOGY)</i></p>	<p>Procédures manuelles ou automatisées, préventives ou axées sur la détection, qui sont conçues pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ces contrôles concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ou les autres données financières.</p>
<p>CONTRÔLES DE SUBSTANCE <i>(SUBSTANTIVE PROCEDURES)</i></p>	<p>Procédures d'audit utilisées pour obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables. Elles incluent des tests de détail (aussi appelés «vérifications de détail») ainsi que des procédures analytiques de corroboration (aussi appelées «procédures analytiques de substance»).</p>
<p>CONTRÔLE INTERNE <i>(INTERNAL CONTROL)</i></p>	<p>Processus intégré (à savoir un ensemble d'actions qui touchent à toutes les activités d'une entité), mis en œuvre par la direction et par le personnel d'une entité et conçu pour parer aux risques et fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'entité, des objectifs généraux suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> - exécuter des opérations éthiques, économiques, efficaces et efficaces de façon ordonnée; - respecter des obligations de rendre compte; - se conformer aux textes législatifs et réglementaires en vigueur; - protéger des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages. <p>Le contrôle interne est constitué des composantes suivantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'environnement de contrôle; • le processus d'évaluation des risques par l'entité; • le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière, et la communication; • les activités de contrôle; • le suivi des contrôles.
<p>CRITÈRE <i>(CRITERIA)</i></p>	<p>Point de référence utilisé pour évaluer ou mesurer le sujet considéré. Des critères appropriés sont nécessaires pour effectuer une évaluation ou une mesure cohérente et raisonnable d'un sujet considéré dans le cadre du jugement professionnel.</p>
<p>DEGRÉ DE CONFIANCE <i>(CONFIDENCE LEVEL)</i></p>	<p>Appelé aussi degré d'assurance, il est le contraire du risque d'audit. Plus le degré de confiance recherché est élevé, plus la quantité de tests d'audit à effectuer est importante. La Cour a pour politique d'effectuer les audits financiers et les audits de conformité avec un degré de confiance de 95 %, ce qui signifie qu'elle accepte un risque d'audit de 5 %.</p>
<p>DEMANDE D'INFORMATIONS <i>(ENQUIRY)</i></p>	<p>Procédure d'audit consistant à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité auditée. (Voir procédure d'audit)</p>
<p>DEMANDE DE CONFIRMATION <i>(CONFIRMATION)</i></p>	<p>Genre particulier de demande d'informations, qui vise à obtenir une déclaration directe de la part d'un tiers pour confirmer une information ou une condition existante. (Voir procédure d'audit)</p>
<p>DOCUMENTS COMPTABLES <i>(ACCOUNTING RECORDS)</i></p>	<p>Documents qui englobent généralement les écritures de base, ainsi que les pièces justificatives, par exemple les factures, les contrats, les livres comptables, les écritures de journal, les rapprochements, etc.</p>

<p>ÉLIGIBILITÉ (<i>ELIGIBILITY</i>)</p>	<p>Les coûts déclarés sont éligibles lorsque toutes les conditions requises sont remplies, que les délais sont respectés, que les autorisations sont accordées de manière appropriée et que les procédures sont correctement appliquées.</p>
<p>ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE (<i>CONTROL ENVIRONMENT</i>)</p>	<p>Il inclut les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que le comportement et le degré de sensibilisation des personnes responsables de la gouvernance et de la direction, ainsi que les mesures prises par celles-ci en ce qui concerne le contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle est une composante du contrôle interne. (Voir contrôle interne)</p>
<p>ERREUR (<i>ERROR</i>)</p>	<p>concernant la fiabilité des comptes: anomalie involontaire dans les états financiers ou dans le rapport sur l'exécution budgétaire, y compris l'omission d'un montant ou d'une information.</p>
<p>ERREUR CONNUE (<i>ERROR - KNOWN</i>)</p>	<p>concernant la conformité: lorsqu'une opération, ou une partie d'opération, et/ou toute action liée à celle-ci n'a pas été effectuée conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.</p>
<p>ERREUR ESCOMPTÉE (<i>EXPECTED ERROR</i>)</p>	<p>Erreur qui n'a pas été détectée à partir de travaux directement liés à un échantillon représentatif, mais au cours de travaux supplémentaires (effectués par exemple dans le cadre de rapports spéciaux, etc.). Elle n'est pas extrapolée à l'ensemble de la population, mais est prise en considération sur la base des montants ou du nombre d'erreurs en cause exprimés en valeur absolue.</p>
<p>ERREUR GLOBALE (<i>TOTAL ERROR</i>)</p>	<p>Erreur que l'auditeur s'attend à trouver dans la population.</p>
<p>ERREUR OCCASIONNELLE OU ERREUR PONCTUELLE (<i>ERROR - ISOLATED OR NON-SYSTEMATIC</i>)</p>	<p>Il s'agit soit de l'écart constaté, soit de l'ensemble des anomalies ou des cas de non-conformité relevés.</p>
<p>ERREUR OU ÉCART ACCEPTABLE (<i>TOLERABLE ERROR OR DEVIATION</i>)</p>	<p>Erreur qui survient à partir d'un événement isolé qui ne se reproduit pas, sauf dans des circonstances définissables. Elle n'est donc pas représentative d'erreurs dans la population. Dans le contexte d'un échantillon, l'erreur occasionnelle ne doit pas être extrapolée à l'ensemble de la population.</p>
<p>ESPRIT CRITIQUE (<i>PROFESSIONAL SCEPTICISM</i>)</p>	<p>L'erreur maximale dans une population que l'auditeur est disposé à accepter, sans être amené à conclure que les résultats obtenus à partir de l'échantillon n'ont pas permis d'atteindre l'objectif de l'audit.</p>
<p>ESTIMATION COMPTABLE (<i>ACCOUNTING ESTIMATE</i>)</p>	<p>Attitude relevant d'un esprit interrogatif et conduisant à une évaluation critique des informations probantes.</p>
<p>ÉTENDUE DE L'AUDIT (<i>AUDIT SCOPE</i>)</p>	<p>Évaluation approximative de la valeur d'un élément en l'absence de moyen de mesure précis.</p>
	<p>Procédures d'audit que l'auditeur estime appropriées, en fonction des circonstances (type de rapport envisagé, objectifs spécifiques et contraintes, etc.) et sur la base des normes internationales d'audit, pour atteindre l'(les) objectif(s) de l'audit.</p>

<p>ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS AUX TRAVAUX D'AUDIT (<i>SUBSEQUENT EVENTS</i>)</p>	<p>Événements favorables ou défavorables qui se produisent durant la période comprise entre la fin de l'exécution des tests d'audit et la publication du rapport de l'auditeur. Les événements postérieurs aux travaux d'audit sont considérés comme importants s'il s'avère que l'auditeur, dans l'hypothèse où il en aurait eu connaissance au moment de l'élaboration du rapport, aurait estimé qu'ils auraient dû faire l'objet d'un ajustement ou d'une mention dans le rapport.</p>
<p>EXCEPTION (<i>ANOMALY</i>)</p>	<p>Anomalie ou cas de non-conformité qui n'est manifestement pas représentatif des anomalies ou des cas de non-conformité affectant la population.</p>
<p>EXISTENCE ET DROITS DE PROPRIÉTÉ (<i>EXISTENCE AND OWNERSHIP</i>)</p>	<p>L'objectif d'audit financier concernant l'existence et les droits de propriété consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'un élément d'actif ou de passif figurant au bilan existe à la date d'établissement de celui-ci et appartient à l'entité auditée. (Voir objectif d'audit)</p>
<p>EXTRAPOLER (<i>EXTRAPOLATE</i>)</p>	<p>Projeter, étendre ou élargir les résultats d'un échantillon à l'ensemble de la population afin d'être en mesure de tirer des conclusions au sujet de cette dernière. (Voir projeter)</p>
<p>FIABILITÉ DES COMPTES (<i>RELIABILITY OF THE ACCOUNTS</i>)</p>	<p>Dans le contexte de l'audit financier, les objectifs d'audit concernant la fiabilité des comptes sont les suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> - s'agissant du compte de recettes et de dépenses (crédits d'engagement et de paiement): l'intégralité, la réalité des opérations, la mesure, ainsi que la présentation et la publication des informations; - s'agissant du bilan: l'intégralité, l'existence et les droits de propriété, la valeur, ainsi que la présentation et la publication des informations. (Voir objectif d'audit)
<p>FIABLES (INFORMATIONS PROBANTES) (<i>RELIABLE (AUDIT EVIDENCE)</i>)</p>	<p>Les informations probantes doivent être impartiales. Leur caractère impartial dépend à la fois des sources de ces informations et de leur nature. (Voir informations probantes)</p>
<p>GOUVERNANCE (<i>GOVERNANCE</i>)</p>	<p>Terme qui décrit le rôle des personnes ayant la responsabilité de superviser, de contrôler et de définir les stratégies d'une entité. Ces personnes ont généralement pour mission de s'assurer que l'entité œuvre à la réalisation des objectifs fixés.</p>
<p>IMPORTANCE RELATIVE OU CARACTÈRE SIGNIFICATIF (<i>MATERIALITY</i>)</p>	<p>Elle exprime l'importance d'un élément ou d'un groupe d'éléments interdépendants. Un élément ou un groupe d'éléments apparentés est important (ou «significatif») si un écart qui l'affecte est susceptible d'influencer la décision prise par les <i>utilisateurs</i> de l'information en question. L'importance relative s'apprécie en fonction de la <i>valeur</i> de l'élément ou du groupe d'éléments, de sa <i>nature</i> ou du <i>contexte</i> dans lequel il apparaît.</p>
<p>IMPOSSIBILITÉ D'EXPRIMER UNE OPINION (<i>OPINION - DISCLAIMER</i>)</p>	<p>Lorsque l'incidence éventuelle de la limitation de l'étendue des travaux d'audit est tellement significative et généralisée que l'auditeur n'a pu obtenir suffisamment d'informations probantes et appropriées et qu'il n'est donc pas en mesure d'exprimer une opinion.</p>
<p>INCERTITUDE (<i>UNCERTAINTY</i>)</p>	<p>Question dont l'issue dépend d'actions futures ou d'événements qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peuvent avoir une incidence sur les comptes.</p>

<p>INFORMATION DONNÉE OU INFORMATION FOURNIE (DISCLOSURE)</p>	<p>Présentation de certaines informations (en général dans les états financiers et dans les notes annexes). Les obligations en la matière pour les divers organismes de l'UE sont variées. Très souvent, ces obligations sont inscrites dans les règlements financiers et dans leurs modalités d'exécution (ou dans d'autres dispositions équivalentes) applicables à ces organismes. Elles sont également définies par la 4^e Directive du Conseil et par les besoins des utilisateurs des états financiers.</p>
<p>INFORMATION FINANCIÈRE COMPARATIVE (COMPARATIVE FINANCIAL INFORMATION)</p>	<p>Montants correspondants et autres informations concernant la ou les période(s) précédente(s), présentés à des fins comparatives.</p>
<p>INFORMATION SECTORIELLE (SEGMENT INFORMATION)</p>	<p>Information fournie dans les comptes et relative à des composantes distinctes d'une entité.</p>
<p>INFORMATIONS PROBANTES OU ÉLÉMENTS PROBANTS (AUDIT EVIDENCE)</p>	<p>Ensemble des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à ses conclusions ou à son opinion. Les informations probantes doivent être <i>suffisantes</i> pour étayer les conclusions ou l'opinion. En outre, elles doivent être <i>appropriées</i>, c'est-à-dire <i>pertinentes</i> par rapport aux objectifs d'audit et <i>fiabes</i>. En général, les informations probantes sont de nature plus persuasive que concluante.</p>
<p>INFORMATIONS PROBANTES DE CORROBORATION OU ÉLÉMENTS PROBANTS DE CORROBORATION (CORROBORATIVE EVIDENCE)</p>	<p>Informations probantes provenant d'une source différente ou secondaire, permettant de confirmer les informations probantes déjà obtenues par ailleurs.</p>
<p>INSPECTION (INSPECTION)</p>	<p>Procédure d'audit consistant à examiner des enregistrements, des documents - de source interne ou externe - ou des biens corporels. (Voir procédure d'audit)</p>
<p>INTÉGRALITÉ OU EXHAUSTIVITÉ (COMPLETENESS)</p>	<p>L'objectif d'audit financier concernant l'intégralité consiste pour l'auditeur à s'assurer que toutes les opérations et, en ce qui concerne le bilan, tous les éléments d'actif et de passif (y compris les éléments hors-bilan) relatifs à la période ont été comptabilisés. (Voir objectif d'audit et assertion)</p>
<p>IRRÉGULARITÉ (IRREGULARITY)</p>	<p>Dans le contexte de l'UE: «toute violation d'une disposition du droit communautaire résultant d'un acte ou d'une omission d'un opérateur économique qui a ou aurait pour effet de porter préjudice au budget général des Communautés ou à des budgets gérés par celles-ci, soit par la diminution ou la suppression de recettes provenant des ressources propres perçues directement pour le compte des Communautés, soit par une dépense indue».</p> <p>(Règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil du 18 décembre 1995 (JO L 312 du 23.12.1995))</p>
<p>LÉGALITÉ ET RÉGULARITÉ (LEGALITY AND REGULARITY)</p>	<p>Objectif qui consiste pour l'auditeur à s'assurer que les opérations ont été effectuées conformément aux textes législatifs et réglementaires applicables en la matière et que les crédits budgétaires nécessaires sont disponibles. (Voir objectif d'audit)</p>
<p>LIMITATION DE L'ÉTENDUE (LIMITATION ON SCOPE)</p>	<p>Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des informations probantes suffisantes et appropriées pour pouvoir formuler une opinion, en raison de contraintes imposées par l'entité auditée ou dictées par les circonstances, ou encore s'il estime que les documents tenus par celle-ci ne sont pas suffisants.</p>

MESURE
(*MEASUREMENT*)

En matière de recettes et de dépenses, l'objectif d'audit financier concernant la mesure consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération a été correctement calculée et comptabilisée. (Voir [objectif d'audit](#))

MISSION D'ASSURANCE
(*ASSURANCE ENGAGEMENT*)

Mission dans laquelle la Cour formule une conclusion destinée à accroître le degré de confiance des utilisateurs visés, autres que la partie responsable, en ce qui concerne le résultat de la mesure d'un sujet considéré par rapport à des critères.

Une mission d'assurance raisonnable permet de réduire le risque de la mission d'assurance à un niveau suffisamment faible pour être acceptable (à savoir un niveau d'assurance élevé mais non absolu), sur la base duquel la Cour formule une conclusion sous une forme positive.

Une mission d'assurance modérée permet de réduire le risque de la mission d'assurance à un niveau acceptable, sur la base duquel la Cour formule une conclusion sous une forme négative.

OBJECTIF D'AUDIT
(*AUDIT OBJECTIVE*)

Les audits financiers sur la fiabilité et les audits de conformité relatifs à la légalité et à la régularité ont des objectifs d'audit qui reflètent les assertions définies précédemment (voir «[assertion](#)»). S'agissant des audits de conformité sélectionnés, les objectifs d'audit sont établis en fonction d'une tâche particulière. Par exemple, pour les *audits de systèmes*, l'objectif pourrait consister à évaluer si le système en cause permet de prévenir ou de détecter et de corriger les erreurs.

Pour chaque tâche d'audit, il faut définir, au cours de la planification, les objectifs d'audit qu'elle vise en particulier.

OBLIGATION DE RENDRE COMPTE
(*ACCOUNTABILITY*)

Obligation faite aux personnes ou aux entités, y compris aux 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 œuvre des programmes, et d'en rendre compte à ceux qui leur ont confié ces missions.

OBSERVATION
(*OBSERVATION*)

Procédure qui consiste à regarder une(des) personne(s) mettre en œuvre un processus ou exécuter une procédure. (Voir [procédure d'audit](#))

OPINION
(*OPINION*)

Opinion écrite et explicite sur la fiabilité des comptes ou sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes. Une opinion peut être sans réserve ou modifiée (il s'agira alors d'une opinion avec réserve ou défavorable, ou encore d'un cas où l'auditeur déclare qu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion).

OPINION AVEC RÉSERVE
(*OPINION - QUALIFIED*)

Opinion émise lorsqu'une opinion sans réserve ne peut être exprimée, mais que l'incidence de toute divergence de vues avec la direction ou de toute limitation de l'étendue des travaux d'audit n'est pas assez significative et généralisée pour justifier une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion.

<p>OPINION D'AUDIT (<i>AUDIT OPINION</i>)</p>	<p>Opinion écrite et explicite émise par l'auditeur sur le sujet considéré, à savoir la fiabilité ou la légalité et la régularité. Il existe cinq types d'opinions: l'opinion sans réserve (ou opinion «favorable»), l'opinion sans réserve accompagnée d'un paragraphe d'observations, l'opinion avec réserve (due à la limitation de l'étendue de l'audit ou à une divergence de vues dont l'incidence est significative, mais pas généralisée), l'impossibilité d'exprimer une opinion (limitation de l'étendue de l'audit dont l'incidence est significative et généralisée) et l'opinion défavorable (divergence de vues dont l'incidence est significative et généralisée).</p>
<p>OPINION DÉFAVORABLE (<i>OPINION - ADVERSE</i>)</p>	<p>Opinion émise lorsque l'incidence d'une divergence de vues est tellement significative et généralisée que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport n'est pas suffisante.</p>
<p>OPINION SANS RÉSERVE (<i>OPINION - UNQUALIFIED</i>)</p>	<p>Opinion émise lorsque les comptes donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation conformément au référentiel d'information financière applicable (fiabilité) ou lorsque les opérations sous-jacentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes au cadre légal et réglementaire applicable.</p>
<p>PERTINENTES (INFORMATIONS PROBANTES) (<i>RELEVANT (AUDIT EVIDENCE)</i>)</p>	<p>Les informations probantes sont dites pertinentes lorsqu'elles permettent d'atteindre les objectifs de l'audit, compte tenu de tout risque inhérent et/ou de non-contrôle. (Voir informations probantes)</p>
<p>POPULATION (<i>POPULATION</i>)</p>	<p>Ensemble de données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions. Il est possible de stratifier une population, chaque strate (ou sous-population) pouvant être analysée séparément. (Voir stratification)</p>
<p>PRÉÉMINENCE DE LA SUBSTANCE SUR LA FORME (<i>SUBSTANCE OVER FORM</i>)</p>	<p>Principe en vertu duquel les opérations et les autres événements affectant une organisation doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à leur réalité financière, sans s'en tenir uniquement à leur forme juridique.</p>
<p>PRÉSENTATION DES INFORMATIONS (<i>PRESENTATION OF INFORMATION</i>)</p>	<p>L'objectif d'audit financier concernant la présentation des informations consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération ou qu'un élément d'actif ou de passif est présenté, classé et décrit conformément au référentiel d'information financière applicable. (Voir objectif d'audit)</p>
<p>PROCÉDURE D'AUDIT (<i>AUDIT PROCEDURE</i>)</p>	<p>Méthode utilisée pour obtenir et analyser les informations probantes nécessaires. L'auditeur peut utiliser cinq types de procédures lors de l'exécution des tests des contrôles et des tests de détail: les procédures analytiques, l'inspection, l'observation, la demande d'informations/de confirmation et le contrôle arithmétique.</p>
<p>PROCÉDURE ANALYTIQUE (<i>ANALYTICAL PROCEDURES</i>)</p>	<p>Analyse des relations significatives entre les données, ainsi que des tendances et des ratios importants. Elle est essentiellement utilisée lors de la planification et lors de la revue finale de l'ensemble de l'audit. Une autre forme de procédure analytique, appelée test de prévision, peut en outre être utilisée dans certains cas bien précis, pour fournir des informations probantes sur la fiabilité des états financiers. (Voir procédure d'audit)</p>

<p>PROCESSUS D'ÉVALUATION DES RISQUES SUIVI PAR L'ENTITÉ <i>(ENTITY'S RISK ASSESSMENT PROCESS)</i></p>	<p>Composante du contrôle interne qui désigne le processus suivi par l'entité pour déterminer les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs d'élaboration de l'information financière et de conformité, ainsi que pour prendre des décisions relatives aux mesures à mettre en œuvre pour gérer ces risques et aux résultats de ces mesures. (Voir contrôle interne)</p>
<p>PROGRAMME D'AUDIT <i>(AUDIT PROGRAMME)</i></p>	<p>Il décrit de manière détaillée la nature, le calendrier et l'étendue des tests d'audit nécessaires pour mettre en œuvre le plan d'enquête. Il constitue un ensemble d'instructions destinées aux agents directement chargés de l'exécution de l'audit et un moyen de contrôle et de suivi de la bonne exécution des travaux d'audit.</p>
<p>PROJETER <i>(PROJECT)</i></p>	<p>Étendre, élargir ou extrapoler les résultats d'un échantillon à l'ensemble de la population afin d'être en mesure de tirer des conclusions au sujet de cette dernière. (Voir extrapoler)</p>
<p>RÉALITÉ <i>(REALITY)</i></p>	<p>En matière de recettes et de dépenses, l'objectif d'audit financier concernant la réalité consiste pour l'auditeur à s'assurer qu'une opération est justifiée par un événement qui se rapporte à l'entité et à la période considérée. (Voir objectif d'audit)</p>
<p>RÉEXÉCUTION <i>(REPERFORMANCE)</i></p>	<p>Exécution indépendante, par l'auditeur lui-même, de procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du système de contrôles internes de l'entité.</p>
<p>RÉFÉRENTIEL D'INFORMATION FINANCIÈRE APPLICABLE OU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE APPLICABLE <i>(APPLICABLE FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK)</i></p>	<p>Règles comptables adoptées par les entités de l'UE, fondées sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) publiées par l'IFAC ou, à défaut, sur les normes comptables internationales (NCI)/les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales (IASB).</p>
<p>RISQUE D'AUDIT <i>(AUDIT RISK)</i></p>	<p>Risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion selon laquelle les comptes seraient fiables alors qu'ils ne le sont pas, ou selon laquelle les opérations sous-jacentes seraient légales et régulières alors que ce n'est pas le cas. Le risque d'audit peut être décomposé en trois éléments: le risque inhérent, le risque de non-contrôle et le risque de non-détection.</p>
<p>RISQUE DE NON-CONTRÔLE <i>(CONTROL RISK)</i></p>	<p>Risque que les procédures de contrôle interne ne permettent pas de prévenir ou de détecter et corriger à temps les erreurs ou les déficiences significatives qui affectent la gestion financière. Une telle situation peut être due soit à l'absence de procédures de contrôle appropriées, soit au fait que les procédures de contrôle interne existantes ne fonctionnent ni efficacement ni de manière permanente et cohérente. (Voir risque d'audit)</p>
<p>RISQUE DE NON-DÉTECTION <i>(DETECTION RISK)</i></p>	<p>Risque que les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur ne permettent pas de détecter une erreur ou une déficience dans la gestion financière qui, isolée ou cumulée à d'autres erreurs ou déficiences, pourrait être significative. (Voir risque d'audit)</p>
<p>RISQUE INHÉRENT <i>(INHERENT RISK)</i></p>	<p>Risque, lié à la nature des activités, opérations et structures de gestion, que des erreurs ou des déficiences affectant la gestion financière, si elles ne font pas l'objet de contrôles internes, rendent les comptes non fiables ou les opérations sous-jacentes en grande partie illégales ou irrégulières. (Voir risque d'audit)</p>

**RISQUE LIÉ AU SONDAGE/
RISQUE D'ÉCHANTILLONNAGE**
(*SAMPLING RISK*)

Risque qui résulte de la possibilité que la conclusion de l'auditeur, fondée sur un échantillon prélevé selon une approche statistique ou non statistique, puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit.

**RISQUE NON LIÉ À
L'ÉCHANTILLONNAGE**
(*NON-SAMPLING RISK*)

Risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée en raison de facteurs qui ne sont pas liés à la taille de l'échantillon.

RISQUE SIGNIFICATIF
(*SIGNIFICANT RISK*)

Risque requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit.

**SONDAGE EN UNITÉS
MONÉTAIRES**
(*MONETARY UNIT SAMPLING
(MUS)*)

Technique de sondage statistique conçue de façon à ce que la probabilité de sélection d'une opération soit proportionnelle à sa taille. Ainsi, plus la valeur de l'opération est importante, plus elle a de probabilité d'être sélectionnée.

**SONDAGE OU
ÉCHANTILLONNAGE**
(*SAMPLING*)

Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % de la population, de telle sorte que toutes les unités de l'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, afin de permettre la formulation d'une conclusion concernant la population. Le sondage peut être effectué selon une approche statistique ou non statistique.

SONDAGE STATISTIQUE
(*STATISTICAL SAMPLING*)

Toute méthode de sélection d'échantillons fondée sur la sélection aléatoire et l'utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats.

STRATÉGIE D'AUDIT
(*AUDIT STRATEGY*)

Approche d'audit et procédures d'audit, présentées dans le plan d'enquête, qui ont été retenues pour atteindre les objectifs définis pour une tâche d'audit particulière.

**STRATIFICATION (DE LA
POPULATION)**
(*STRATIFICATION (OF THE
POPULATION)*)

Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires, telles qu'une valeur monétaire proche, l'exposition à des risques analogues, etc. (Voir [population](#))

**SUFFISANTES (INFORMATIONS
PROBANTES)**
(*SUFFICIENT
(AUDIT EVIDENCE)*)

Les informations probantes sont suffisantes si l'auditeur en a obtenu suffisamment pour étayer les conclusions tirées de l'audit, et donc l'opinion (d'audit) exprimée (voir [informations probantes](#)). La quantité d'informations probantes nécessaires dépend de leur qualité.

SUIVI DES CONTRÔLES
(*MONITORING OF CONTROLS*)

Processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer en temps voulu la conception et le fonctionnement des contrôles, de prendre les mesures correctrices nécessaires et de les modifier pour tenir compte des circonstances. Le suivi des contrôles est une composante du contrôle interne. (Voir [contrôle interne](#))

SYSTÈME COMPTABLE
(*ACCOUNTING SYSTEM*)

Ensemble de procédures et de documents d'une entité permettant le traitement des opérations et des événements aux fins d'enregistrement dans les comptes. Ce système recense, rassemble, analyse, calcule, classe, enregistre et récapitule les opérations et événements et en fait état.

**SYSTÈME D'INFORMATION ET
COMMUNICATION**

*(INFORMATION SYSTEM AND
COMMUNICATION)*

Composante du contrôle interne qui englobe:

- le **système d'information**: les procédures et les documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que les événements et conditions), ainsi qu'à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés;
- la **communication**: elle permet de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à la présentation de l'information financière et à la conformité. Elle peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels relatifs à l'élaboration de l'information financière et à la conformité. (Voir [contrôle interne](#))

**SYSTÈME INFORMATISÉ DE
TRAITEMENT DE
L'INFORMATION**

*(COMPUTERISED INFORMATION
SYSTEM (CIS))*

Système dans lequel un ordinateur, quels que soient son type et ses capacités, est utilisé pour le traitement, par une entité, d'informations importantes pour l'audit, que cet ordinateur soit exploité par cette entité ou par un tiers.

**TÂCHE D'AUDIT
(AUDIT TASK)**

Travaux d'audit autonomes et bien définis, censés aboutir à la présentation par la Cour d'un avis, d'un rapport ou d'une contribution à un rapport.

**TECHNIQUES D'AUDIT
ASSISTÉES PAR ORDINATEUR
(TAAO)**

*(COMPUTER-ASSISTED AUDIT
TECHNIQUES (CAATs))*

Application de procédures d'audit utilisant l'ordinateur comme un outil d'audit, par exemple les programmes informatiques permettant d'effectuer des tests d'audit, de récupérer, de trier ou de sélectionner des données, ou encore d'obtenir des informations probantes attestant que les informations ont été traitées de façon adéquate.

**TEST DE PRÉVISION
(PREDICTIVE TESTING)**

Procédure analytique permettant d'obtenir des informations probantes. L'auditeur procède à une estimation des montants de certaines recettes ou dépenses ou de certains éléments du bilan et les compare aux montants figurant dans les états financiers de l'entité auditée. Les tests de prévision de ce type peuvent uniquement porter sur des flux de recettes ou de dépenses ou sur des éléments du bilan très prévisibles et seulement si des données fiables peuvent être directement obtenues auprès d'une source indépendante. (Voir [procédures analytiques](#))

**TESTS DES CONTRÔLES OU
TESTS DE PROCÉDURES**

(TESTS OF CONTROLS)

Tests réalisés pour obtenir des informations probantes permettant de déterminer si les contrôles clés ont fonctionné comme prévu, c'est-à-dire de manière permanente, cohérente et efficace tout au long de la période auditée, lorsqu'il s'agit de prévenir ou de détecter et de corriger les anomalies significatives (audits concernant la fiabilité) ou les cas de non-conformité (audits de conformité).

**UNITÉ DE SONDAGE OU UNITÉ
D'ÉCHANTILLONNAGE OU
ÉLÉMENT DE L'ÉCHANTILLON**

(SAMPLING UNIT)

Unités constituant une population, par exemple des factures, des soldes débiteurs ou des éléments de valeur.

**VALEUR
(VALUATION)**

L'objectif d'audit financier concernant la valeur consiste pour l'auditeur à s'assurer que les éléments d'actif et de passif sont comptabilisés à leur juste valeur. (Voir [objectif d'audit](#))

ACRONYMES

APM	Plan d'enquête (<i>Audit Planning Memorandum</i>)
Assyst	Système de soutien des tâches d'audit de la Cour (outil électronique de la Cour, <i>Audit Support System</i>)
CEAD	Coordination, évaluation, assurance, développement (chambre de la Cour)
DAS	Déclaration d'assurance
DG	Direction générale
EBA	Établissement du budget par activités
EPP	Taux d'erreur le plus probable
FEAGA	Fonds européen agricole de garantie
FED	Fonds européen(s) de développement
FEOGA	Fonds européen d'orientation et de garantie agricole
GPA	Gestion par activités
IFAC	Fédération internationale des experts-comptables (<i>International Federation of Accountants</i>)
Intosai	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>)
IPSAS	Normes comptables internationales pour le secteur public (<i>International Public Sector Accounting Standards</i>)
ISA	Normes internationales d'audit (<i>International Standards on Auditing</i>)
ISC	Institution supérieure de contrôle
ISSAI	Normes internationales des institutions supérieures de contrôle (<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>)
LIE	Limite inférieure du taux d'erreur
LSE	Limite supérieure du taux d'erreur
MAFAC	Manuel d'audit financier et d'audit de conformité
MUS	Sondage en unités monétaires (<i>Monetary Unit Sampling</i>)
OLAF	Office européen de lutte antifraude
PGA	Plan de gestion annuel
PNAC	Politiques et normes d'audit de la Cour
PPT	Probabilité proportionnelle à la taille

PTA	Programme de travail annuel
RA	Risque d'audit
RAA	Rapport annuel d'activité
RAL	Restant à liquider
RCP	Relevé de constatations préliminaires
RF	Règlement financier
RI	Risque inhérent
RNC	Risque de non-contrôle
RND	Risque de non-détection
SAI	Service d'audit interne
SCI	Système de contrôle interne
TAAO	Techniques d'audit assistées par ordinateur
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
UE	Union européenne