

INTOSAI



## *Normes des rapports*

# INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

---

## PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK  
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

# INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF  
(Austrian Court of Audit)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

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

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

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

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

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

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

6. Par souci de simplification, le terme "opinion" désigne dans ce chapitre les conclusions de l'auditeur à l'issue d'un contrôle financier et de la régularité, dans tous les domaines mentionnés dans le paragraphe 3; le terme "rapport" désigne les conclusions de l'auditeur tirées du contrôle des résultats, (cf. paragraphe 4).

7. La norme des rapports spécifie que

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

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

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

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

Les paragraphes suivants exposent les raisons pour lesquelles l'obligation de rédiger des rapports constitue une norme de contrôle. Le paragraphe 8 est consacré aux opinions et aux rapports, les paragraphes 9 - 20 aux opinions et les paragraphes 21 - 26 aux rapports.

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

(a) Titre. L'opinion ou le rapport doit être précédé d'un titre ou d'un en-tête appropriés afin d'aider le lecteur à les distinguer des états financiers ou des informations fournies par d'autres.

(b) Signature et date. L'opinion ou le rapport doit être signé. L'indication de la date informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des effets d'événements ou de transactions dont il avait pris connaissance jusqu'à

cette date; (celle-ci, dans le cas des contrôles financiers, peut être postérieure à la période à laquelle ils font référence).

- (c) Objectifs et portée. L'opinion ou le rapport doit comporter une référence aux objectifs et à la portée de l'audit. Cette information précise l'utilité et les limites de la vérification.
- (d) Intégralité des informations. Il faudra joindre les opinions aux états financiers auxquels elles se réfèrent, pour publication simultanée; en revanche les rapports sur les résultats pourront être publiés tels quels. Les opinions et les rapports doivent être présentés tels qu'ils ont été préparés par l'auditeur. Pour agir en toute indépendance, l'ISC doit être en mesure d'inclure tout ce qu'elle juge pertinent; mais elle est susceptible, de temps à autre, d'être confrontée à des informations qui ne peuvent pas être divulguées sans nuire à l'intérêt de la nation, ce qui remet en cause le principe de l'intégralité des informations à publier dans le rapport sur les comptes vérifiés. Dans une telle situation, l'auditeur a toute latitude de décider s'il convient ou non de rédiger séparément un rapport qui ne serait pas publié et qui contiendrait les informations confidentielles ou classées "très secret".
- (e) Destinataire. L'opinion ou le rapport doit mentionner le destinataire, qui peut différer d'un pays à l'autre ou qui est fonction de la nature de la mission. S'il existe des procédures officielles de transmission du rapport ou de l'opinion, il est inutile de mentionner le destinataire.
- (f) Identification. L'opinion ou le rapport doit identifier les états financiers (lorsqu'il s'agit d'audits financiers et de contrôle de régularité) ou le domaine (lorsqu'il s'agit de contrôles des résultats) concernés. Il conviendra donc de mentionner le nom de l'unité contrôlée, la date et la période à laquelle se réfèrent les états financiers ainsi que le domaine contrôlé.
- (g) Justification juridique. Les opinions et les rapports d'audit doivent indiquer le texte de loi ou le règlement en vertu duquel l'audit a été effectué.
- (h) Conformité aux normes. Les opinions et les rapports doivent indiquer les normes ou les méthodes appliquées, de manière à ce que le lecteur puisse s'assurer que le contrôle a été effectué conformément aux procédures généralement admises.
- (i) Délais. L'opinion ou le rapport doit être disponible rapidement pour être pleinement utile à ses utilisateurs et notamment à ceux qui doivent prendre les mesures qui s'imposent.

9. L'opinion d'un auditeur est généralement présentée d'une façon normalisée; elle considère les états financiers dans leur ensemble, ce qui évite d'avoir à fournir une multitude de détails sur le contexte. Elle permet donc aux lecteurs d'avoir une bonne vue d'ensemble du sujet traité. Les termes utilisés dépendront du cadre juridique propre au sujet traité, mais le contenu de l'opinion devra indiquer sans ambiguïté si des réserves sont émises ou non. Si l'opinion est assortie de réserves, il faudra indiquer si celles-ci ne portent que sur certains points ou si c'est l'ensemble de l'opinion qui est défavorable (paragraphe 14), ou encore si l'auditeur renonce à donner son opinion (paragraphe 15).

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

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

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

financiers. Il ne doit pas remplacer l'opinion par un paragraphe de cette nature ni s'en servir pour éviter d'émettre une opinion avec réserve.

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

(a) la portée du contrôle a été limitée;

(b) l'auditeur estime que les états financiers sont incomplets ou trompeurs ou que des libertés injustifiées ont été prises à l'égard des normes comptables admissibles ; ou

(c) des doutes subsistent à l'égard des états financiers.

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

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

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

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

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

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

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

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

21. Par opposition aux audits financiers ou aux contrôles de la régularité qui sont assujettis à des dispositions relativement spécifiques et dont le contenu est plus ou moins prévisible, la nature des vérifications de résultats est variée et l'auditeur a davantage de latitude dans ses appréciations et ses interprétations; les domaines couverts sont plus sélectifs et les vérifications peuvent être effectuées sur un cycle de plusieurs années plutôt que sur une seule période comptable; de plus, il est rare qu'elles se réfèrent à des états financiers particuliers. De ce fait, les rapports de vérification des résultats sont variés et comportent davantage de discussions et d'arguments raisonnés.
22. Le rapport de vérification des résultats doit indiquer clairement les objectifs et l'étendue de l'audit. Les rapports peuvent faire figurer des critiques (par exemple, pour attirer l'attention, dans l'intérêt du public ou parce que la responsabilité des comptables publics est engagée, sur des gaspillages énormes, des extravagances ou un manque évident de rentabilité) ou ne pas faire figurer de critiques mais fournir des informations ou des conseils indépendants ou bien indiquer dans quelle mesure des économies sont réalisées et si les objectifs d'efficacité et de rentabilité sont atteints ou l'ont été.
23. A la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur les économies, l'efficacité et la rentabilité de l'unité contrôlée. Lorsque la nature de l'audit le permet - pour des domaines d'activité bien déterminés de l'unité contrôlée - l'auditeur doit fournir un rapport qui décrit la situation observée et présenter une conclusion spécifique au lieu de rédiger une déclaration de forme convenue. Si le seul objet de l'audit est de vérifier que les contrôles sont suffisamment rigoureux pour faire réaliser des économies et assurer efficacité et rentabilité, l'auditeur peut émettre une opinion plus générale.
24. Etant donné que les appréciations portent sur des activités résultant de décisions prises antérieurement par les gestionnaires, les auditeurs doivent les formuler avec soin et indiquer clairement dans leur rapport la nature et l'étendue des informations dont pouvait raisonnablement disposer (ou aurait dû pouvoir disposer) l'unité contrôlée au moment où les décisions ont été prises. L'indication précise de l'étendue, des objectifs et des résultats de l'audit, montre au lecteur que l'auditeur est objectif. Pour être équitable, la présentation des lacunes ou des critiques doit être faite de façon à encourager l'unité contrôlée à apporter les corrections nécessaires et à améliorer les systèmes utilisés et les instructions relatives à l'organisation. En conséquence, les faits présentés dans le rapport d'audit le sont généralement avec l'assentiment de l'unité contrôlée afin qu'ils soient complets, précis et exposés comme il convient. Il est possible qu'il soit également nécessaire d'inclure l'intégralité ou le résumé des réponses formulées par l'unité au sujet des points sur lesquels l'auditeur s'est interrogé, en particulier lorsque l'ISC expose son point de vue ou ses recommandations.
25. Les rapports relatifs aux contrôles des résultats ne doivent pas s'appesantir sur des critiques portant sur le passé; ils doivent être constructifs. Les conclusions et les recommandations de l'auditeur constituent un aspect important de l'audit et lorsqu'elles sont appropriées, elles servent de guide pour les activités futures. En général, les recommandations suggèrent le type de progrès souhaitable, mais non la façon d'y parvenir; certains cas toutefois se prêtent à des recommandations plus spécifiques, par exemple lorsqu'il s'agit d'amender une disposition législative inappropriée de façon à améliorer le fonctionnement du service concerné.
26. Lorsqu'il formule ses recommandations, ou s'assure de la suite donnée à celles-ci, l'auditeur doit rester objectif et indépendant et par conséquent, plutôt que de vérifier si des recommandations spécifiques sont adoptées, veiller à examiner si les lacunes identifiées ont été corrigées.
27. Pour exprimer son opinion ou rédiger son rapport, l'auditeur doit prendre en considération l'importance relative des points contrôlés par rapport au contexte que constituent les états financiers (audits financiers ou contrôles de régularité) ainsi que la nature de l'unité contrôlée ou de l'activité (audit des résultats).
28. Pour les audits financiers ou les contrôles de régularité, si l'auditeur tire la conclusion que, au regard des critères qui conviennent le mieux, les points contrôlés n'affectent pas d'une façon significative la présentation de la situation par les états financiers, l'opinion ne doit pas être exprimée avec réserve. Si l'auditeur estime qu'un point est d'une importance significative, l'opinion doit être exprimée avec réserve et il doit déterminer le type de réserve à émettre (paragraphe 12 - 15).
29. Pour les contrôles de résultats, le jugement sera plus subjectif étant donné que le rapport ne dépend pas aussi directement des états financiers ou autres. En conséquence, l'auditeur pourra estimer que pour déterminer l'importance relative de tel ou tel point, il est plus important de s'en tenir à sa nature et à son contexte qu'à sa valeur.