ISSAI 100

PRINCIPES FONDAMENTAUX DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

Les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle, ISSAI, sont émises par l'Organisation internationale des Institutions de contrôle des finances publiques, INTOSAI. Pour plus de renseignements, consultez www.issai.org

INTOSA
I

INTOSAI

INTOSAI, 2019

1) Formellement connue comme Principes basiques dans le cadre de l'audit publique de 2001
2) Révisé et renommé comme Principes Fondamentaux du contrôle des finances publiques de 2013
3) Avec la réalisation du Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP), avec des changements d'édition ayant été faits en 2019.
4) Avec l'adoption de l'ISSAI 150 sur la compétence des auditeurs, des suppléments ont été ajoutés en 2022.
5) Avec l'adoption de l'ISSAI 140 sur la gestion de la qualité par les ISC, des suppléments ont été ajoutés en 2023 et prennent effet à compter du 1er janvier 2025.

ISSAI 100 est disponible dans toutes les langues officielles de l´INTOSAI : Arabe, Anglais, Français, Allemand et Espagnol.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 4

OBJET ET AUTORITÉ DES ISSAI 6

CADRE DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES 9

MANDAT 9

LE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES ET SES OBJECTIFS 10

TYPES DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES 11

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES 14

LES TROIS INTERVENANTS 14

SUJET CONSIDÉRÉ, CRITÈRES ET INFORMATIONS AFFÉRENTES AU SUJET CONSIDÉRÉ 15

TYPES DE MISSION 16

CONFIANCE ET ASSURANCE EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES 17

PRINCIPES DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES 19

EXIGENCES PROPRES À L'ORGANISATION 21

PRINCIPES GÉNÉRAUX 23

PRINCIPES RELATIFS AU PROCESSUS D'AUDIT 28

1

INTRODUCTION

1) Les normes professionnelles et les lignes directrices sont essentielles pour assurer la crédibilité et la qualité du contrôle des finances publiques, ainsi que le professionnalisme en la matière. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), visent à encourager la réalisation, par les institutions supérieures de contrôle, d'un contrôle indépendant et efficace.

2) Les ISSAI visent à aider les membres de l'INTOSAI à élaborer leur propre approche professionnelle conformément à leur mandat, ainsi qu'aux lois et règlements nationaux.

3) Les ISSAI font partie du Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI et dans lequel Il y a les Principes de l'INTOSAI (INTOSAI-P) contenant les cadres des principes et les principes fondateurs établissant les conditions pour le fonctionnement adéquat des ISSAI. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAIs) établit les conditions préalables, sur le plan organisationnel, au bon fonctionnement et à la conduite professionnelle des ISC, notamment les principes professionnels généralement reconnus et qui sont à la base d'un contrôle efficace et indépendant des finances des entités publiques.

4) Le Guide de l'INTOSAI (GUIDs) fait aussi partie de l'ISSAI. Ils contribuent à donner les conditions nécessaires au bon fonctionnement des SAIs et aussi des professionnels individuels dans la mesure de leurs mise en œuvre des bonnes pratiques appliquées dans le cadre professionnel.

5) L'ISSAI 100 intitulée *«Principes Fondamentaux du contrôle des finances publiques»* est conçue et élaborée dans l'*INTOSAI-P 1 intitulée «La Déclaration de Lima»*, et fournit un cadre international de référence faisant autorité et définissant le contrôle dans le secteur public. L´ensemble des ISSAI est basé sur ces principes fondamentaux.

6) L'ISSAI 100 – *«Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques»* fournit des informations détaillées sur:

   a. l'objet et l'autorité des ISSAI;
   b. le cadre du contrôle des finances publiques;
   c. les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques;
   d. les principes à appliquer lors du contrôle des finances publiques.

2

OBJET ET AUTORITÉ DES ISSAI

7) L'*ISSAI 100* énonce les *principes fondamentaux appliqués à toutes les missions de contrôle des finances publiques*, quels qu'en soient la forme ou le contexte. Les *ISSAI 200* concernant les principes appliqués aux finances publiques, *ISSAI 300 et 400* reposent sur les principes à appliquer dans le cadre, respectivement, des audits financiers, des audits de la performance et des audits de conformité, tout en les développant. Elles doivent être appliquées conjointement avec les principes énoncés dans la présente ISSAI. Les principes ne peuvent en aucun cas prévaloir sur les lois et règlements nationaux ou sur les mandats, ni empêcher les ISC de réaliser des enquêtes, des examens ou d'autres missions qui ne sont pas spécifiquement couverts par les ISSAI existantes.

8) Les *principes fondamentaux de contrôle (ISSAI 100)* et aussi bien ceux concernant aux audits de performance et de conformité[1] qui en découlent constituent la pierre angulaire des lignes directrices générales pour l'audit et peuvent être utilisés afin d´établir des normes qui font autorité en jetant les bases de trois types d'actions:

a. l'élaboration de normes par les ISC;
b. l'adoption de normes nationales cohérentes;
c. l'adoption des ISSAI.

Les ISC peuvent choisir d'élaborer un document unique de normalisation ou une série de documents de ce type, ou encore de combiner des documents de normalisation et d'autres documents faisant autorité.

[1] À savoir, les ISSAI 200, 300 et 400.

Les ISC doivent indiquer les normes qu'elles appliquent lors de la réalisation d'audits dans une déclaration qui doit être accessible aux utilisateurs de leurs rapports. Lorsque les normes sont fondées sur plusieurs sources prises dans leur ensemble, il convient également de le préciser. Les ISC sont invitées à inclure ces déclarations dans leurs rapports d'audit, mais peuvent utiliser d'autres formes plus générales de communication.

9) Une ISC peut déclarer que les normes qu'elle a élaborées ou adoptées sont fondées sur les principes des ISSAI, ou qu'elles sont cohérentes par rapport à ceux-ci, uniquement si les normes en question respectent intégralement l'ensemble des principes concernés par les normes contenues dans les ISSAIS 100, 200, 300 et 400.

Dans son rapport, l'auditeur peut indiquer que les normes utilisées sont fondées sur l'ISSAI ou les ISSAI pertinentes pour l'audit réalisé ou qu'elles sont cohérentes par rapport à cette ou ces ISSAI. Pour ce faire, l'auditeur peut y faire figurer la déclaration ci-après.

… Nous avons réalisé notre audit conformément aux [normes], qui sont fondées sur les [ou cohérentes avec les] principes fondamentaux de contrôle (ISSAI 100 Les Principes Fondamentaux de contrôle des normes internationales établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques) et aussi les Principes de l´ISSAI 200 Les Principes de contrôle des finances/ISSAI 300 Les Principes de Performance des Finances/ ISSAI 400 Les Principes de Conformité des audits financiers des normes internationales des Institutions Supérieures de contrôle des finances publiques.

Pour adopter ou élaborer de façon appropriée des normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux de contrôle, il importe de comprendre le texte de ces principes dans son intégralité. À cette fin, la consultation des orientations pertinentes des lignes directrices générales pour l'audit peut s'avérer utile (ISSAIs 2000-2899), des normes de performance (ISSAIs 3000-3899) et des normes de conformité des audits financiers (ISSAIs 4000-4899).

10) Les ISC peuvent décider d'adopter les ISSAI comme leurs normes faisant autorité. Le cas échéant, l'auditeur doit respecter toutes les ISSAI applicables à l'audit. Il peut alors faire référence aux ISSAI utilisées en formulant la déclaration ci-après.

… Nous avons réalisé notre audit [nos audits] conformément aux normes internationales établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI).

Pour renforcer la transparence, la déclaration peut également préciser quelle ISSAI au sein de la série d'ISSAI 2000-4899 que l'auditeur a jugé pertinente(s) et appliquée(s). Pour ce faire, l'auditeur peut ajouter la phrase ci-après.

L'audit [les audits] étai[en]t fondé[s] sur l'ISSAI [les ISSAI] xxx [numéro et titre de l'ISSAI ou numéros de la série d'ISSAI].

11) Les normes internationales d'audit (ISA – International Standards on Auditing) publiées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC – International Federation of Accountants) sont comprises dans les normes d'audit financier de l'INTOSAI (ISSAI 2000-2899). Dans les audits financiers, l'auditeur peut donc faire référence aux ISSAI ou aux ISA.
Les ISSAI fournissent des informations supplémentaires sur le secteur public, mais les obligations qu'elles imposent à l'auditeur pour les audits financiers sont identiques. Les ISA constituent un ensemble indissociable de normes et il est impossible de faire référence séparément à chacune des ISSAI dans lesquelles elles sont incluses. Si l'ISC a adopté les ISSAI ou les ISA comme normes pour ses audits financiers, l'auditeur doit y faire référence dans son rapport. Cela s'applique également aux audits financiers associés à d'autres types d'audit.

12) Si cela n'entraîne aucune contradiction, les audits peuvent être réalisés conformément aux ISSAI et aux normes provenant d'autres sources. En l'occurrence, l'auditeur doit faire référence à la fois aux ISSAI et aux autres normes concernées.

3

CADRE DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

MANDAT

13) Une ISC exerce le contrôle des finances publiques dans le cadre de dispositions constitutionnelles spécifiques, ainsi qu'en vertu de ses fonctions et de son mandat, qui lui confèrent suffisamment d'indépendance et de pouvoir d'appréciation dans l'accomplissement de ses tâches. Le mandat d'une ISC peut définir ses responsabilités générales dans le domaine du contrôle des finances publiques et comporter d'autres instructions concernant les audits et les autres missions à réaliser.

14) Les ISC peuvent être mandatées pour réaliser plusieurs types de missions sur tout sujet pertinent relatif aux responsabilités de la direction et des personnes responsables de la gouvernance, ainsi qu'à l'utilisation appropriée des deniers et des biens publics. L'étendue ou la forme de ces missions, ainsi que les rapports en la matière, varieront en fonction du mandat de l'ISC concernée prévu par la législation.

15) Dans certains pays, l'ISC est une instance juridictionnelle composée de juges et exerce une autorité sur les comptables de l'État et les autres fonctionnaires qui sont tenus de lui rendre compte. Il existe un lien étroit entre cette autorité juridictionnelle et les caractéristiques du contrôle des finances publiques. La fonction juridictionnelle oblige l'ISC à s'assurer que toute personne chargée d'utiliser des deniers publics soit tenue de rendre compte et qu'elle relève de son domaine de compétence à cet effet.

16) Une ISC peut prendre des décisions stratégiques pour respecter les obligations prévues par son mandat et d'autres exigences législatives. Ces décisions peuvent indiquer les normes d'audit applicables, les missions qui seront réalisées et comment elles seront classées par ordre de priorité.

LE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES ET SES OBJECTIFS

17) L'environnement du contrôle des finances publiques est celui dans lequel les pouvoirs publics et d'autres entités du secteur public exercent leur responsabilité en matière d'utilisation des ressources qui proviennent de la fiscalité et d'autres sources afin de fournir des services aux citoyens et à d'autres destinataires. Ces entités sont tenues de rendre compte de leur gestion et de leur performance, ainsi que de l'utilisation des ressources, à la fois à ceux qui apportent ces dernières et à ceux qui dépendent des services fournis grâce à leur utilisation, y compris aux citoyens. Le contrôle des finances publiques contribue à créer les conditions appropriées pour que les entités du secteur public et les fonctionnaires exercent leurs fonctions de façon efficace et efficiente, ainsi que conformément aux règles déontologiques, aux lois et aux règlements applicables. En outre, le contrôle des finances publiques permet de renforcer les attentes en la matière.

18) En règle générale, le contrôle des finances publiques peut être décrit comme un processus systématique visant à obtenir et à évaluer des éléments probants de façon objective, afin de déterminer si les informations ou les conditions réelles remplissent des critères donnés. Le contrôle des finances publiques est essentiel, car il fournit aux organes législatifs, aux organismes de surveillance, aux personnes responsables de la gouvernance et au grand public des informations et des évaluations indépendantes et objectives concernant la bonne gestion et la performance des politiques, des opérations ou des programmes publics.

19) Les ISC poursuivent cet objectif en tant que piliers essentiels du système démocratique national et des mécanismes de gouvernance, et elles jouent un rôle important dans le renforcement de l'administration publique en mettant l'accent sur les principes de transparence, d'obligation de rendre compte, de gouvernance et de performance. L'INTOSAI-P 20 – «Principes de transparence et de responsabilité» comporte des principes fondamentaux de l'INTOSAI à cet égard.

20) L'ensemble des contrôles des finances publiques commencent par la fixation d'objectifs, qui peuvent différer en fonction du type d'audit réalisé. Ces contrôles contribuent cependant tous à assurer une bonne gouvernance moyennant:

a. la fourniture, aux utilisateurs visés, d'informations, de conclusions ou d'opinions indépendantes, objectives, fiables et fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux entités publiques;

b. le renforcement de l'obligation de rendre compte et de la transparence, l'encouragement à apporter constamment des améliorations et à susciter une confiance accrue en ce qui concerne l'utilisation appropriée des deniers et des biens publics, ainsi que la performance de l'administration publique;
le renforcement de l'efficacité des organes qui, dans l'ordre constitutionnel, assurent un suivi général et exercent des fonctions de contrôle à l'égard des pouvoirs publics, ainsi que des personnes responsables de la gestion d'activités financées sur des fonds publics;

c. la mise en place d'incitations au changement grâce à la diffusion de connaissances, d'analyses exhaustives et de recommandations bien fondées d'améliorations.

21) En règle générale, les contrôles des finances publiques peuvent être classés dans une ou plusieurs des trois principales catégories suivantes: audits des états financiers, audits de conformité aux textes législatifs et réglementaires, ainsi qu'audits de la performance. Les objectifs de chaque audit détermineront les normes applicables.

TYPES DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

22) Les trois principaux types de contrôle des finances publiques sont définis ci-après.

L'audit financier vise essentiellement à déterminer si les informations financières d'une entité sont présentées conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire applicables. Pour ce faire, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de formuler une opinion indiquant si les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives qui résultent de fraudes ou d'erreurs.

L'audit de la performance vise essentiellement à déterminer si les interventions, les programmes et les institutions fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité et si des améliorations sont possibles. La performance est examinée en fonction de critères appropriés. En outre, les causes des écarts par rapport à ces critères ou d'autres problèmes sont analysés. Le but est de répondre aux principales questions d'audit et de recommander des améliorations.

Les audits de conformité visent essentiellement à déterminer si un sujet donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires qui servent de critères. Pour réaliser un audit de conformité, l'auditeur vérifie si les activités, les transactions financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée. Ces textes législatifs et réglementaires peuvent comporter les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les principes généraux qui régissent la bonne gestion financière du secteur public et la conduite des fonctionnaires.

23) Les ISC peuvent réaliser des audits ou d'autres missions sur tout sujet pertinent relatif aux responsabilités de la direction et des personnes responsables de la gouvernance, ainsi qu'à l'utilisation appropriée des ressources publiques. Ces missions peuvent comporter la communication d'informations concernant les réalisations et les effets, sur le plan quantitatif, des services fournis par l'entité, les rapports sur la viabilité, les besoins futurs en matière de ressources, le respect des standards de contrôle interne, les audits en temps réel de projets ou d'autres sujets. Les ISC peuvent aussi mener des audits qui combinent des aspects relevant des audits financiers, des audits de la performance et/ou des audits de conformité.

24) Le contrôle des finances publiques est indispensable pour l'administration publique, car la gestion des ressources publiques est une question de confiance. La responsabilité de gérer les ressources publiques aux fins prévues est confiée à une entité ou à une personne qui agit au nom des citoyens. Le contrôle des finances publiques renforce la confiance des utilisateurs présumés, car il permet de fournir des informations, ainsi que des évaluations indépendantes et objectives concernant les écarts par rapport aux normes acceptées ou aux principes de bonne gouvernance.

Tous les contrôles des finances publiques comportent les mêmes éléments de base: l'auditeur, la partie responsable, les utilisateurs présumés (qui sont les trois intervenants au cours de l'audit), les critères d'évaluation du sujet considéré et les informations afférentes à ce dernier qui résultent de cette évaluation. Les contrôles des finances publiques peuvent être classés dans deux différents types de mission d'audit: les missions d'attestation et les missions d'appréciation directe.

4

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

LES TROIS INTERVENANTS

25) Les contrôles des finances publiques comportent au moins trois intervenants différents: l'auditeur, une partie responsable et les utilisateurs présumés. Le lien entre les intervenants doit être considéré dans le contexte des dispositions constitutionnelles spécifiques à chaque type d'audit.

a. Auditeur – Lors du contrôle des finances publiques, le rôle de l'auditeur est rempli par le plus haut responsable de l'ISC et par les personnes à qui est déléguée la réalisation des audits. La responsabilité globale du contrôle des finances publiques reste celle définie dans le mandat de l'ISC.

b. Partie responsable – S'agissant du contrôle des finances publiques, des dispositions constitutionnelles ou législatives déterminent les responsabilités importantes. Les parties responsables peuvent être chargées de la production des informations afférentes au sujet considéré, de la gestion de celui-ci ou de la formulation de recommandations. Les parties responsables peuvent être des personnes ou des organisations.

c. Utilisateurs présumés – Les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit. Les utilisateurs présumés peuvent être des organes législatifs, des organismes de surveillance, les personnes responsables de la gouvernance ou le grand public.

SUJET CONSIDÉRÉ, CRITÈRES ET INFORMATIONS AFFÉRENTES AU SUJET CONSIDÉRÉ

26) Le sujet considéré désigne l'information, la condition ou l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères. Il peut prendre différentes formes et avoir diverses caractéristiques, selon l'objectif d'audit. Pour être approprié, un sujet considéré doit pouvoir être défini. Il faut également qu'il puisse être évalué ou mesuré de façon cohérente en fonction de critères, afin qu'il puisse faire l'objet de procédures destinées à collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'opinion ou la conclusion d'audit.

27) Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer le sujet considéré. Pour chaque audit, il faut disposer de critères adaptés aux circonstances. Pour déterminer le caractère approprié des critères, l'auditeur examine s'ils sont pertinents et compréhensibles pour les utilisateurs présumés. Il en vérifie également l'exhaustivité, la fiabilité et l'objectivité (en examinant s'ils sont neutres, généralement acceptés et comparables aux critères utilisés lors d'audits similaires). Les critères utilisés peuvent dépendre d'une série de facteurs, y compris des objectifs et du type d'audit. Les critères peuvent être spécifiques ou plus généraux et provenir de différentes sources, y compris de lois, de règlements, de normes, de principes sains et de meilleures pratiques. Ils doivent être mis à la disposition des utilisateurs présumés, afin qu'ils puissent comprendre comment le sujet considéré a été évalué ou mesuré.

28) Les informations afférentes au sujet considéré constituent le résultat de l'évaluation ou de la mesure de ce dernier en fonction des critères. Elles peuvent prendre plusieurs formes et présenter des caractéristiques diverses en fonction de l'objectif et de l'étendue de l'audit.

TYPES DE MISSION

29) Il existe deux types de mission.

a. Lors des missions d'attestation, la partie responsable mesure le sujet considéré en fonction des critères et présente les informations afférentes à ce sujet. L'auditeur collecte ensuite des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations, afin de formuler une conclusion raisonnablement étayée.

b. Lors des missions d'appréciation directe, c'est l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet considéré en fonction des critères. L'auditeur sélectionne le sujet considéré et les critères en tenant compte du risque et du caractère significatif. Le résultat de la mesure du sujet considéré en fonction des critères est présenté dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion. L'audit du sujet considéré peut également permettre de fournir de nouvelles informations, analyses ou indications.

30) Les audits financiers sont toujours des missions d'attestation, étant donné qu'ils sont fondés sur des informations financières présentées par la partie responsable. Les audits de la performance sont normalement des missions d'appréciation directe. Les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation ou des missions d'appréciation directe, ou les deux à la fois. Les trois types d'audit couverts par les ISSAI concernent les sujets considérés ou les informations y afférentes ci-après.

a) *Audit financier* – Les sujets considérés lors d'un audit financier sont la situation financière, la performance, les flux de trésorerie ou d'autres éléments qui sont comptabilisés, mesurés et présentés dans les états financiers. Les informations afférentes au sujet considéré sont les états financiers.

b) *Audit de la performance* – Le sujet considéré lors d'un audit de la performance est défini par les objectifs et les questions d'audit. Il peut s'agir de programmes, d'entités ou de fonds spécifiques, ou encore de certaines activités (avec leurs réalisations, leurs effets et leurs incidences), de situations existantes (y compris leurs causes et leurs conséquences), ainsi que d'informations non financières ou financières sur l'un ou l'autre de ces éléments. L'auditeur mesure ou évalue le sujet considéré pour vérifier dans quelle mesure les critères définis ont ou n'ont pas été respectés.

c) *Audit de conformité* – Le sujet considéré lors d'un audit de conformité est défini par l'étendue de ce dernier. Il peut s'agir d'activités, de transactions financières ou d'informations. Dans le cas des missions d'attestation sur la conformité, il est plus pertinent, pour l'auditeur, de se concentrer sur les informations afférentes au sujet considéré, qui peuvent consister en une déclaration de conformité à un référentiel d'information défini et normalisé.

CONFIANCE ET ASSURANCE EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

Besoin de confiance et d'assurance

31) Les utilisateurs présumés veulent être certains de la fiabilité et de la pertinence des informations sur lesquelles ils fondent leurs décisions. C'est pourquoi les audits doivent fournir des informations qui reposent sur des éléments probants suffisants et appropriés et les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures pour réduire ou gérer le risque d'aboutir à des conclusions inappropriées. Il faut communiquer de façon transparente le niveau d'assurance qui peut être fourni à l'utilisateur présumé. Compte tenu des limites qui lui sont inhérentes, un audit ne permet cependant jamais de fournir une assurance absolue.

Manière de fournir l'assurance

32) En fonction de l'audit et des besoins des utilisateurs, l'auditeur peut fournir l'assurance de deux manières:

a. en formulant des opinions et des conclusions qui mentionnent explicitement le niveau d'assurance. Cela vaut pour toutes les missions d'attestation et pour certaines missions d'appréciation directe;

b. en utilisant d'autres moyens: lors de certaines missions d'appréciation directe, l'auditeur ne formule pas de déclaration d'assurance explicite sur le sujet considéré. En l'occurrence, l'auditeur fournit aux utilisateurs le degré de confiance nécessaire en décrivant de manière explicite comment il a établi les constatations, les critères et les conclusions d'une façon équilibrée et argumentée. Il explique également pourquoi les constatations associées aux critères lui permettent d'aboutir à une conclusion ou recommandation globale spécifique.

Niveaux d'assurance

33) L'assurance peut être raisonnable ou limitée.

Une assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu. La conclusion d'audit est exprimée sous une forme positive: l'auditeur y indique qu'il estime que le sujet considéré est ou n'est pas conforme, dans tous ses aspects significatifs, aux critères applicables, ou, le cas échéant, que les informations afférentes au sujet considéré donnent une image fidèle de la situation, conformément aux critères applicables.

Lorsque l'auditeur fournit une assurance limitée, il déclare dans sa conclusion d'audit que, sur la base des procédures mises en œuvre, il n'a eu connaissance d'aucun élément qui le conduirait à penser que le sujet considéré n'est pas conforme aux critères applicables. Lors d'un audit visant à fournir une assurance limitée, les procédures mises en œuvre sont restreintes par rapport à celles qui sont nécessaires pour obtenir une assurance raisonnable. Cependant, en fonction de son jugement professionnel, l'auditeur s'attend à obtenir un niveau d'assurance valable pour les utilisateurs présumés. Un rapport d'assurance limitée mentionne le caractère restreint de l'assurance fournie.

5

PRINCIPES DU CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

34) Les principes présentés de façon détaillée ci-après sont fondamentaux pour la réalisation d'un audit. Le contrôle est un processus cumulatif et itératif. Aux fins de la présentation, les principes fondamentaux sont toutefois regroupés dans les catégories suivantes: principes relatifs aux exigences propres à l'organisation de l'ISC, principes généraux dont l'auditeur doit tenir compte avant de commencer l'audit et à plus d'une reprise pendant l'audit, ainsi que principes relatifs à des étapes spécifiques du processus d'audit.

Domaines couverts par les principes du contrôle des finances publiques

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Déontologie et indépendance	Jugement professionnel, conscience professionnelle et esprit critique	Géstion de la qualité	Gestion et compétences de l'équipe d'audit
Risque d'audit	Caractère significatif	Documentation	Communication

PRINCIPES RELATIFS AU PROCESSUS D'AUDIT

Planification de l'audit	Réalisation de l'audit	Établissement du rapport et suivi
• Définir les termes de la mission d'audit • Acquérir une connaissance des éléments à contrôler • Réaliser une évalution des risques ou une analyse des problèmes • Déceler les risques de fraude • Établir un plan d'audit	• Mettre en œuvre les procédures d'audit prévues afin d'obtenir des éléments probants • Évaluer les éléments probants et formuler des conclusions	• Établir un rapport fondé sur les conclusions formulées • Le cas échéant, assurer un suivi des sujets qui font l'objet du rapport

EXIGENCES PROPRES À L'ORGANISATION

35) Les ISC doivent établir et maintenir des procédures appropriées en matière de déontologie

Chaque ISC doit établir les règles de déontologie pertinentes et maintenir des procédures qui lui permettront d'obtenir une assurance raisonnable qu'elle-même et les membres de son personnel respectent les exigences déontologiques. L'existence
de ces procédures au niveau de l'ISC est une condition préalable à l'application de normes nationales fondées sur les principes fondamentaux de contrôle ou cohérentes par rapport à ceux-ci.
L'*ISSAI 130 intitulée «Code déontologique»* définit les exigences imposées par les ISSAI et comporte des modalités d'application connexes à cet égard.

36) Les ISC devraient concevoir, mettre en œuvre et faire fonctionner un système de gestion de la qualité

Chaque ISC devrait concevoir, mettre en œuvre et faire fonctionner un système de gestion de la qualité, afin de pouvoir obtenir une assurance raisonnable que l'ensemble de ses audits et autres missions sont réalisés avec un niveau de qualité systématiquement élevé et conformément aux ISSAI ou aux autres normes pertinentes et exigences légales et réglementaires applicables. Le système de gestion de la qualité d'une ISC porte généralement sur les composantes interdépendantes ci-après, de façon continue et itérative:

- le processus d'évaluation des risques de l'ISC;
- la gouvernance et l'encadrement;
- les règles de déontologie pertinentes;
- l'acceptation, le lancement et la poursuite des missions;
- la réalisation des missions;
- les ressources de l'ISC;
- les informations et les communications;
- le processus de suivi et de prise de mesures correctives.

Les politiques et les procédures de l'ISC en matière de gestion de la qualité devraient attribuer et définir les responsabilités concernant la qualité et sa gestion pour les différents audits.

L'existence d'un système de gestion de la qualité au niveau de l'ISC est une condition préalable à l'application de normes nationales fondées sur les principes fondamentaux de contrôle ou cohérentes par rapport à ceux-ci. L'ISSAI 140 intitulée «La gestion de la qualité par les ISC» définit les exigences imposées par les ISSAI et comporte des modalités d'application connexes à cet égard.

37) Les ISC doivent établir et maintenir des procédures appropriées pour gestion des compétences

Chaque ISC devrait établir et maintenir des procédures de gestion des compétences à un niveau organisationnel qui lui fournira l'assurance que les auditeurs de l'ISC ont les compétences requises pour remplir leur fonction conformément à leurs mandats. La gestion des compétences au niveau organisationnel implique généralement les actions suivantes:

I) Déterminer les compétences pertinentes

II) Fournir des pratiques de ressources humaines habilitantes,

III) Fournir des passerelles pour le développement professionnel et

IV) Évaluation et suivi des compétences.

L'existence de procédures de gestion des compétences est une condition préalable à appliquer des normes nationales fondées sur les Principes fondamentaux d'audit ou conformes à ceux-ci. L'ISSAI 150 intitulée «La compétence de l'auditeur» définit les exigences imposées par les ISSAI et comporte des modalités d'application connexes à cet égard.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Déontologie et indépendance

38) **Les auditeurs doivent respecter les règles d'éthique pertinentes et être indépendants.** Les principes éthiques doivent faire partie intégrante du comportement professionnel d'un auditeur. Les ISC doivent disposer de politiques qui tiennent compte des règles d'éthique et soulignent que chaque auditeur doit les respecter. Les auditeurs doivent rester indépendants afin que leurs rapports soient impartiaux et considérés comme tels par les utilisateurs présumés.

Les auditeurs peuvent trouver les principes fondamentaux de *l'INTOSAI sur l'indépendance dans la Déclaration de l'INTOSAI P-10 de Mexico sur l'indépendance des ISC*. Les principes éthiques clés d'intégrité, d'indépendance et d'objectivité, de compétence, de comportement professionnel, de confidentialité et de transparence sont définis dans *l'ISSAI 130 - Code de déontologie*, ainsi que les exigences et le matériel de candidature associés.

Jugement professionnel, conscience professionnelle et esprit critique

39) Les auditeurs doivent conserver un comportement professionnel approprié en faisant preuve d'esprit critique, de jugement professionnel et de conscience professionnelle tout au long de l'audit Dans son comportement, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique et exercer un jugement professionnel lors de la prise de décisions concernant les mesures appropriées à mettre en œuvre. Les auditeurs doivent faire preuve de conscience professionnelle afin de s'assurer que leur comportement professionnel est approprié.

Par esprit critique, il faut entendre le maintien d'une distance professionnelle et d'une vigilance, ainsi que d'une attitude critique lors de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus au cours de l'audit. Pour ce faire, il faut garder un esprit ouvert et réceptif à tous les avis et arguments.

Le jugement professionnel implique de mettre à profit, pendant le processus d'audit, les expériences, les connaissances et les compétences acquises collectivement. Pour faire preuve de conscience professionnelle, l'auditeur doit planifier et mener les audits avec diligence. Les auditeurs doivent éviter toute conduite susceptible de jeter le discrédit sur leurs travaux.

Gestion de la qualité

40) Les auditeurs doivent gérer la qualité de l'audit conformément aux exigences en matière de gestion de la qualité

Les auditeurs doivent appliquer les politiques et les procédures en matière de gestion de la qualité afin d'assurer que les audits sont réalisés avec un niveau de qualité systématiquement élevé. Les procédures en matière de gestion de la qualité doivent couvrir des sujets tels que l'orientation, la revue et la supervision du processus d'audit, ainsi que la nécessité de procéder à des consultations sur des sujets difficiles ou litigieux pour aboutir à des décisions.

Gestion et compétences de l'équipe d'audit

41) Les auditeurs doivent disposer des compétences nécessaires ou y avoir accès.

Les membres de l'équipe d'audit doivent posséder collectivement les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'audit. Ils doivent donc disposer d'une connaissance et d'une expérience pratique du type d'audit réalisé, être au fait des normes et de la législation applicables, connaître les opérations de l'entité, ainsi que posséder la capacité et l'expérience pour exercer un jugement professionnel. Pour tous les audits, il convient de recruter du personnel doté des qualifications appropriées, d'offrir au personnel des possibilités d'évolution et des formations, d'élaborer des manuels et d'autres orientations et instructions écrites concernant la conduite des audits, ainsi que d'affecter suffisamment de ressources à ces derniers. Les auditeurs doivent conserver leurs compétences professionnelles grâce à un perfectionnement professionnel permanent. L'ISSAI 150 intitulée «Compétence de l'auditeur» définit les exigences organisationnelles imposées par les ISSAI et comporte des modalités d'application connexes à cet égard.

En vertu du mandat de l'ISC et de la législation applicable, l'auditeur peut utiliser les travaux des auditeurs internes, d'autres auditeurs ou d'experts, lorsque cela est justifié ou nécessaire. Les procédures mises en œuvre par l'auditeur doivent constituer une base suffisante pour lui permettre d'utiliser les travaux d'autres personnes. En outre, l'auditeur doit obtenir dans tous les cas des éléments probants qui attestent la compétence et l'indépendance des autres auditeurs ou des experts, ainsi que la qualité des travaux réalisés. Cependant, l'ISC est seule responsable de tout rapport ou opinion d'audit qu'elle pourrait établir sur le sujet considéré, cette responsabilité n'étant pas réduite par l'utilisation des travaux réalisés par d'autres intervenants.

Les objectifs de l'audit interne diffèrent de ceux de l'audit externe. Cependant, les audits interne et externe encouragent la bonne gouvernance en favorisant la transparence et l'obligation de rendre compte en ce qui concerne l'utilisation des ressources publiques, ainsi que l'économie, l'efficience et l'efficacité de l'administration publique. Ces audits offrent ainsi des possibilités de coordination et de coopération, ainsi que d'élimination des doubles emplois.

Plusieurs ISC utilisent les travaux d'autres auditeurs aux niveaux de l'État fédéré, de la province, de la région, du district ou au niveau local. Elles recourent parfois également aux travaux d'audit menés par des entreprises publiques de comptabilité concernant l'objectif d'audit. Il convient de s'assurer que tous ces travaux ont été réalisés conformément aux normes d'audit applicables au contrôle des finances publiques.

Les audits dans certains domaines font appel à des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées dont l'ISC ne dispose pas en interne. En l'occurrence, l'ISC peut avoir recours à des experts pour lui apporter les connaissances nécessaires, pour réaliser des tâches spécifiques ou à d'autres fins.

Risque d'audit

42) Les auditeurs doivent gérer les risques de fournir un rapport inapproprié en la circonstance.

Le risque d'audit est le risque que le rapport d'audit puisse être inapproprié. L'auditeur met en œuvre des procédures afin de réduire ou de gérer le risque d'aboutir à des conclusions inappropriées. Parallèlement, il reconnaît qu'en raison des limites inhérentes à tous les audits, un audit ne peut jamais fournir une certitude absolue quant à la situation concernant le sujet considéré.

Lorsque l'objectif est de fournir une assurance raisonnable, l'auditeur doit réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable en la circonstance. Il se peut que l'objectif de l'audit soit de fournir une assurance limitée. Le cas échéant, le niveau acceptable du risque de non-respect des critères est plus élevé que lors d'une mission d'assurance raisonnable. Une mission d'assurance limitée permet à l'auditeur de fournir un niveau d'assurance qui, selon son jugement professionnel, sera valable pour les utilisateurs présumés.

Caractère significatif

43) Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'audit.

Le caractère significatif est pertinent pour tous les audits. Un élément peut être jugé significatif si le fait d'en avoir connaissance était susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. Ce jugement peut concerner un élément ou un groupe d'éléments pris dans leur ensemble. Le caractère significatif est souvent exprimé en valeur, mais il comporte aussi d'autres aspects quantitatifs et qualitatifs. Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un sujet significatif de par sa nature même. Un sujet peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il s'inscrit.

Les réflexions concernant le caractère significatif affectent les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que l'évaluation des résultats de l'audit. Ces éléments d'appréciation peuvent inclure les préoccupations des parties prenantes, l'intérêt des citoyens, les obligations juridiques et les conséquences pour la société.

Documentation

44) Les auditeurs doivent établir une documentation d'audit qui soit suffisamment détaillée pour permettre de comprendre clairement les travaux réalisés, les éléments probants obtenus et les conclusions formulées.

La documentation d'audit doit comporter une stratégie d'audit et un plan d'audit. Elle doit recenser les procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus et étayer les résultats d'audit communiqués. La documentation doit être suffisamment détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucune connaissance préalable de l'audit, de comprendre la nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures mises en œuvre, les éléments probants obtenus pour étayer les conclusions et les recommandations d'audit, le raisonnement sous-jacent à tous les problèmes significatifs qui ont requis l'exercice d'un jugement professionnel, ainsi que les conclusions connexes.

Communication

45) Les auditeurs doivent établir une communication efficace durant tout le processus d'audit.

Il est essentiel que l'entité auditée soit informée de tout ce qui concerne l'audit. Cela est fondamental pour établir une relation de travail constructive. Pendant toute la mission, la communication doit consister à obtenir des informations sur l'audit, ainsi qu'à faire part, en temps opportun, d'observations et de constatations à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance. L'auditeur est aussi parfois chargé de communiquer les problèmes concernant l'audit aux autres parties prenantes, comme les organes législatifs et les organismes de surveillance.

PRINCIPES RELATIFS AU PROCESSUS D'AUDIT

Planification d'un audit

46) Les auditeurs doivent s'assurer que les termes de la mission d'audit ont été clairement définis.

Les audits peuvent être requis par la législation, demandés par un organe législatif ou un organisme de surveillance, lancés par l'ISC ou réalisés en vertu d'un simple accord avec l'entité auditée. Dans tous les cas, l'auditeur, la direction de l'entité auditée, les personnes responsables de la gouvernance et les autres intervenants le cas échéant doivent parvenir ensemble à un accord formel sur les termes de la mission d'audit, ainsi que sur leurs rôles et responsabilités respectifs. Parmi les informations importantes peuvent figurer le sujet, l'étendue et les objectifs de l'audit, l'accès aux données, le rapport qui résultera de l'audit, le processus d'audit, les personnes de contact, ainsi que les rôles et responsabilités des différents intervenants au cours de la mission.

47) Les auditeurs doivent acquérir une connaissance de la nature de l'entité/du programme à contrôler.

Pour ce faire, l'auditeur doit connaître les objectifs, les opérations, l'environnement réglementaire, les contrôles internes, les systèmes financiers et autres, les processus opérationnels, ainsi que rechercher les sources potentielles d'éléments probants. L'auditeur peut acquérir ces connaissances grâce à des contacts réguliers avec la direction, les personnes responsables de la gouvernance et d'autres parties prenantes concernées. Il peut aussi consulter des experts et examiner des documents (y compris les études antérieures et d'autres sources) afin d'acquérir une ample connaissance du sujet à contrôler et de son contexte.

48) Les auditeurs doivent réaliser une évaluation des risques ou une analyse des problèmes et la revoir, le cas échéant, en fonction des constatations d'audit.

La nature des risques décelés variera en fonction de l'objectif d'audit. L'auditeur doit prendre en considération et évaluer le risque de survenance des différents types de déficiences, d'écarts ou d'anomalies susceptibles d'affecter le sujet considéré. Il faut tenir compte des risques généraux et spécifiques. Pour ce faire, l'auditeur peut appliquer des procédures lui permettant d'acquérir une connaissance de l'entité ou du programme et de son environnement, y compris des contrôles internes pertinents. L'auditeur doit évaluer la réaction de la direction aux risques décelés, y compris lorsque cette dernière met en œuvre et conçoit des contrôles internes pour y faire face. Lorsqu'il analyse un problème, l'auditeur doit tenir compte des indications concrètes révélatrices de problèmes ou d'écarts par rapport à la situation souhaitée ou attendue. Ce processus implique l'examen de plusieurs indicateurs révélateurs de problèmes afin de définir les objectifs d'audit. Tout au long du processus d'audit, il faut tenir compte des risques détectés et de leur incidence sur l'audit.

49) Les auditeurs doivent déceler et évaluer les risques de fraude pertinents pour les objectifs d'audit.

Les auditeurs doivent mener des enquêtes et mettre en œuvre des procédures pour déceler les risques de fraude pertinents pour les objectifs d'audit, ainsi que pour y faire face. Ils doivent garder un esprit critique et être attentifs aux possibilités de fraude pendant tout le processus d'audit.

50) Les auditeurs doivent programmer leurs travaux afin de s'assurer que l'audit est mené de façon efficace et efficiente.

La planification d'un audit spécifique comporte des aspects stratégiques et opérationnels.

Sur le plan stratégique, la planification doit consister à définir l'étendue, les objectifs et l'approche de l'audit. Les objectifs font état de ce que l'audit doit permettre de réaliser. L'étendue concerne le sujet considéré et les critères que les auditeurs utiliseront pour évaluer le sujet considéré et faire rapport sur celui-ci. L'étendue est directement liée aux objectifs. L'approche décrira la nature et l'étendue des procédures à appliquer pour collecter les éléments probants. L'audit doit être planifié de façon à réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Sur le plan opérationnel, la planification implique l'établissement d'un calendrier pour l'audit et la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. Lors de la planification, les auditeurs doivent attribuer de façon appropriée les tâches aux membres de leur équipe et déterminer les autres ressources qui peuvent s'avérer nécessaires, comme des experts sur le sujet concerné.

La planification de l'audit doit pouvoir être adaptée si les circonstances et les conditions venaient à changer considérablement. Il s'agit d'un processus itératif mis en œuvre tout au long de l'audit.

Réalisation d'un audit

51) Les auditeurs doivent appliquer des procédures d'audit qui permettent de collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le rapport d'audit.

Les décisions de l'auditeur sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit auront une incidence sur les éléments probants à obtenir. Le choix des procédures dépendra de l'évaluation des risques ou de l'analyse des problèmes.

Les éléments probants sont toutes les informations utilisées par l'auditeur pour déterminer si le sujet considéré respecte les critères applicables. Ces éléments peuvent prendre plusieurs formes, comme des dossiers sous format électronique et sur support papier reprenant les transactions, des communications écrites et par voie électronique avec des personnes extérieures, des observations formulées par l'auditeur, ainsi que des témoignages oraux et écrits de l'entité auditée. Les méthodes utilisées pour collecter les éléments probants comportent l'inspection, l'observation, la demande d'informations, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et/ou d'autres techniques de recherche. Les éléments probants doivent être suffisants (en quantité) pour persuader une personne informée que les constatations sont raisonnables. Ils doivent également être appropriés (sur le plan de la qualité), à savoir pertinents, valables et fiables. L'évaluation, par l'auditeur, des éléments probants doit être objective, juste et équilibrée. Les constatations préliminaires doivent être communiquées à l'entité auditée et discutées avec celle-ci pour en confirmer la validité.

L'auditeur doit respecter toutes les exigences en matière de confidentialité.

52) Les auditeurs doivent évaluer les éléments probants et tirer des conclusions.

Après avoir terminé les procédures d'audit, l'auditeur revoit la documentation d'audit afin de déterminer si le sujet considéré a été contrôlé de manière suffisante et appropriée. Avant de tirer ses conclusions, l'auditeur réexamine l'évaluation initiale du risque et du caractère significatif à la lumière des éléments probants collectés et détermine si d'autres procédures d'audit doivent être mises en œuvre.

L'auditeur doit évaluer les éléments probants afin d'aboutir à des constatations d'audit. Lorsqu'il évalue les éléments probants et qu'il apprécie le caractère significatif des constatations, l'auditeur doit tenir compte de facteurs quantitatifs et qualitatifs.

Sur la base des constatations, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel afin d'aboutir à une conclusion sur le sujet considéré ou sur les informations y afférentes.

Établissement du rapport et suivi

53) Les auditeurs doivent établir un rapport fondé sur les conclusions tirées.

Le processus d'audit comprend l'élaboration d'un rapport afin de communiquer les résultats de l'audit aux parties prenantes, aux intervenants responsables de la gouvernance et aux citoyens. Le but est également de faciliter le suivi et la prise de mesures correctrices. Plusieurs ISC, comme celles qui exercent une fonction juridictionnelle (souvent appelées «cour des comptes»), peuvent émettre des rapports juridiquement contraignants ou prendre des décisions judiciaires.

Les rapports doivent être faciles à comprendre et exhaustifs; leur contenu ne doit être ni vague ni ambigu. Ils doivent être objectifs et équitables, comporter uniquement des informations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et être établis de manière à ce que les constatations soient mises en perspective et placées dans leur contexte.

La forme et le contenu du rapport dépendront de la nature de l'audit, des utilisateurs présumés, des normes applicables et des obligations légales. Le mandat de l'ISC et les autres lois ou règlements pertinents peuvent préciser la présentation ou la formulation des rapports. Ces derniers peuvent être «courts» ou «longs».

Les rapports «longs» exposent généralement en détail l'étendue, les constatations et les conclusions de l'audit, y compris les conséquences potentielles et les recommandations constructives afin de permettre la mise en œuvre de mesures correctrices.

Les rapports «courts» sont plus succincts et leur format est souvent plus normalisé.

» Missions d'attestation

Dans le cas des missions d'attestation, le rapport d'audit peut comporter une opinion sur la question de savoir si les informations afférentes au sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, exemptes d'anomalies et/ou si le sujet considéré est, dans tous ses aspects significatifs, conforme aux critères établis. Dans le cas des missions d'attestation, le rapport est généralement intitulé «Rapport de l'auditeur».

» Missions d'appréciation directe

Dans le cas des missions d'appréciation directe, le rapport d'audit doit énoncer les objectifs d'audit et décrire comment ils ont été traités au cours de ce dernier. Ce rapport comporte des constatations et des conclusions sur le sujet considéré. Il peut aussi contenir des recommandations. D'autres informations sur les critères, la méthodologie et les sources des données peuvent également y figurer. Toute limitation de l'étendue de l'audit doit y être mentionnée.

Le rapport d'audit doit expliquer comment les éléments probants obtenus ont été utilisés et pourquoi les conclusions qui en résultent ont été tirées. Il pourra ainsi fournir aux utilisateurs présumés le degré de confiance nécessaire.

» Opinion

Lorsqu'une opinion d'audit sert à exprimer le niveau d'assurance, elle doit avoir un format normalisé. L'opinion peut être non modifiée ou modifiée. Une opinion non modifiée est formulée lorsque l'auditeur a pu obtenir une assurance limitée ou raisonnable. Une opinion modifiée peut être:

- *assortie d'une réserve («à l'exception de», «hormis» ou «abstraction faite de»)* – lorsque l'auditeur indique qu'il est en désaccord avec certains éléments du sujet considéré qui sont ou pourraient être significatifs, mais non généralisés; ou bien lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de collecter des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces éléments;
- *défavorable* – lorsque l'auditeur, après avoir collecté des éléments probants suffisants et appropriés, estime, en conclusion, que les écarts ou les anomalies, pris(es) isolément ou collectivement, sont à la fois significatif(ve)s et généralisé(e)s;
- *impossible à exprimer* – lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de collecter des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une incertitude ou d'une limitation de l'étendue qui est à la fois significative et généralisée.

Le cas échéant, l'auditeur doit mettre les raisons de la modification de l'opinion en perspective, en expliquant clairement, au regard des critères applicables, la nature et l'étendue de la modification. Selon le type d'audit, le rapport peut aussi contenir des recommandations de mesures correctrices et faire état de toute déficience du contrôle interne contribuant à la modification de l'opinion.

» Suivi

Les ISC jouent un rôle dans les mesures de suivi prises par la partie responsable en réponse aux problèmes mentionnés dans le rapport d'audit. Le suivi vise essentiellement à déterminer si l'entité auditée a dûment traité les problèmes mis au jour, y compris d'éventuelles implications d'une portée plus large. Si les mesures prises par l'entité auditée ne sont ni suffisantes ni satisfaisantes, l'ISC pourrait être amenée à établir un autre rapport.