

Politiques et normes d'audit de la Cour - PNAC (10 avril 1997)

Légende: Politiques et normes d'audit de la Cour des comptes (PNAC), codifiées en 1997.

Source: La Cour des comptes, Méthodologie d'audit. Politiques et normes d'audit. [EN LIGNE]. [Luxembourg]: Cour des comptes européenne, [12.03.2001]. Disponible sur <http://www.eca.eu.int/FR/audit.methodology1.htm>.

Copyright: Cour des comptes européenne

URL: http://www.cvce.eu/obj/politiques_et_normes_d_audit_de_la_cour_pnac_10_avril_1997-fr-cbc83d78-c384-4330-9153-52a5d3194aa1.html

Date de dernière mise à jour: 24/10/2012

Politiques et normes d'audit de la Cour des comptes, codifiées en 1997

Préface

Les rapports annuels et spéciaux de la Cour des comptes européenne constituent un élément essentiel du processus lié à l'obligation démocratique de rendre compte des activités financières des Communautés européennes.

La Cour s'est toujours efforcée de communiquer au Parlement européen, au Conseil et au grand public européen des rapports pertinents, objectifs et indépendants, établis sur la base d'audits effectués suivant les critères professionnels les plus rigoureux. En veillant à ce que ces critères soient respectés, la Cour a l'assurance que les rapports qu'elle adopte reposent sur des travaux d'audit de haute qualité.

En cette année où elle célèbre son vingtième anniversaire, la Cour a décidé de codifier ses politiques et normes d'audit et de les communiquer au Parlement et au Conseil, aux institutions et organismes qu'elle est amenée à contrôler, aux institutions de contrôle nationales et autres instances avec lesquels la Cour entretient des relations de travail, ainsi qu'à d'autres organisations et particuliers manifestant un intérêt pour le travail de la Cour. Tout cela, la Cour l'accomplit dans un but de transparence et afin de mieux expliquer son action à ceux qu'elle sert, à ceux avec qui elle coopère et à ceux qu'elle contrôle. Ces politiques et normes d'audit indiquent donc clairement aux utilisateurs des rapports de la Cour selon quels principes ceux-ci sont élaborés, en mettant en évidence leurs qualités d'indépendance, d'objectivité et de fiabilité.

Bernhard Friedmann
Président de la Cour des comptes européenne

Luxembourg, septembre 1997

Table des matières

1. Objectifs et responsabilités:
 - Objectifs et principes généraux régissant les audits de la Cour
 - Contrôle de la qualité d'une mission d'audit
 - Documentation
 - Fraude et erreur
 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires (légalité et régularité)
2. Planification:
 - Procédure de planification
 - Connaissance des entités contrôlées et de leurs activités
 - Caractère significatif
3. Contrôle interne:
 - Évaluation du risque et contrôle interne
 - Audit dans un environnement informatique
4. Informations probantes :
 - Obtention et exploitation des informations probantes
 - Procédures analytiques
 - Échantillonnage d'audit
 - Événements postérieurs aux travaux d'audit
 - Déclarations de la direction
5. Utilisation de travaux réalisés par des tiers:
 - Utilisation des travaux réalisés par un autre auditeur
 - Évaluation des travaux de l'audit interne
 - Utilisation des travaux d'un expert
6. Conclusions d'audit et établissement de rapports:
 - Rapports
 - Données comparatives

Introduction

En adoptant un ensemble complet de politiques et de normes d'audit, l'intention de la Cour est d'exposer en un document unique les principes sur lesquels reposent les méthodes de planification et d'exécution des audits ainsi que d'établissement des rapports. Ces politiques et normes ne sont pas nouvelles pour la Cour, mais reflètent et codifient les méthodes de travail qui ont évolué au cours des vingt années qui se sont écoulées depuis la création de notre institution. Ces politiques et ces normes ont été formellement

adoptées par la Cour lors de sa 546^{ème} réunion, le 10 avril 1997.

Les politiques et normes d'audit de la Cour se fondent sur la pratique internationale du niveau le plus élevé, telle que représentée par les Normes d'audit publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI) et les Normes internationales d'audit établies par le Comité international des pratiques d'audit de la Fédération internationale des experts comptables (IFAC). Celles-ci ont cependant été adaptées à la mission et aux responsabilités particulières de la Cour telles que définies dans le traité et le règlement financier, ainsi qu'au contexte communautaire. Les politiques et les normes sont par ailleurs entièrement compatibles avec les lignes directrices en matière d'audit externe des activités de la Communauté européenne, actuellement en cours d'élaboration par un groupe de travail ad hoc institué par le Comité de contact des présidents des institutions supérieures de contrôle de l'UE.

Ces politiques et normes d'audit définissent les principes de base qui régissent le travail de la Cour. Elles fournissent donc un cadre général permettant de déterminer dans le détail les procédures d'audit et les pratiques à suivre pour la planification et l'exécution des différentes tâches d'audit ainsi que pour l'établissement des rapports correspondants. Ces procédures et ces pratiques détaillées sont quant à elles décrites dans le manuel d'audit de la Cour.

Les exigences auxquelles est confrontée la Cour des comptes et l'environnement dans lequel elle travaille se modifient en permanence. Dans le même temps, la méthodologie de l'audit est en constante évolution. Afin de faire en sorte que ses travaux restent en phase avec ces changements et continuent d'être accomplis suivant les normes professionnelles les plus élevées, la Cour réexaminera de temps à autre ses politiques et normes d'audit. Le lecteur attentif notera que des espaces ont été laissés dans la numérotation de politiques et des normes. Ces blancs doivent permettre, si besoin est, l'insertion ultérieure d'autres politiques et normes.

Ces politiques et normes d'audit sont applicables à la fois aux audits financiers (y compris les audits relatifs à la déclaration d'assurance) et aux contrôles de la bonne gestion financière exécutés par la Cour.

Hubert Weber

Membre de la Cour des comptes européenne responsable des méthodes de travail

Luxemburg, September 1997

Politiques et normes d'audit de la Cour (PNAC)

1 Objectifs et responsabilités

10 Objectifs et principes généraux régissant les audits de la Cour

10/01 En effectuant ses audits, la Cour vise les objectifs globaux suivants:

- satisfaire aux obligations du traité et d'autres textes législatifs;
- aider et, le cas échéant, conseiller les responsables des décisions et de la gestion concernant les programmes et les finances communautaires, de manière à améliorer la gestion financière.

10/02 L'auditeur (1) doit conduire un audit conformément aux normes de contrôle INTOSAI et aux normes internationales d'audit de l'IFAC, dans la mesure où elles sont applicables dans le contexte communautaire. L'auditeur doit également tenir compte des règles internes de la Cour qui établissent la base sur laquelle les rapports annuels, les rapports spéciaux, les avis et les observations doivent être examinés et adoptés par cette dernière.

10/03 Les politiques et les procédures à suivre pour conduire un audit selon les normes internationales de contrôle (INTOSAI et IFAC) sont définies dans le présent document et dans le manuel d'audit de la Cour. L'auditeur doit suivre ces procédures; il doit documenter pleinement et faire approuver par son supérieur hiérarchique toute divergence par rapport à ces procédures qui serait rendue nécessaire par les circonstances entourant l'audit spécifique. Le respect de ces politiques et de ces procédures permettra également de garantir que l'audit est entrepris conformément aux orientations européennes élaborées sous l'autorité du comité de contact des Présidents des institutions supérieures de contrôle de l'UE.

En ce qui concerne l'audit financier, l'application correcte des politiques et des normes d'audit de la Cour, ainsi que des procédures décrites dans le manuel d'audit révisé de cette dernière et dans les orientations

pratiques de la DAS, permettra de déterminer si toutes les opérations correspondantes ont été correctement entreprises, effectuées, ordonnancées, payées (ou perçues) et enregistrées, et donc si les comptes communautaires sont fiables et les opérations sous-jacentes légales et régulières.

10/04 Lors de la planification et de l'exécution de l'audit, l'auditeur doit être conscient que les informations obtenues au cours de l'audit peuvent être trompeuses ou altérées.

10/05 En effectuant des audits, l'auditeur doit observer les obligations des fonctionnaires et autres agents des Communautés européennes imposées par le statut, ainsi que toute autre directive supplémentaire adoptée par la Cour et portant sur le respect de ces obligations dans le contexte de l'audit externe. L'auditeur doit en particulier veiller à ce que les audits soient menés de manière à protéger et à rehausser l'indépendance, l'intégrité, l'objectivité et le statut professionnel de la Cour, ainsi qu'à protéger le caractère confidentiel des informations obtenues dans le cadre de l'audit.

12 Contrôle de la qualité d'une mission d'audit

12/01 L'auditeur doit appliquer les procédures de contrôle de la qualité qui, dans le cadre des politiques et des procédures de la Cour, sont adaptées à une mission prise isolément.

12/02 Les travaux réalisés par les auditeurs à chaque niveau et pour chaque phase de l'audit doivent faire l'objet d'une supervision appropriée au cours de l'audit; les travaux documentés doivent être revus par le chef d'équipe ou, s'ils ont été réalisés par ce dernier, par le chef de division. L'objectif de cette revue est de garantir que des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables ont été obtenues. La revue doit être attestée par des informations probantes dans les documents de travail. Les travaux initialement revus par le chef d'équipe doivent faire l'objet d'autres revues par le chef de division et par le directeur responsable. Ces nouvelles revues doivent également être attestées dans les documents de travail. Le directeur responsable doit s'assurer qu'un système de contrôle de la qualité existe et qu'il fonctionne efficacement.

12/03 Chaque année, la Cour arrêtera, sur la base d'une proposition du groupe ADAR, un programme de revues d'assurance de la qualité à effectuer sur des audits achevés (c'est-à-dire des audits pour lesquels le rapport consécutif a été adopté par la Cour après procédure contradictoire), afin d'obtenir l'assurance que ces derniers ont été réalisés conformément aux politiques et aux normes de la Cour.

13 Documentation

13/01 L'auditeur doit documenter les questions importantes qui fournissent des informations probantes pour étayer les résultats de l'audit et attester que ce dernier a été effectué conformément aux politiques et aux procédures de la Cour en la matière.

13/02 L'auditeur doit établir des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension complète de l'audit.

13/03 L'auditeur doit consigner, dans ses dossiers de travail, les informations relatives à la programmation des travaux d'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre, ainsi que le résultat de ces procédures et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des informations probantes recueillies.

13/04 Le chef d'équipe, le chef de division et/ou le directeur qui revoient les documents de travail (voir 12/02 ci-dessus) doivent documenter la revue dans les documents de travail.

13/05 L'auditeur doit respecter les procédures de la Cour garantissant la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, ainsi que leur conservation pendant une période suffisante pour répondre aux besoins professionnels de la Cour, conformément aux règles communautaires en matière de conservation de

documents.

14 Erreur, irrégularités et fraude

14/01 La responsabilité première de la prévention et de la détection des erreurs et des irrégularités, ainsi que des enquêtes correspondantes, incombe aux responsables de la gestion et de l'exécution des programmes communautaires (à savoir la Commission et les États membres). La Cour doit déterminer si la Commission et les États membres s'acquittent de leurs responsabilités dans ce domaine. Les travaux de la Cour dans ce domaine doivent être essentiellement centrés sur l'évaluation de l'action des États membres et de la Commission en matière de prévention et de dissuasion, ainsi que des mesures correctrices concernant les irrégularités.

14/02 L'auditeur doit être conscient de la possibilité que des actes ou des omissions intentionnels ou intentionnels aient une incidence sensible sur les comptes, sur les résultats des contrôles de légalité et de régularité ou sur son opinion concernant la bonne gestion financière. C'est pourquoi, lors de la planification et de la mise en oeuvre des procédures d'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit évaluer les risques liés aux erreurs et aux irrégularités (y compris à la fraude, à la corruption ainsi qu'à d'autres agissements illégaux).

14/03 Lorsqu'un cas de fraude, de corruption ou de tout autre agissement illégal présumés affectant les intérêts financiers de la Communauté est détecté au cours d'un audit, l'auditeur doit suivre les procédures arrêtées par la Cour.

14/04 Lorsqu'un cas de fraude, de corruption ou de tout autre agissement illégal présumé est porté à la connaissance de la Cour, l'auditeur qui reçoit la dénonciation doit suivre les procédures arrêtées par la Cour, de sorte que les constatations correspondantes soient communiquées dès que possible à l'Office européen de lutte anti-fraude (OLAF).

15 Prise en compte des textes législatifs et réglementaires (légalité et régularité)

15/01 Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité ou l'activité contrôlée, et déterminer dans quelle mesure l'entité s'y conforme. Ce cadre légal et réglementaire (par exemple, directives en matière d'achats et marchés, législation relative à l'environnement, ...) comprend essentiellement le budget ainsi que la réglementation spécifique sur laquelle se fondent les dépenses. En outre, l'auditeur doit également prendre en considération les autres dispositions de l'ordre juridique communautaire ainsi que de la législation et des règles nationales mises en place en application de cette réglementation communautaire, dans la mesure où ces dispositions ont une incidence sur les recettes et les dépenses.

15/02 Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un éventuel non-respect des textes (1) il doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'informations pour en évaluer l'incidence potentielle sur (selon les objectifs de l'audit spécifique) la fiabilité des comptes, la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes ou la bonne gestion financière (voir également PNAC 15/06 - 15/09).

15/03 Lorsque l'auditeur estime qu'il peut y avoir non-respect des textes (2), il doit documenter ses constatations et, sauf lorsqu'il estime que ce non-respect peut être délibéré, en discuter avec la direction.

15/04 Lorsqu'il ne parvient pas à réunir des informations suffisantes sur le non-respect supposé d'un texte (2), l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'informations probantes.

15/05 S'il considère que le non-respect (2) de lois et de règlements est intentionnel, l'auditeur doit envisager la possibilité d'une fraude, même lorsqu'il estime que le non-respect n'a pas d'incidence financière

significative. En cas de soupçon de fraude, la politique/norme d'audit de la Cour 14/03 ci-dessus s'applique. En outre, l'auditeur doit considérer l'incidence du non-respect des textes sur son rapport d'audit.

15/06 Si, dans le cadre d'un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, il conclut que le non-respect des textes (2) a une incidence significative sur la fiabilité des comptes ou sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes et que ce non-respect n'est pas correctement reflété ou redressé dans les comptes, l'auditeur doit proposer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

15/07 Si, dans le cadre d'un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'entité ne permet pas à l'auditeur de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pour évaluer si le non-respect (2) d'un texte pouvant avoir une incidence significative sur la fiabilité des comptes ou sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes s'est produit ou a pu se produire, il doit proposer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.

15/08 Si, dans le cadre d'un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur n'est pas à même de déterminer si le non-respect (2) d'un texte s'est produit du fait des limites imposées par les circonstances et non par l'entité, il doit en tirer les conséquences dans son rapport (non-opinion).

15/09 Si, dans le cadre d'un audit autre que de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur conclut que le non-respect (2) d'un texte est significatif dans le domaine contrôlé, il doit faire état des circonstances entourant le cas en question dans son rapport.

2 Procédure de planification

20 (3) Procédure de planification

20/21 L'auditeur doit planifier le travail d'audit afin que celui-ci soit réalisé de manière efficiente et efficace.

20/22 L'auditeur doit élaborer et documenter un plan d'enquête global décrivant l'étendue et la conduite de l'audit, les principales questions auxquelles il faut répondre, la nature des informations probantes à réunir, les méthodes qui seront employées pour les obtenir et la base de leur évaluation. Le plan d'enquête doit également contenir une synthèse des résultats des procédures analytiques appliquées, un calendrier d'exécution de l'audit et d'élaboration du rapport, ainsi qu'un budget des ressources de l'audit et des frais de mission. Le plan d'enquête doit être approuvé par le chef de division responsable après consultation du directeur; il doit être présenté par le Membre responsable de l'audit au groupe d'audit. L'objectif premier du plan d'enquête est de fournir la base des décisions concernant l'audit proposé par le Membre responsable. Le plan d'enquête doit donc être un document succinct.

20/23 L'auditeur doit élaborer et documenter un programme d'audit décrivant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit requises pour mettre en oeuvre le plan d'audit global. Le programme d'audit doit porter sur tous les objectifs fixés et sur tous les risques significatifs identifiés; il doit être approuvé par le chef de division après consultation du directeur avant que les tests d'audit ne commencent. Ce programme fournit une base permettant d'informer l'équipe des auditeurs de la façon dont les travaux doivent être exécutés et donnant au chef d'équipe, au chef de division et au directeur les moyens de gérer et de contrôler l'audit. Il doit donc être suffisamment détaillé pour atteindre ces objectifs.

20/24 Le plan d'enquête et le programme d'audit doivent être révisés, si nécessaire au cours de l'audit. Les révisions importantes doivent être approuvées par le Membre responsable. Les révisions moins importantes (c'est-à-dire celles qui ne nécessitent pas des ressources supplémentaires pour l'audit et n'entraînent pas de modification des objectifs visés) doivent être approuvées par le chef de division en consultation avec le

directeur. Le Membre responsable doit être informé de toute révision.

21 Connaissance des entités contrôlées et de leurs activités

21/01 Pour réaliser un audit, l'auditeur doit avoir ou acquérir une connaissance suffisante des entités ou des activités concernées, afin d'identifier ou de comprendre les événements, les opérations et les pratiques qui, d'après lui, peuvent avoir une incidence significative sur les comptes ou sur son examen ou encore sur le rapport d'audit.

21/02 Le chef de division et le chef d'équipe doivent s'assurer que l'ensemble des auditeurs affecté à une mission d'audit acquiert une connaissance suffisante des entités et des activités concernées pour être à même d'exécuter les travaux de contrôle qui leur sont confiés.

21/03 L'auditeur doit examiner les données financières et non financières afin de s'assurer qu'elles sont compatibles avec sa connaissance des entités et des activités contrôlées. Cet examen doit être engagé au stade de la planification, afin d'identifier les domaines qui mériteraient une étude plus approfondie, et à la fin de l'audit, afin de confirmer la cohérence des constatations.

22 Caractère significatif

22/01 Lors de la conduite d'un audit, l'auditeur doit tenir compte du caractère significatif d'une information et de son lien avec le risque d'audit.

22/02 Pour chaque constatation d'audit, l'auditeur doit envisager la possibilité que le fait constaté soit significatif en raison de sa valeur, de sa nature ou du contexte dans lequel il apparaît.

22/04 En évaluant la fiabilité des comptes, l'auditeur doit apprécier si le cumul des anomalies décelées non corrigées revêt un caractère significatif. Les erreurs affectant le caractère complet, la présentation des comptes, les informations communiquées en annexe à ceux-ci ainsi que la réalité des opérations sous-jacentes et la mesure de ces dernières doivent être examinées lors de l'évaluation de la fiabilité des comptes ("image fidèle").

22/05 Lors de l'évaluation de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur doit apprécier si le cumul des opérations illégales et irrégulières décelées revêt un caractère significatif. De plus, il doit examiner la nature et le contexte des opérations illégales et irrégulières.

22/06 Lors de la planification d'un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur doit normalement fixer un seuil de signification se situant entre 1 % et 2 % des dépenses brutes (ou, le cas échéant, des recettes brutes). Toute divergence par rapport à cette fourchette doit être pleinement documentée dans les dossiers de travail et approuvée par le chef de division responsable après consultation du directeur et par le Membre responsable avant que les tests d'audit ne commencent. Lorsque l'audit fait partie des travaux relatifs à la déclaration d'assurance, toute divergence par rapport au seuil de signification établi pour l'audit dans son ensemble doit faire l'objet d'un accord avec le secteur de coordination de la DAS avant que les tests d'audit ne commencent.

22/07 Lors de l'évaluation de la bonne gestion financière, l'auditeur doit apprécier si ces constatations comportent des éléments relatifs à l'économie, l'efficience et/ou l'efficacité de la gestion des entités et/ou des activités examinées qui méritent d'être inclus dans le rapport annuel de la Cour ou dans un rapport spécial.

3 Contrôle interne

30 Évaluation du risque et contrôle interne

30/01 L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne pour planifier l'audit et concevoir une approche d'audit efficace (voir PNAC 30/03 - 30/05 ci-dessous). L'auditeur doit recourir à son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir des procédures d'audit visant à le réduire à un niveau acceptable faible. (Le risque d'audit est le risque que la Cour exprime une opinion selon laquelle les comptes seraient fiables alors qu'ils ne le sont pas, les opérations sous-jacentes seraient légales et régulières alors que ce n'est pas le cas ou que la gestion financière aurait été bonne alors qu'elle ne l'était pas).

30/02 Lors de l'élaboration du plan d'enquête, l'auditeur doit évaluer le risque inhérent au niveau de l'activité/entité prise dans son ensemble. Dans l'élaboration du programme de travail, l'auditeur doit relier cette évaluation à chaque composant (4) d'un audit ou partir du principe que le risque inhérent est élevé pour le composant concerné. (Le risque inhérent est le risque, lié à la nature des activités, opérations et structures de gestion, que des erreurs ou des déficiences affectant la gestion financière, qui, si elles ne sont pas prévenues ou détectées et corrigées par des procédures de contrôle interne, rendront les comptes non fiables, les opérations sous-jacentes en grande partie illégales ou irrégulières ou la gestion financière mauvaise).

30/04 L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante de l'environnement de contrôle pour évaluer les comportements, degrés de sensibilisation et actions de la direction concernant les contrôles internes, et leur importance dans l'entité.

30/05 L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des procédures de contrôle pour élaborer le plan d'enquête.

30/06 Après avoir pris connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne, l'auditeur doit procéder à une évaluation préliminaire du risque lié au contrôle pour chaque composant (4) important et s'inscrivant dans les objectifs d'audit. (Le risque lié au contrôle est le risque que les procédures de contrôle interne ne permettent pas de prévenir ou de détecter et de corriger à temps des erreurs ou des déficiences significatives de 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 pas efficacement, de manière permanente et cohérente.

30/07 L'évaluation préliminaire du risque lié au contrôle pour chaque composant (4) d'un audit devrait être fixée à un niveau élevé, sauf si l'auditeur:

a) parvient à identifier des contrôles internes adaptés au risque lié au contrôle spécifique et susceptibles de prévenir ou de détecter et corriger l'erreur, l'irrégularité ou de résoudre les problèmes de gestion financière en question; et

b) envisage de tester les contrôles (5) pour étayer son évaluation.

30/08 L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail :

a) son analyse des systèmes comptables et de contrôle interne de l'entité; et

b) son évaluation du risque lié au contrôle.

30/09 L'auditeur doit réunir des informations probantes en testant les contrôles pour justifier une évaluation du risque lié au contrôle autre que risque élevé . Plus l'évaluation du risque lié au contrôle est faible, plus l'auditeur devra pouvoir démontrer que les systèmes comptables (pour les audits financiers) et de contrôle interne (pour l'ensemble des audits) sont correctement conçus et fonctionnent efficacement, de façon continue et cohérente.

30/10 En fonction des résultats des tests, l'auditeur doit déterminer si les contrôles internes sont conçus et fonctionnent conformément à l'évaluation préliminaire du risque lié au contrôle.

30/11 L'auditeur doit, avant de s'appuyer sur les procédures mises en oeuvre lors des audits précédents [lorsqu'il teste les contrôles], réunir des informations probantes justifiant que cela est toujours possible.

30/12 L'auditeur doit déterminer [lorsqu'il teste les contrôles] si les contrôles internes ont été appliqués tout au long de la période.

30/13 Avant de tirer les conclusions de l'audit, basées sur le résultat des procédures de validation et des autres informations probantes rassemblées durant l'audit, l'auditeur doit déterminer si son évaluation du risque lié au contrôle est confirmée.

30/14 L'auditeur doit tenir compte de l'évaluation du niveau des risques inhérents et des risques liés au contrôle pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de validation nécessaires pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

30/15 Dans les audits concernant la fiabilité des comptes et/ou la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, quelle que soit l'évaluation du niveau du risque inhérent et du risque lié au contrôle, l'auditeur doit procéder à certaines procédures de validation pour des soldes de comptes et des catégories d'opérations significatifs. Dans le cadre des audits financiers, qui supposent pour l'essentiel un examen du système, l'auditeur doit déterminer l'étendue des procédures de validation à entreprendre.

30/16 Dans le cadre des audits de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, plus l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle est élevée, plus l'auditeur doit rassembler d'informations probantes relevant de procédures de validation.

30/17 Dans le cadre des audits de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, lorsque l'auditeur constate que le risque de non-détection concernant un objectif général d'audit pour un solde de compte ou une catégorie d'opérations significatifs ne peut être réduit à un niveau acceptable faible, il doit proposer une opinion assortie d'une réserve ou envisager l'impossibilité d'exprimer une opinion. (Le risque de non-détection est le risque que les procédures de validation appliquées par l'auditeur ne permettent pas de détecter une erreur ou une déficience de la gestion financière qui, isolée ou cumulée à d'autres erreurs ou déficiences, pourrait être significative. Une telle situation peut amener la Cour à exprimer une opinion positive sur la fiabilité des comptes, la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes ou la qualité de la gestion financière, alors qu'elle devrait formuler une opinion assortie d'une réserve ou une opinion défavorable).

31 Audit dans un environnement informatique

31/01 L'auditeur doit évaluer l'incidence de l'environnement informatique sur l'audit.

31/02 L'auditeur doit posséder une connaissance suffisante de l'environnement informatique pour planifier, diriger, superviser et réviser le travail effectué. L'auditeur doit évaluer si des compétences informatiques particulières s'imposent pour réaliser l'audit. Si le recours à un professionnel possédant ces compétences est envisagé, l'auditeur doit rassembler suffisamment d'informations probantes montrant que le travail effectué permet de répondre à l'objectif de l'audit, selon le PNAC 52/01 - 52/04 "Utilisation des travaux d'un expert".

31/03 Dans la planification des aspects de l'audit susceptibles d'être influencés par l'environnement informatique de l'entité contrôlée, l'auditeur doit tenir compte de l'importance et de la complexité des systèmes informatiques de l'entité contrôlée, ainsi que de la disponibilité des données pouvant être utilisées pour l'audit.

31/04 Dans un environnement informatique utilisant de gros systèmes, l'auditeur doit également acquérir la connaissance de cet environnement et déterminer s'il peut influencer l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

4 Informations probantes

40 Obtention et exploitation des informations probantes

40/01 L'auditeur doit réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion ou son rapport.

40/02 Lors de l'obtention d'informations probantes à partir de tests des contrôles, l'auditeur doit déterminer si ces informations sont suffisantes, pertinentes et fiables pour étayer son évaluation du niveau de risque lié au contrôle.

40/03 Lors de l'obtention d'informations probantes à partir de procédures de validation, l'auditeur doit déterminer si les informations résultant de ces procédures de validation et des tests des contrôles sont suffisantes, pertinentes et fiables en tenant compte de toute information probante obtenue à partir des tests des contrôles effectués sur le composant concerné (6).

40/04 Au moment de tirer des conclusions, l'auditeur doit prendre en considération les sources et la nature des informations probantes recueillies. Chaque fois que cela est possible, l'auditeur préférera les informations probantes écrites, celles qu'il aura obtenues directement et celles recueillies auprès de tiers. Lorsque des informations probantes issues de sources différentes concernant un élément significatif se révèlent contradictoires, l'auditeur doit tenter de résoudre la contradiction en recueillant des informations probantes supplémentaires. Lorsque, dans un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, il n'est pas possible de résoudre une telle contradiction, l'auditeur doit proposer une opinion avec réserve (PNAC 60/26) ou envisager l'impossibilité d'exprimer une opinion (PNAC 60/27).

42 Procédures analytiques

42/01 L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures analytiques lors de la planification de l'audit et de la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers.

42/02 L'auditeur doit appliquer des procédures analytiques lors de la planification afin de mieux appréhender les activités de l'entité et d'identifier les domaines présentant un risque potentiel.

42/03 Dans les audits financiers, et partout où cela peut être appliqué aux audits de bonne gestion financière, l'auditeur doit appliquer des procédures analytiques, à la fin ou vers la fin de l'audit, au moment de formuler une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des informations financières contrôlées et de la connaissance qu'a l'auditeur des entités et activités contrôlées.

42/04 Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports qui sont incohérents avec d'autres informations correspondantes, ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur doit effectuer des investigations pour obtenir des explications et des éléments corroborants.

42/05 Les procédures analytiques ne fourniront en principe d'indications que sur les éventuelles incohérences des informations. L'auditeur veillera par conséquent à n'utiliser qu'à bon escient les procédures analytiques, en vue de recueillir des informations probantes correspondant aux objectifs de l'audit. Toute procédure analytique, lorsqu'elle est utilisée en qualité de procédure de validation visant à confirmer l'exactitude des chiffres contenus dans les comptes, doit prendre la forme d'un examen à caractère prédictif. L'auditeur ne doit accepter qu'un écart minime entre le chiffre prévu et le chiffre réel (avec, d'ordinaire, une marge de tolérance de plus ou moins un pour cent), sauf si une explication plausible peut être trouvée à cet écart.

43 Échantillonnage d'audit

43/01 Lorsqu'il définit des procédures d'audit, l'auditeur doit déterminer les moyens appropriés de sélection des éléments à tester pour obtenir des informations probantes permettant d'atteindre les objectifs des tests.

43/02 En ce qui concerne l'obtention d'informations probantes, l'auditeur doit recourir à son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir des procédures d'audit visant à le réduire à un niveau acceptable faible (pour la définition du risque d'audit, voir la PNAC 30/01).

43/03 Lorsqu'il définit un échantillonnage d'audit, l'auditeur doit prendre en compte les objectifs du test et les caractéristiques de la population sur laquelle le prélèvement sera effectué (cela lui permet de définir ce qui constitue une erreur et de déterminer la population à utiliser pour l'échantillonnage).

43/04 Pour déterminer la taille d'un échantillon, l'auditeur doit se demander si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau acceptable faible (le risque d'échantillonnage est le risque que la conclusion formulée par l'auditeur sur la base d'un échantillon soit différente de celle à laquelle il serait parvenu si la totalité de la population avait été soumise à la même procédure d'audit).

43/05 L'auditeur doit sélectionner des éléments pour le sondage de telle sorte que l'échantillon soit représentatif de la population. Ainsi, toutes les unités de sondage faisant partie de la population doivent avoir une chance d'être sélectionnées.

43/06 L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit adaptées à l'objectif du test pour chaque élément sélectionné.

43/07 Après avoir appliqué à chaque élément de l'échantillon ces procédures d'audit adaptées, l'auditeur doit:

- a) analyser la nature et la cause des erreurs décelées dans l'échantillon, ainsi que leur incidence éventuelle sur l'objectif spécifique du test et sur les autres domaines de l'audit;
- b) effectuer une projection des 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;
- c) revoir si les évaluations préliminaires des caractéristiques pertinentes de la population (risque inhérent, risque de contrôle, risque d'échantillonnage...) sont confirmées ou doivent être réexaminées.

46 Événements postérieurs aux travaux d'audit

46/01 Au cours de la période allant de l'achèvement des procédures d'audit à l'adoption finale du rapport par la Cour (après procédure contradictoire), l'auditeur doit rester attentif à tout développement majeur susceptible d'influer sur la teneur de l'opinion ou du rapport d'audit. Lorsque se produisent de tels développements, l'auditeur doit les analyser et communiquer les conclusions de son analyse au chef de division et au directeur compétents, ainsi qu'au Membre de la Cour investi de la responsabilité de rapporteur, dans le but d'intégrer au rapport d'audit des commentaires appropriés.

46/02 Au cours de la période allant de l'adoption du rapport final (après procédure contradictoire) à sa publication, l'auditeur doit rester attentif à tout développement majeur susceptible d'affecter les observations ou conclusions contenues dans le rapport. L'auditeur doit porter ces développements à la connaissance du chef de division et du Membre compétents, afin qu'ils puissent être pris en considération lors de la procédure de décharge.

48 Déclarations de la direction

48/01 L'auditeur doit examiner le caractère suffisant, la pertinence et la fiabilité des informations probantes - en particulier des déclarations orales - fournies par les responsables des entités contrôlées. Lorsque des déclarations de la direction ont trait à des éléments importants, l'auditeur doit recueillir dans la mesure du possible des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables provenant d'autres sources en vue de confirmer les déclarations de la direction.

5 Utilisation de travaux réalisés par des tiers

50 Utilisation des travaux réalisés par un autre auditeur

50/01 La Cour publie ses rapports en son nom propre et sous sa propre responsabilité. Lorsqu'un auditeur de la Cour utilise les travaux d'un autre auditeur pour élaborer son rapport, il doit s'assurer que les travaux de l'autre auditeur fournissent des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables dans la perspective du projet de rapport de la Cour.

Les travaux des institutions de contrôle nationales des États membres (ICN):

50/02 Lorsque les travaux d'une ICN sont utilisés ou un audit conjoint entrepris avec une ICN, l'auditeur de la Cour est tenu de suivre les principes et/ou procédures définis par le comité de contact des Présidents et/ou les réunions d'agents de liaison de la Cour et des ICN en matière de coopération avec ces dernières. De plus, dans tout travail exécuté en coopération avec des ICN, les auditeurs de la Cour doivent entretenir avec celles-ci les relations d'égalité professionnelle qui s'imposent.

Les travaux d'auditeurs externes autres que les ICN d'États membres

50/03 Lorsqu'il utilise les travaux d'un autre auditeur, l'auditeur doit déterminer leur incidence sur son propre audit.

50/04 L'auditeur doit déterminer si sa participation aux travaux d'audit de l'ensemble est suffisante pour lui permettre d'agir en tant qu'auditeur principal.

50/05 Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux d'un autre auditeur, l'auditeur doit évaluer la compétence professionnelle de cet auditeur dans le cadre de la mission spécifique.

50/06 L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures afin de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables montrant que le travail de l'autre auditeur répond aux objectifs de l'auditeur principal, dans le cadre de sa mission spécifique.

50/07 L'auditeur doit prendre en compte les résultats significatifs de l'audit réalisé par l'autre auditeur.

50/08 Lorsque, dans les audits de fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur conclut que les travaux de l'autre auditeur ne peuvent être utilisés, et que l'auditeur n'a pas été en mesure d'exécuter des procédures supplémentaires suffisantes concernant les informations financières du composant contrôlé par l'autre auditeur, il doit proposer une opinion avec réserve ou envisager l'impossibilité d'exprimer une opinion sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.

50/09 Lorsque, lors d'audits autres que ceux concernant la fiabilité des comptes et/ou la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur conclut que les travaux de l'autre auditeur ne peuvent être utilisés, et que l'auditeur n'a pas été en mesure d'exécuter des procédures supplémentaires suffisantes relativement aux sujets examinés par l'autre auditeur, il doit en évaluer l'incidence sur le rapport d'audit.

50/10 Lorsque l'auditeur fonde son opinion d'audit uniquement sur les travaux d'un autre auditeur concernant une ou plusieurs rubriques des états financiers, son rapport doit le faire ressortir clairement, et indiquer l'importance financière des rubriques examinées par l'autre auditeur.

51 Évaluation des travaux de l'audit interne

51/01 L'auditeur doit revoir les activités de l'audit interne ou d'organes similaires, ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit de la Cour.

51/02 L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des activités de l'audit interne pour planifier l'audit et élaborer une approche d'audit efficace.

51/03 Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit procéder à une évaluation préliminaire de la fonction d'audit interne lorsqu'il s'avère que celle-ci peut être utile à certains aspects spécifiques de l'audit de la Cour.

51/04 Lorsqu'il a l'intention d'utiliser des travaux spécifiques de l'audit interne, l'auditeur doit les évaluer et les revoir pour confirmer leur adéquation avec les objectifs de la Cour.

52 Utilisation des travaux d'un expert

52/01 Lorsqu'il envisage d'utiliser les travaux d'un expert, l'auditeur doit évaluer l'indépendance, l'objectivité et la compétence professionnelle de cet expert.

52/02 Lorsqu'il utilise les travaux effectués par un expert, l'auditeur doit réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables montrant que l'étendue des travaux de l'expert répond aux objectifs de l'audit.

52/03 L'auditeur doit déterminer si les travaux de l'expert peuvent constituer une information probante dans le cadre des objectifs de l'audit.

52/04 Si les résultats des travaux de l'expert ne permettent pas de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables ou si les résultats ne sont pas cohérents avec d'autres informations probantes recueillies, l'auditeur doit déterminer la raison des différences constatées.

6 Conclusions d'audit et établissement de rapports

60 Rapports

Communication des résultats de l'audit aux entités contrôlées et à la Commission - lettres de secteur

60/01 L'auditeur doit rédiger dès que possible une lettre de secteur adressée aux autorités de l'État membre concerné, deux mois au plus tard après l'achèvement de chaque mission dans un État membre. Cette lettre, qui doit être signée du Membre de la Cour responsable de l'audit et être normalement rédigée dans la langue de l'État membre en question, doit préciser toutes les constatations et tous les faits importants relevés au cours de la mission et inviter les autorités de l'État membre à y répondre dans un délai raisonnable. La lettre de secteur doit comprendre une documentation et/ou des explications suffisantes pour que l'entité contrôlée puisse identifier et comprendre les faits et les constatations, et vérifier qu'ils sont exacts. Les lettres de secteur ne doivent pas ouvrir la voie à un échange de vues concernant l'interprétation finale de ces faits par la Cour.

60/02 La PNAC 60/01 s'applique par analogie aux missions d'audit effectuées auprès de la Commission et d'autres institutions et organismes communautaires.

60/03 Lorsque des observations découlant d'un audit requièrent l'attention expresse de la direction, l'auditeur doit rédiger une lettre de secteur spéciale en vue d'obtenir dans les plus brefs délais la signature du Membre responsable, dans le but d'attirer l'attention de la direction sur les faits en cause.

60/04 Les lettres de secteur doivent être conçues de telle sorte qu'il apparaisse bien que leur contenu n'engage pas la Cour.

60/05 L'équipe d'audit doit analyser les réponses reçues aux lettres de secteur et évaluer leur incidence sur le rapport d'audit. Cette analyse doit être revue par le chef de division et devrait donner lieu, en principe dans un délai de trois semaines, à une réponse exposant succinctement la position du secteur sur les explications données par l'État membre concernant les constatations communiquées dans la lettre de secteur, en vue de parvenir à un accord sur les faits. Si le délai de trois semaines ne peut être respecté, le secteur doit informer l'État membre par courrier de la date approximative à laquelle la lettre de suivi des réponses lui sera adressée.

60/06 Si une lettre de secteur est restée sans réponse à la date requise, l'auditeur doit se renseigner afin de savoir si la réponse est sur le point de lui parvenir. Lorsque ces demandes de renseignements sont faites de manière informelle, elles peuvent être effectuées par l'équipe d'audit sous la direction du chef de division. Lorsque le Membre, sur l'avis du chef de division (et, si nécessaire, du directeur), estime que la demande doit être faite au moyen d'un courrier officiel, la procédure d'envoi de ce courrier doit être conforme aux principes définis dans la PNAC 60/01 (7).

60/07 Lorsque la réponse à une lettre de secteur révèle une divergence d'opinion non résolue sur les faits concernant une observation, l'équipe d'audit, sous la responsabilité du chef de division, doit s'efforcer de résoudre cette divergence, au plus tard au moment de la procédure contradictoire avec la Commission, en gardant le contact avec l'entité contrôlée. Si une éventuelle divergence d'opinion sur les faits n'a pas été résolue au moment de la procédure contradictoire pour le projet de rapport correspondant, le chef de division (et, si nécessaire, le directeur) doit conseiller au Membre responsable de conserver ou de retirer l'observation dans le projet de rapport. Si l'observation n'est ni retirée ni modifiée, le chef de division (ou, si nécessaire, le directeur) doit donner à la Commission des informations détaillées sur la divergence d'opinion concernant les faits avant ou pendant la procédure contradictoire, de sorte qu'elles puissent être prises en considération dans les réponses de la Commission.

60/08 Copie des lettres de secteur, des réponses, des lettres de suivi et des réponses correspondantes doit être communiquée par l'auditeur au service responsable au sein de la Cour (8) pour transmission au service de la Commission chargé des questions budgétaires et comptables.

60/09 Les modalités relatives aux lettres de secteur concernant les audits dans les États membres, décrites aux PNAC 60/01 à 60/06, s'appliquent par analogie aux missions dans les pays tiers. Dans ce dernier cas, les lettres de secteur qui en résultent doivent être adressées au service compétent de la Commission.

Rapports annuels et spéciaux

60/20 À la fin de chaque audit, l'auditeur doit examiner et évaluer les conclusions tirées des informations probantes recueillies. L'auditeur doit établir un projet de rapport fondé sur ces informations probantes, en formulant les observations, les conclusions et les recommandations résultant de l'audit. Le projet de rapport doit revêtir une forme donnant au lecteur une idée claire tant des motifs qui ont présidé au choix des questions examinées que des résultats de l'examen (voir 60/21 ci-après).

60/21 Les projets de rapport doivent prendre dûment en considération les réponses apportées aux lettres de secteur et être objectifs, clairs, concis, constructifs, présentés en temps opportun et fondés sur des informations probantes appropriées:

a) objectifs - les rapports doivent tendre à être pondérés, exempts de toute déformation et rehausser la

réputation d'indépendance de la Cour.

b) clairs - les rapports doivent être rédigés en tenant compte du lecteur. Ils doivent être facilement compréhensibles, logiques et non ambigus.

c) concis - les rapports doivent aller à l'essentiel et éviter les détails superflus.

d) constructifs - les rapports doivent aider les responsables à résoudre ou à éviter les problèmes à l'avenir. Les responsables ne doivent pas être indûment critiqués pour des problèmes dont ils n'avaient pas le contrôle, sauf lorsque ces problèmes auraient pu être raisonnablement anticipés.

e) en temps opportun - l'incidence des rapports sera d'autant plus marquée qu'ils seront présentés en temps utile et sans retard indu.

f) informations probantes appropriées - qui soient suffisantes pour formuler des conclusions fondées, pertinentes au regard des questions examinées et obtenues de sources fiables.

60/22 S'agissant des audits de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, le projet de rapport consécutif à l'audit doit se composer de deux éléments : une opinion d'audit (qui peut être appelée déclaration d'assurance ou désignée sous une dénomination avoisinante) et un rapport d'appui donnant des précisions sur les observations importantes. En cas d'opinion d'audit sans réserve, et si aucun élément d'importance n'est digne d'être mentionné, le rapport d'appui sera normalement omis.

60/23 L'opinion d'audit concluant un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes doit :

a) être précédée d'un intitulé approprié;

b) identifier les destinataires et le fondement juridique de l'audit;

c) identifier l'entité et les comptes contrôlés, y compris la période couverte par ces derniers et leur date d'établissement;

d) comprendre une déclaration précisant que les comptes relèvent de la responsabilité de la direction de l'entité et une déclaration précisant qu'il est de la responsabilité de la Cour d'exprimer une opinion sur les comptes en se fondant sur l'audit;

e) indiquer que l'audit a été conduit conformément aux politiques et normes d'audit adoptées par la Cour des comptes européenne;

f) comprendre une déclaration selon laquelle l'audit a été planifié et exécuté en vue d'obtenir une assurance raisonnable concernant la fiabilité des comptes et/ou la légalité et la régularité globales des opérations sous-jacentes;

g) récapituler brièvement les procédures d'audit utilisées;

h) comprendre une déclaration de la Cour selon laquelle l'audit constitue une bonne base pour exprimer une opinion;

i) faire apparaître clairement l'opinion de la Cour sur la fiabilité des comptes et/ou la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes;

j) être datée. Lorsque la date indiquée pour une opinion d'audit est postérieure à celle de l'achèvement des travaux d'audit, l'opinion doit également mentionner cette dernière, de manière à indiquer que l'effet des

éventuels événements ou opérations se produisant dans la période allant de l'achèvement des travaux d'audit à la signature de l'opinion ne se reflète pas dans cette opinion.

k) mentionner l'endroit où l'opinion a été signée;

l) être signée, habituellement par le Président de la Cour, et le cas échéant par le Membre responsable de l'exécution de l'audit.

60/24 Dans un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur doit soumettre un rapport assorti d'une proposition d'opinion sans réserve s'il est convaincu que, sur tous les points importants, les comptes sont fiables et/ou les opérations sous-jacentes sont légales et régulières.

60/25 Dans un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, l'auditeur doit soumettre un rapport dans lequel sa proposition d'opinion sans réserve est modifiée par l'ajout d'un paragraphe séparé, s'il estime nécessaire d'attirer l'attention sur des éléments importants et/ou inhabituels (paragraphe d'observation).

60/26 Dans un audit de la fiabilité et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, un rapport assorti d'une proposition d'opinion avec réserve doit être soumis lorsque l'auditeur conclut qu'une opinion sans réserve ne peut être exprimée, mais que l'effet de toute divergence de vues avec la direction ou de toute limitation de l'étendue des travaux d'audit n'est pas assez substantiel et étendu pour se traduire par une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Une opinion avec réserve doit être exprimée comme étant une opinion sans réserve à l'exception des seuls éléments sur lesquels porte la réserve.

60/27 Dans un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, un rapport avec impossibilité d'exprimer une opinion doit être envisagé lorsque le possible effet d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit est assez substantiel et étendu pour empêcher la Cour de recueillir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables et que celle-ci se retrouve donc dans l'impossibilité d'exprimer une opinion quant à la fiabilité des comptes et/ou à la légalité et à la régularité des opérations sous-jacentes.

60/28 Dans un audit de la fiabilité des comptes et/ou de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes, un rapport assorti d'une proposition d'opinion défavorable doit être envisagé lorsque l'effet d'un désaccord sur la fiabilité des comptes et/ou la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes est assez substantiel et étendu pour que l'auditeur conclue qu'une réserve n'est pas propre à qualifier la nature trompeuse ou incomplète des comptes examinés et/ou les éléments affectant la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

61 Données comparatives

61/01 Lors d'un audit de la fiabilité des comptes, l'auditeur doit recueillir des informations probantes raisonnables et adéquates concernant la fiabilité de toute donnée comparative présentée dans les états financiers examinés. L'auditeur doit en outre évaluer, en tenant compte des normes d'établissement des rapports financiers, la correction des données comparatives présentées.

61/02 Si, dans un audit de fiabilité des comptes, les comptes de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans son rapport que les chiffres correspondants n'ont pas été audités.

(1) En fonction du contexte dans lequel il apparaît, le terme "auditeur" peut être interprété de manière spécifique (c'est-à-dire désigner l'auditeur chargé d'exécuter le travail auquel la politique/la norme s'applique) ou de manière générique (c'est-à-dire désigner l'ensemble des auditeurs de la Cour).

(2) À savoir le non-respect: i) de la législation de l'UE et de toute règle ou règlement adoptés ou mis en place, y compris la

législation nationale, en application ou à la suite de cette législation de l'UE qui régissent directement les activités de l'entité contrôlée ii) de toute autre législation communautaire ayant une incidence sur la façon dont l'entité est tenue de réaliser ces opérations (par exemple directives en matière d'achats et de marchés, législation relative à l'environnement, ...).

(3) Un espace a été laissé dans la numérotation afin de permettre si nécessaire l'insertion ultérieure de politiques d'audit relatives à la planification pluriannuelle.

(4) Dans le contexte de l'opinion sur la fiabilité des comptes et/ou la légalité/régularité des opérations sous-jacentes, le terme de "composant" est pris dans le sens d'une affirmation concernant les états financiers (existence, droits et obligations, rattachement, caractère complet, valeur, mesure, présentation des comptes et informations communiquées en annexe, légalité et régularité) qui devrait être confirmée par l'audit.

(5) La Cour utilisera le terme de "tests des contrôles" à la place de "sondages de conformité" pour se conformer à la pratique internationale.

(6) Voir note (4) de la PNAC 30/02.

(7) Ce qui signifie que la lettre doit être rédigée par l'auditeur, habituellement dans la langue de l'État membre concerné, et qu'elle doit être signée par le Membre responsable au sein de la Cour pour être transmise au service de la Commission chargé des questions budgétaires et comptables. Suivant les circonstances particulières aux différents cas, il peut ne pas être possible de respecter les délais prévus dans PNAC 60/01.

(8) Actuellement Adar.