

INTOSAI



*Postulats de base
du contrôle des
finances publiques*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

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

INTOSAI



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

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

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

2. Les normes de contrôle de l'INTOSAI se subdivisent en quatre parties (voyez le tableau):

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

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

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

4. Il doit y avoir cohérence entre les postulats et les normes de contrôle. Elles guident l'auditeur, l'aident à circonscrire le domaine de ses investigations et à déterminer la nature des procédures qu'il convient d'utiliser. C'est à la lumière des normes de contrôle que l'on peut juger de la qualité des résultats d'une vérification.

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

6. Les postulats de base sont les suivants:

- (a) L'institution supérieure de contrôle doit veiller à appliquer les normes de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cours des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC. Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé (voir paragraphe 8).
- (b) L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques (voir paragraphe 15).
- (c) A mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'Etat rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en oeuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes (voir paragraphe 20).
- (d) L'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres (voir paragraphe 23).
- (e) Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir (voir paragraphe 25).
- (f) En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers (voir paragraphe 28).

- (g) L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités (voir paragraphe 30).
- (h) Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées (voir paragraphe 32).
- (i) Les ISC devraient avoir mandat de contrôler toutes les activités (voir paragraphe 34).
- (j) Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats (voir paragraphe 45).

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

8. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'ISC doit veiller à appliquer les normes de contrôle de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Certaines normes peuvent ne pas être applicables à une partie de l'activité des ISC, notamment de celles organisées sous la forme de Cours des comptes, ni à l'activité autre que de contrôle effectuée par l'ISC. Celle-ci doit déterminer les normes qui s'appliquent à ce type d'activité, de manière à garantir que son niveau de qualité soit en permanence élevé (voir paragraphe 6a).

9. En général, on peut considérer comme important tout élément dont la connaissance serait susceptible d'influencer l'utilisateur des états financiers ou de modifier le rapport sur le contrôle des résultats.

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

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

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

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

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

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

auxquels se livre cette organisation.

15. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques (voir paragraphe 6b).

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

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

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

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

20. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

A mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'Etat rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en oeuvre une procédure leur faisant obligation de rendre des comptes (voir paragraphe 6c)

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

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

23. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres (voir paragraphe 6d).

24. L'exactitude et le caractère suffisant des informations et des états financiers témoignent de la situation et des résultats financiers de l'unité considérée. Celle-ci est également tenue d'élaborer un système pratique qui fournisse des informations utiles, objectives et précises.

25. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de la publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir (voir paragraphe 6e).

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

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

28. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers (voir paragraphe 6f).

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

30. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités (voir paragraphe 6g).

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

32. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées (voir paragraphe 6h).

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

34. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Les ISC devraient avoir mandat de contrôler toutes les activités (voir paragraphe 6i).

35. En général, les ISC sont créées par l'organe législatif suprême ou en vertu d'une disposition constitutionnelle. Il arrive parfois que certaines des attributions de l'ISC soient définies par un accord et non par une disposition législative particulière. D'habitude, la loi ou le règlement portant création de l'ISC stipule la forme que doit revêtir celle-ci (cour, conseil, commission, service public ou ministère), les modalités d'exercice de sa mission, la durée de son mandat, ses pouvoirs, ses obligations, ses attributions et l'ensemble des responsabilités qui lui incombent; elle édicte également les autres règles relatives à l'accomplissement des fonctions dévolues à l'ISC.

36. Quelle que soit la nature des dispositions adoptées, la fonction essentielle de l'ISC consiste à faire respecter et à promouvoir l'obligation de rendre compte. Dans certains pays, l'ISC est un tribunal, composé de juges, qui a autorité sur les comptables publics qui doivent lui rendre compte. Cette fonction juridictionnelle exige que l'ISC s'assure que quiconque est chargé de manipuler des deniers publics en soit comptable et lui soit justiciable à cet égard.
37. Il existe une importante complémentarité entre cette autorité juridictionnelle et les autres caractéristiques du contrôle. Ces caractéristiques doivent être considérées comme relevant de la logique des objectifs généraux poursuivis par le contrôle externe, plus particulièrement de ceux qui concernent la gestion comptable.
38. Au niveau des finances publiques, le champ d'action de l'ISC comprend la vérification des comptes, le contrôle de la régularité et le contrôle des résultats.
39. La vérification des comptes et le contrôle de la régularité comprennent les opérations suivantes:
- (a) la certification de la responsabilité financière des unités tenues de rendre des comptes, ce qui implique l'examen et l'évaluation des pièces comptables et l'énoncé d'une opinion sur les états financiers;
 - (b) la certification de la responsabilité financière de l'administration publique considérée dans son ensemble;
 - (c) le contrôle des transactions et du système financier ainsi qu'une évaluation de la mesure dans laquelle l'unité se conforme aux lois et aux règlements en vigueur;
 - (d) la vérification du contrôle interne et des fonctions de l'audit interne;
 - (e) la vérification de la correction et de l'honnêteté avec lesquelles sont prises les décisions administratives au sein de l'unité contrôlée;
 - (f) la mise en évidence de tous les autres points constatés lors de la vérification ou s'y rapportant et que l'ISC juge utile de faire connaître.
40. Le contrôle des résultats englobe l'examen des économies, de la rentabilité et de l'efficacité:
- (a) examen des économies réalisées dans la gestion des administrations, conformément à des pratiques et des principes administratifs sains et une bonne politique de gestion;
 - (b) vérification de la rentabilité de l'utilisation des ressources humaines, financières ou autres et examen des systèmes d'information, de mesure des résultats et de contrôle; analyse des procédures utilisées par les unités contrôlées pour remédier aux insuffisances décelées;
 - (c) vérification de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'unité contrôlée; et examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité.
41. Il arrive que les domaines respectifs de la vérification des comptes, du contrôle de la régularité et de la vérification des résultats soient imbriqués les uns dans les autres; en pareil cas, la classification de l'un ou l'autre de ces audits dépendra de sa finalité première.
42. Dans de nombreux pays, l'examen des principes politiques sur lesquels sont fondés les programmes publics n'entre pas dans le mandat de vérification des résultats. Pour faciliter l'application des normes de contrôle appropriées par l'institution supérieure, entre autres raisons, le mandat doit en toutes circonstances délimiter clairement les pouvoirs et les responsabilités de l'ISC en matière de vérification des résultats et cela pour tous les domaines d'activité du gouvernement.
43. Dans un certain nombre de pays, la constitution ou la législation en vigueur ne confèrent pas toujours à l'ISC la compétence de contrôler "l'efficacité", ou "rentabilité" de la gestion financière de l'exécutif. L'appréciation de l'opportunité ou de l'utilité des décisions administratives et de l'efficacité de la gestion revient d'ailleurs aux ministres, à qui est confiée la tâche de l'organisation des services administratifs et qui sont responsables de leur gestion devant le corps législatif. L'expression qui paraît dans ce cas la plus adéquate pour désigner les contrôles de l'ISC qui débordent du cadre traditionnel de la régularité et de la légalité est celle de "contrôle de bonne gestion". Un tel contrôle vise à procéder à une analyse des dépenses publiques à la lumière des principes généraux d'une saine gestion. Les deux types de contrôle - de régularité et de gestion - peuvent en réalité être associés dans une même démarche, d'autant plus qu'ils

se confortent mutuellement, le contrôle de régularité pouvant préparer les contrôles de gestion, et ces derniers aboutissant à redresser des situations génératrices d'irrégularités.

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

45. Les postulats de base du contrôle des finances publiques stipulent que

Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats (voir paragraphe 6j).

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

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