

Annexe 5.A - Note d'orientation pour les audits

1 Audit financier

Les audits financiers sont conçus pour fournir une assurance raisonnable que les états financiers sont fidèlement présentés, dans tous les aspects significatifs, et conformes au cadre de rapport financier.

1.1. Objectif de l'audit financier

L'objectif général de l'audit financier est d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers liés aux fonds octroyés à travers le MAE ne présentent aucune inexactitude significative. Sur la base des informations probantes obtenues, l'objectif est d'exprimer une opinion indiquant que les informations financières rattachées aux fonds octroyés à travers le MAE ne présentent pas des inexactitudes significatives.

Dans le cas des audits préparés sur la base de rapports séparés, les états financiers comprennent uniquement les activités/l'engagement spécifique(s) auxquelles/auquel le montant octroyé contribue.

Étant donné que les états financiers ne couvrent pas d'autres activités, le seul objectif de l'audit est d'assurer au MAE que les états financiers ne présentent pas d'inexactitude significative. L'auditeur doit donc concevoir l'audit à cette fin. Cela inclut l'identification des risques et procédures directement liés aux fonds octroyés, l'évaluation des contrôles internes dans le cadre de l'élaboration des états financiers pour l'engagement, l'évaluation des méthodes comptables appliquées par rapport à celles définies par le MAE et l'évaluation de la structure des états financiers afin de déterminer si elle est conforme aux exigences de rapport définies par le MAE.

Considérations spéciales concernant l'objectif de l'audit financier des rapports généraux

Dans le cas des rapports généraux, les états financiers sont très vraisemblablement établis de manière à répondre à des exigences autres que celles découlant de l'inclusion des fonds octroyés à travers le MAE danois. La possibilité de déterminer le format des rapports ainsi que la portée de l'audit et les procédures sera donc limitée. Dès lors, on tiendra compte des éléments suivants :

Vu que les états financiers ne précisent pas les revenus ou dépenses spécifiquement liés à des activités données, il n'est pas possible d'appliquer des procédures d'audit spécifiques pour chaque aide octroyée sur la base des états financiers. L'objectif de l'audit est donc de fournir une assurance concernant les états financiers consolidés et, partant, de fournir indirectement une assurance concernant les fonds octroyés via le MAE. Le MAE doit déterminer si une telle assurance concernant un ensemble d'états financiers consolidés offre une garantie suffisante concernant les fonds octroyés via le MAE. Si une assurance supplémentaire est jugée nécessaire, des procédures d'audit complémentaires devront être spécifiquement prévues et appliquées pour fournir une assurance au niveau spécifique de l'engagement, y compris des fonds octroyés à travers le MAE. Ces procédures complémentaires devront être décrites en détail dans les termes de référence de l'audit.

Considérations spéciales concernant l'objectif de l'audit financier des rapports généraux avec annexes détaillées

Dans le cas des rapports généraux avec annexes détaillées, les revenus et les dépenses sont spécifiés pour chaque engagement. Il est donc possible d'identifier spécifiquement les revenus et les dépenses liés au MAE. L'objectif de l'audit est donc de fournir une assurance concernant les états financiers consolidés, y compris les annexes ou notes relatives aux différentes aides octroyées, et, partant, de fournir une assurance concernant les activités financées à travers le MAE.

La part proportionnelle des revenus et dépenses liés au MAE, par rapport au total des revenus et des dépenses, variera. Dans certains cas, la part du MAE sera largement importante par rapport au total des revenus et des dépenses. Dans d'autres, elle sera négligeable. Le MAE devra en tenir compte lorsqu'il détermine si l'assurance fournie par l'audit des états financiers consolidés, y compris des annexes et des notes, est suffisante.

Si une assurance supplémentaire est jugée nécessaire, cela devra apparaître dans les termes de référence de l'audit, comme décrit à la section suivante (7.1.2.).

1.2. Portée de l'audit financier

L'audit financier doit être réalisé conformément aux normes internationales d'audit (ISA).

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, et afin de répondre aux exigences applicables aux audits des fonds octroyés à travers le MAE, conformément aux règles définies par la Cour des comptes danoise, la mission doit couvrir les éléments suivants :

- L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'inexactitudes significatives dans les états financiers dues soit à une fraude ou à une erreur. Sur la base des risques identifiés, l'auditeur doit concevoir et appliquer des procédures d'audit pertinentes pour obtenir des informations probantes suffisantes et adéquates pour formuler son opinion.
- L'auditeur doit prendre connaissance des procédures de contrôle interne présentant un intérêt pour l'audit, afin de concevoir des procédures d'audit adéquates. Le but n'est pas d'exprimer une opinion sur l'efficacité des contrôles internes. S'agissant des activités financées par le MAE, ces contrôles portent tout particulièrement sur les coûts, y compris les coûts relatifs aux projets, comptabilisés dans les états financiers.
- L'auditeur doit évaluer l'adéquation des méthodes comptables appliquées dans les états financiers, y compris le caractère raisonnable des estimations et des informations y afférentes. S'agissant des fonds octroyés à travers le MAE, cela s'applique tout particulièrement aux méthodes comptables relatives aux coûts du projet.
- L'auditeur doit formuler des conclusions sur le caractère adéquat de l'application faite par les dirigeants du principe de continuité de l'exploitation dans l'élaboration des états financiers. Sur la base des informations probantes obtenues, l'auditeur doit également conclure s'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité du partenaire à continuer ses activités.
- L'auditeur doit évaluer la présentation générale, la structure et le fond des états financiers.

L'audit doit être réalisé sur une base annuelle. Néanmoins, dans des circonstances spéciales, il peut être prolongé de deux mois avec le consentement explicite du MAE.

Considérations spéciales concernant la portée des audits financiers des rapports généraux avec et sans annexes détaillées

Comme il a été décrit, un cadre d'audit autre que les normes ISA peut être appliqué dans le cas des rapports généraux avec et sans annexes détaillées. Cela peut entraîner des divergences au niveau de la méthodologie et donc des procédures prévues et appliquées. Le cas échéant, le responsable doit s'assurer que la portée de l'audit exécuté équivaut à un audit exécuté conformément aux normes ISA. Toute divergence d'ordre méthodologique doit être identifiée par l'auditeur en charge. Ensuite, il convient de déterminer si des procédures d'audit complémentaires spécifiques sont nécessaires pour répondre aux exigences d'un audit exécuté conformément aux normes ISA. Cette évaluation doit se baser sur une série de critères, y compris (sans que cela ne soit limitatif) :

- le montant en question ;
- la capacité et la compétence de l'organisation pour établir les états financiers, y compris :
 - les systèmes comptables appliqués ;
 - les capacités au sein de la section Finances ;
 - les processus et contrôles mis en œuvre concernant les coûts ;
 - les processus et contrôles mis en œuvre concernant l'établissement des états financiers ;
- la portée de l'audit exécuté ;
- les coûts pris en charge suite aux procédures complémentaires ;
- expérience antérieure avec le partenaire en question.

La portée des procédures complémentaires peut aller d'un véritable audit exécuté pour l'engagement spécifique à des procédures spécifiquement convenues avec le partenaire. Dans tous les cas, les divergences et les procédures complémentaires, au besoin, doivent être décrites en détail dans les termes de référence de l'audit.

Vu que l'objectif de l'audit est de fournir une assurance concernant les états financiers consolidés et pas les différentes activités ou les différents engagements, la portée de l'audit sera en conséquence. Il n'est donc pas probable que les risques liés à des activités spécifiques soient identifiés et pris en charge. Dès lors, le responsable est tenu de déterminer s'il est nécessaire d'appliquer des procédures d'audit au niveau de chaque engagement.

De même, l'adéquation des méthodes comptables appliquées sera évaluée par rapport aux fins de rapport visées par les états financiers consolidés pour l'organisation dans son ensemble et pas aux fins de rapport visées pour les engagements financés par le MAE. Le MAE devra donc déterminer si les principes comptables décrits au chapitre 5 des présentes directives sont respectés.

2. Audits de performance et de conformité

Le présent chapitre couvre à la fois les audits de performance et les audits de conformité, bien qu'il s'agisse de deux types différents d'audit.

Les audits de performance examinent l'économie, l'efficacité et l'efficience des activités auditées. Les audits de conformité déterminent si les activités sont conformes aux règles, politiques et réglementations en vigueur.

2.1. Objectif des audits de performance et de conformité

L'objectif général d'un audit de conformité est d'obtenir une assurance raisonnable que les transactions couvertes par les états financiers sont conformes aux allocations octroyées, aux lois et réglementations en vigueur, aux accords et à l'usage. De même, l'objectif d'un audit de performance est de réaliser une évaluation afin d'obtenir une assurance raisonnable que les systèmes, procédures ou transactions examinés contribuent à l'exercice d'une bonne gestion financière dans l'administration des fonds octroyés par le MAE. Une bonne gestion financière inclut le respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience dans la gestion des ressources disponibles.

Souvent, les audits financiers sont réalisés comme un « service d'assurance » et les audits de performance et de conformité comme des « services de rapport ». Pour les audits de performance et de conformité, il est toujours attendu de l'auditeur qu'il obtienne un haut niveau de certitude pour les conclusions formulées, mais il ne doit généralement pas se prononcer sur l'intégralité des états financiers.

Considérations spéciales concernant l'objectif des audits de performance et de conformité des rapports généraux avec et sans annexes détaillées

Vu que l'influence pouvant être exercée sur les termes d'un audit est limitée dans le cas des rapports généraux avec et sans annexes détaillées, l'objectif de l'audit n'inclura très probablement pas une assurance concernant la conformité et les performances pour l'engagement. Le responsable devra envisager si des procédures spécifiques concernant l'audit de conformité et de performance sont nécessaires. Ces procédures complémentaires devront être décrites en détail dans les termes de référence de l'audit.

Ces procédures varieront en fonction de l'engagement en question et du partenaire de mise en œuvre. Les procédures prévues et appliquées doivent donc être soigneusement conçues pour répondre aux critères identifiés pour l'audit de performance et de conformité.

Référence est faite à l'annexe 5 (modèle de termes de référence pour le recours à des services d'audit) pour de plus amples lignes directrices sur les procédures pertinentes pour les audits de performance et de conformité.

2.2. Portée des audits de performance et de conformité

Étant donné que les dispositions danoises exigent que l'audit soit exécuté conformément aux normes d'audit dans le secteur public, qui sont basées sur les normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI), l'audit doit non seulement couvrir les aspects financiers, mais aussi inclure des éléments de conformité et de performance.

L'audit de performance et de conformité doit être exécuté conformément aux normes ISSAI. Plus particulièrement, la série ISSAI 3000 est utilisée pour les audits de performance et la série ISSAI 4000 pour les audits de conformité.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISSAI, et afin de répondre aux exigences applicables aux audits des fonds octroyés à travers le MAE, conformément aux règles définies par la Cour des comptes danoise, la mission doit couvrir les éléments suivants :

- L'auditeur doit examiner et évaluer le fonctionnement des systèmes de gestion et les processus opérationnels à la lumière tout spécialement des exigences liées à l'audit de conformité et de performance. Sur la base des connaissances obtenues, l'auditeur doit déterminer des objectifs pertinents pour l'audit et une approche.
- L'auditeur doit prendre connaissance de l'entité auditée et de son environnement pour identifier la réglementation et la législation concernées, dont la législation sur la fiscalité, les sociétés et le travail.
- L'auditeur doit envisager s'il est nécessaire et utile de contrôler les informations détaillées concernant la conformité ainsi que les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

Pour de plus amples lignes directrices sur les procédures à appliquer pour les audits de performance et de conformité, on se reportera à l'annexe 5 (modèle de termes de référence pour le recours à des services d'audit).

Pour les engagements pluriannuels, le plan d'audit doit envisager les procédures à inclure pour les audits de performance et de conformité et les circonstances dans lesquelles il convient de les inclure. Selon les risques et l'importance relative identifiés, l'auditeur peut alterner les procédures liées aux audits de performance et de conformité pour peu que les performances et la conformité en question soient testées durant la période d'octroi de l'aide.

Considérations spéciales concernant la portée des audits de performance et de conformité des rapports généraux avec et sans annexes détaillées

Comme il a été décrit, la portée de l'audit n'inclura très probablement pas une assurance concernant la conformité et les performances pour l'engagement. Comme dans le cas de l'audit financier, le MAE doit déterminer si des procédures complémentaires sont requises et décider de leur portée. Les critères à prendre en compte sont similaires à ceux liés à l'audit financier, mais doivent également inclure :

- la complexité de l'activité/engagement ;
- la capacité et les compétences de l'organisation concernant tout particulièrement la mise en œuvre des projets :
 - les procédures et contrôles liés aux achats ;
 - les procédures et contrôles liés au contrôle et à l'évaluation des projets ;
 - les procédures et contrôles liés au rapport sur les projets.

La portée des procédures complémentaires peut aller d'un véritable audit de performance et de conformité exécuté pour l'engagement spécifique à des procédures spécifiquement convenues avec le partenaire. Dans tous les cas, les procédures complémentaires, au besoin, doivent être décrites en détail dans les termes de référence de l'audit.

Il incombe au MAE de déterminer si des procédures séparées sont nécessaires pour l'audit de performance et de conformité. Cette évaluation doit se baser, entre autres, sur les éléments suivants :

- une évaluation des risques et de l'importance relative des activités financées. Plus les risques et l'importance relative sont élevés, plus il sera important d'ajouter des procédures d'audit de performance et de conformité si celles-ci ne sont pas incluses dans l'audit général ou si elles ne sont pas jugées viser les activités financées par le MAE dans une mesure suffisante (voir annexe 1.A pour une illustration des considérations liées aux risques et à l'importance relative) ;
- la mesure dans laquelle d'autres éléments du plan de suivi général pour l'engagement couvrent des éléments liés à la conformité et aux performances (voir la note d'orientation sur le plan de suivi). Si d'autres activités de contrôle touchent à la conformité et aux performances, il sera moins important d'ajouter des procédures complémentaires pour ces audits.

3. Livrables – rapport d'audit

Les conclusions de l'audit, y compris les réserves et paragraphes explicatifs pertinents, doivent apparaître dans le rapport de l'auditeur indépendant, lequel doit être inclus dans les états financiers. Le rapport de l'auditeur doit être rédigé conformément aux normes ISA, selon le type d'états financiers. Le rapport de l'auditeur doit être fourni avec les états financiers audités au plus tard dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice.

La méthodologie de l'audit doit être décrite et fournie soit dans un rapport d'audit inclus dans les états financiers, soit à travers une note de synthèse transmise après l'audit. Dans un cas comme dans l'autre, le but de la description de la méthodologie de l'audit est de fournir au MAE la base nécessaire pour évaluer la portée de l'audit exécuté. La méthodologie doit donc être aussi détaillée et complète que possible. Au minimum, elle doit comprendre les éléments suivants :

- identification de la période comptable ;
- description détaillée de l'audit, y compris :
 - soldes de compte significatifs et classes de transactions ;
 - risques identifiés ;
 - procédures appliquées pour remédier aux risques identifiés ;
- description de la stratégie d'audit appliquée et des éléments sur lesquels elle se base ;
- nombre d'échantillons alloués aux sites physiques, bureaux, etc. ;
- description de l'importance relative appliquée, y compris :
 - éléments ayant permis de déterminer le niveau d'importance relative ;
 - considérations spéciales prises en compte concernant l'importance relative ;
 - niveau d'importance relative indiqué dans la devise des états financiers ;
- description des visites prévues et exécutées sur place.

La description de la portée exacte de la méthodologie doit être déterminée dans les termes de référence de l'audit.

Parallèlement à l'audit, l'auditeur est tenu de rédiger et de transmettre une lettre de contrôle interne. Cette lettre doit comprendre les observations et constatations opérées durant l'audit, lesquelles doivent

être transmises aux dirigeants. Ces observations peuvent concerner des lacunes en matière de contrôle interne, le non-respect de la législation locale en vigueur, des questions spécifiquement abordées avec la direction, etc. Les observations et les constatations incluses peuvent être sans importance pour les états financiers dans leur ensemble, mais présenter un intérêt pour la direction ou autres parties prenantes, dont le MAE. Pour chaque observation ou constatation, l'auditeur doit fournir une description des risques associés, ses recommandations ainsi que la réponse de la direction à ses observations ou constatations.

3.1. Audit des rapports généraux

Si l'audit est exécuté conformément à un cadre d'audit autre que les normes ISA, le rapport de l'auditeur doit être établi en conséquence. Toutefois, afin de répondre aux exigences définies dans la législation danoise pour l'audit de fonds octroyés à travers le MAE, le rapport doit fournir des informations similaires à celles figurant dans un rapport rédigé conformément aux normes ISA. Le rapport doit inclure les réserves et paragraphes explicatifs éventuels et indiquer si les états financiers ne présentent pas dans l'ensemble des inexactitudes significatives. En outre, le rapport doit identifier les éléments sur lesquels il se base, y compris le cadre appliqué pour l'audit.

Le but de la description de la méthodologie de l'audit est de fournir au MAE la base nécessaire pour évaluer la portée de l'audit exécuté. Si les états financiers sont rendus accessibles à un plus large public, il est possible que l'auditeur soit peu enclin à communiquer des informations détaillées sur l'audit. Le cas échéant, le responsable devra prendre connaissance de la méthodologie par d'autres moyens. La méthodologie pourra être communiquée à travers une note de synthèse, qui ne pourra pas être divulguée à des tiers, ou lors d'une réunion finale entre l'auditeur et les représentants du MAE.

Si des procédures spécifiques ont été prévues et appliquées en complément de l'audit des états financiers consolidés, une description de la méthodologie appliquée concernant ces procédures doit être fournie.

Étant donné que l'audit inclut l'organisation toute entière et pas seulement les fonds octroyés à travers le MAE, la lettre de contrôle interne couvrira des observations et constatations qui ne présenteront pas nécessairement un intérêt pour les fonds octroyés. Toutefois, la lettre de recommandations fournira toujours une évaluation de toutes les divergences observées au niveau des contrôles internes, etc. susceptibles d'affecter la gestion des fonds octroyés à travers le MAE. Si d'autres procédures d'audit sont prévues et appliquées en complément de l'audit des états financiers consolidés, une lettre de contrôle interne doit également être rédigée pour couvrir les observations et constatations opérées à la suite de ces procédures.

3.2. Audit des rapports généraux avec annexes détaillées

Si les revenus et les dépenses pour chaque aide octroyée sont spécifiés dans les annexes ou les notes, l'auditeur est censé avoir prévu et appliqué des procédures à cet égard. Ces procédures spécifiques concernant les revenus et les dépenses relatifs à l'aide octroyée doivent être décrites dans le cadre de la méthodologie de l'audit.

3.3. Audit des rapports séparés (spéciaux)

Le rapport de l'auditeur indépendant doit être établi conformément à la norme ISA 800 ou ISSAI 1800 et doit faire référence aux termes de référence de l'audit.

Étant donné que les états financiers ne concernent que le montant spécifique octroyé à travers le MAE ou un engagement spécifique, les procédures prévues et appliquées sont censées chercher directement à obtenir une assurance concernant ces montants ou engagements. La description de la portée de la méthodologie est donc censée être conforme aux exigences spécifiques définies dans les termes de référence de l'audit.

Le but de la lettre de contrôle interne fournie sera d'identifier des constatations et observations concernant tout particulièrement les fonds octroyés à travers le MAE ainsi que l'organisation dans son ensemble. La lettre de contrôle interne est donc censée comprendre le détail des constatations opérées concernant les fonds octroyés ainsi que les observations et constatations liées à des domaines d'ordre plus général, comme les contrôles internes clés.