



Cour des comptes



Principes fondamentaux de l'examen des projets de budget



Publication de la Cour des comptes
Bruxelles, septembre 2021

Préambule

En sa qualité de conseiller budgétaire, la Cour des comptes examine les projets de budget que les gouvernements soumettent aux parlements avant leur adoption. Cette mission donne lieu à la rédaction de rapports spécifiques contenant les observations et commentaires de la Cour à la suite de son examen budgétaire. Ces rapports visent à promouvoir le contrôle démocratique des propositions budgétaires en fournissant aux parlementaires des informations leur permettant d'adopter les projets de budget en connaissance de cause, le cas échéant après avoir déposé des amendements. Dans ce cadre général, la Cour ne se limite pas à un simple examen des projets de budget mais communique également toute information qu'elle juge utile au débat démocratique.

L'examen budgétaire ne constitue pas un audit au sens de la section 1 de l'Intosai-P1, mais une analyse en tant qu'expert au sens de la section 12. Pour garantir la crédibilité et la qualité de cette analyse, la Cour a décidé de définir ses propres principes fondamentaux, principes directeurs et exigences organisationnelles. Son collège a ainsi adopté sui generis les principes fondamentaux 1 à 38 ci-après qu'il y a lieu d'appliquer aux examens budgétaires.

Ces principes fondamentaux mentionnent les exigences auxquelles les examens budgétaires doivent répondre et contribuent à développer une approche professionnelle des examens budgétaires conformément au mandat de la Cour et aux textes de loi.

Ils représentent la base commune de toutes les analyses liées à l'examen des projets de budget. Ils contiennent les conditions organisationnelles préalables en vue du bon fonctionnement et de la conduite professionnelle de la Cour lors de ses examens budgétaires, et plus particulièrement en ce qui concerne l'indépendance, la transparence, la déontologie et le contrôle de la qualité. Ils définissent en outre les principes professionnels, les normes et les guidances sur lesquels repose l'examen efficace et indépendant des projets de budget.

Ils peuvent être combinés à des principes plus spécifiques en tenant compte des attentes des utilisateurs, de la réglementation existante ou de tout autre critère susceptible d'influencer la mission. Ces principes ne peuvent pas être contraires aux principes fondamentaux.

Les principes fondamentaux fournissent des informations détaillées sur les points suivants :

- **l'objectif** et **la portée** des principes ;
- **le cadre** pour l'examen des projets de budget et la méthode permettant de mener à bien cette mission ;
- **les éléments** de l'examen des projets de budget et de la méthode permettant de mener à bien cette mission ;
- **les principes** à appliquer pendant l'examen des projets de budget.

Table des matières

Objectif et portée	4
Cadre	5
Mandat	5
Objectifs	5
Éléments constitutifs	7
Les trois intervenants	7
Sujet considéré, critères et informations afférentes au sujet considéré	7
Type de mission	8
Confiance et assurance en matière d'examen budgétaire	9
Manière de fournir la confiance	9
Niveau d'assurance modéré	9
Principes	10
Domaines couverts par les principes de l'examen budgétaire des projets de budget	10
Principes généraux	11
Principes relatifs au processus de l'examen des projets de budget	15

Objectif et portée

1-3

- 1 Les principes s'appliquent à tous les examens des projets de budget réalisés par la Cour des comptes. Ils ne peuvent être contraires aux lois nationales, décrets, ordonnances ni à la réglementation.
- 2 Les principes servent de base à l'élaboration de manuels ou de directives spécifiques, détaillés et opérationnels en matière d'examen budgétaire. Ces manuels ou directives sont validés par la Cour des comptes. Ils comprennent les procédures pour, d'une part, répondre aux spécificités normatives des entités et, d'autre part, traduire ces principes en termes opérationnels (facteurs contingents tels que le personnel disponible pour mener cette mission, les compétences en interne, etc.). Ces documents prennent en compte les principes fondamentaux dans leur intégralité.
- 3 Dans ses rapports budgétaires destinés aux assemblées parlementaires, la Cour précise qu'elle a analysé le budget conformément aux principes fondamentaux de l'examen budgétaire. À cet effet, elle fait figurer la déclaration suivante dans son rapport :

Nous avons procédé à notre examen budgétaire conformément aux principes fondamentaux établis par la Cour des comptes en matière d'examen des projets de budget. Ces principes sont disponibles sur le site web de la Cour (www.courdescomptes.be).

Cadre

4-6

Mandat

- 4 L'examen des projets de budget est conféré à la Cour des comptes par différentes dispositions légales, en fonction des entités contrôlées. L'étendue ou la forme de cet examen, ainsi que les rapports en la matière, varient en fonction du mandat prévu par les législations et par les attentes des utilisateurs présumés.

Objectifs

- 5 L'environnement de l'examen des projets de budget est celui dans lequel les assemblées législatives autorisent les gouvernements à utiliser des ressources, qu'elles proviennent de la fiscalité et d'autres sources, afin de fournir des services aux citoyens et à d'autres destinataires. Cet examen contribue à créer les conditions appropriées pour mener à bien les débats parlementaires qui précèdent l'adoption des projets de loi budgétaire.

Les commentaires et les observations concernant l'examen des projets de budget sont communiqués à l'assemblée législative. La Cour des comptes s'assure à cette occasion que ses commentaires et observations répondent aux attentes des utilisateurs présumés, et plus particulièrement, qu'ils ont une valeur informative suffisante et qu'ils sont rédigés de manière compréhensible.

Les commentaires et observations sont également communiqués à la partie responsable et au grand public.

Ces informations portent au minimum sur :

La sincérité du budget :

- le caractère plausible des hypothèses et calculs des estimations de recettes et de dépenses ;
- le caractère plausible des paramètres macroéconomiques utilisés pour la confection des projets de budget ;
- le caractère plausible de la soutenabilité des projets de budget et de la dette ;
- le caractère adéquat des opérations de passage du solde budgétaire vers le solde de financement et, éventuellement, vers le solde structurel, eu égard aux prises de position connues de l'Institut des comptes nationaux, du Conseil supérieur des Finances et d'Eurostat.

La transparence :

- l'exhaustivité des documents justificatifs fournis à l'appui du projet de budget ;
- la qualité et le caractère étayé des informations relatives au respect des obligations européennes.

La conformité aux lois et réglementations applicables :

- le respect des grands principes budgétaires (annualité, spécialité, unité et universalité) et des dispositions légales existantes, en matière budgétaire ou autre, ainsi que la portée des dérogations ;
- le respect de la loi spéciale de financement des communautés et des régions, à partir des paramètres retenus, y compris la cohérence des montants repris dans les différents projets de budget (fédéral, des communautés et des régions) ;
- la complétude des documents imposés par la législation à insérer dans les projets de budget.

Indépendamment de ces types d'information, qui se rapportent à l'examen stricto sensu des projets de budget, la Cour des comptes intègre dans son rapport tout élément d'information qu'elle juge utile pour permettre aux parlementaires d'émettre en toute connaissance de cause un vote sur les projets de budget déposés par le gouvernement.

6

La Cour des comptes joue un rôle important dans le renforcement du pouvoir législatif et de l'administration publique et en mettant l'accent sur les principes de transparence, d'obligation de rendre compte, de gouvernance et de performance.

L'examen des projets de budget contribue à la bonne gouvernance moyennant :

- la fourniture, aux utilisateurs visés, d'informations exprimées de manière indépendante, objectives, fiables et fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés ;
- le renforcement de l'obligation de rendre compte et de la transparence, l'encouragement à apporter constamment des améliorations et à susciter une confiance accrue envers les propositions d'utiliser de manière appropriée les deniers et les biens publics ;
- le renforcement de l'efficacité du pouvoir législatif et des organes qui, dans l'ordre constitutionnel, assurent un suivi général et exercent des fonctions de contrôle à l'égard des pouvoirs publics, ainsi que des personnes responsables de la gestion d'activités financées par des fonds publics ;
- la mise en place d'incitations au changement grâce à la diffusion de connaissances, d'analyses exhaustives et de recommandations bien fondées d'améliorations.

Éléments constitutifs

7-20

- 7** La responsabilité de gérer les ressources publiques aux fins prévues est confiée au gouvernement qui agit au nom de l'intérêt général. L'examen des projets de budget renforce la confiance des utilisateurs présumés, car il permet de fournir des informations concernant les écarts par rapport aux normes acceptées ou aux principes de bonne gouvernance.
- 8** L'examen des projets de budget comporte les éléments de base suivants : l'auditeur, la partie responsable, les utilisateurs présumés, le(s) critère(s) d'examen(s) du/des sujet(s) considéré(s) et les informations afférentes à ce(s) dernier(s) qui en résultent.

Les trois intervenants

- 9** L'examen des projets de budget comporte trois intervenants : l'auditeur, la partie responsable et les utilisateurs présumés. Le lien entre les intervenants doit être considéré dans le contexte des dispositions constitutionnelles ou législatives spécifiques en matière de projets de budget.
- L'auditeur : lors de l'examen budgétaire, le rôle de l'auditeur est rempli par le plus haut responsable de la Cour des comptes (assemblée générale ou chambres) et par les personnes à qui est déléguée la réalisation de celle-ci (les membres de l'équipe d'audit). La responsabilité globale de l'examen reste celle définie dans le mandat de la Cour.
 - La partie responsable : s'agissant des projets de budget, des dispositions constitutionnelles ou législatives déterminent les responsabilités importantes. Le gouvernement est chargé de la production des informations afférentes aux projets de budget et de la gestion de celui-ci.
 - Les utilisateurs présumés : les principaux utilisateurs présumés sont les organes législatifs (parlements). Les examens peuvent également être utilisés par des organisations ou catégorie d'organisations, des organismes de surveillance, les responsables de la gouvernance ou par le grand public.

Sujet considéré, critères et informations afférentes au sujet considéré

- 10** *Le sujet considéré* désigne l'information qui est examinée en fonction de certains critères. Pour être approprié, un sujet considéré doit pouvoir être défini. Il doit également pouvoir être examiné à partir d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'établissement d'observations. Le sujet considéré dans les principes fondamentaux est le projet de budget et l'environnement économique et financier dans lequel il s'inscrit.
- 11** *Les critères* sont les éléments de référence utilisés pour examiner le sujet considéré. Pour chaque examen, il faut disposer de critères adaptés aux circonstances. Pour déterminer le caractère approprié des critères, l'auditeur vérifie s'ils sont pertinents et compréhensibles pour les utilisateurs présumés. Il en vérifie également l'exhaustivité, la fiabilité et l'objectivité (en examinant s'ils sont neutres et généralement acceptés). Les critères utilisés dépendent des objectifs de l'examen budgétaire. Les critères

peuvent être spécifiques ou plus généraux et provenir de différentes sources, y compris des lois, des règlements, des principes de bonne gestion et des meilleures pratiques. Ils doivent être mis à la disposition des utilisateurs présumés, afin qu'ils puissent comprendre comment le sujet considéré a été évalué ou mesuré.

- 12** Les informations afférentes à l'examen des projets de budget constituent le résultat de l'évaluation de ces projets en fonction des critères. Elles prennent la forme d'un rapport transmis à l'assemblée législative qui peut présenter des caractéristiques diverses en fonction de l'entité concernée.

Type de mission

- 13** Lors de la mise en œuvre de l'examen des projets de budget, l'auditeur examine ces projets en fonction de critères. L'auditeur sélectionne le sujet considéré et les critères en tenant compte des attentes des utilisateurs présumés, du caractère significatif des montants prévisionnels et des risques relatifs à la sincérité, la transparence et la conformité, ainsi que du contexte économique et financier dans lequel ils s'inscrivent.

Le résultat de l'examen des projets de budget en fonction des critères est présenté dans le rapport transmis aux parlementaires et peut se faire sous la forme de constatations, d'observations, de conclusions et/ou de recommandations (ci-après : les résultats de l'examen). L'examen des projets de budget peut également conduire à fournir de nouvelles informations, analyses ou indications.

- 14** Le sujet considéré lors de l'examen budgétaire est le projet de budget, à savoir l'exposé général, le projet contenant le budget des recettes, le projet contenant le budget des dépenses, ainsi que les documents justificatifs au sens large. Il couvre aussi l'environnement économique et financier général dans lequel ce projet de budget s'inscrit. Cet examen porte sur la sincérité, la transparence et la conformité de ces documents et sur tout élément que la Cour juge utile pour alimenter le débat parlementaire (voir point 5 des principes fondamentaux).

- 15** Lors de cet examen, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'apprécier si :
- (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par le gouvernement sur lesquelles sont basées les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables et, lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, si ces dernières sont cohérentes ;
 - (b) les informations financières prévisionnelles sont correctement établies sur la base des hypothèses retenues ;
 - (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées et si toutes les hypothèses significatives sont fournies adéquatement ;
 - (d) les informations financières prévisionnelles sont établies de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés.

- 16** Cet examen porte également sur la conformité d'informations financières et non financières afférentes au sujet considéré (voir points 5 et 11 des principes fondamentaux). Dans ce cas, il est pertinent pour l'auditeur de poser un constat de conformité aux référentiels définis et normalisés.

Confiance et assurance en matière d'examen budgétaire

Besoin de confiance et d'assurance sur le caractère raisonnable

- 17** Les principaux utilisateurs présumés (organes législatifs) veulent s'assurer de la sincérité, de la conformité et de la transparence des informations qu'ils examinent et sur lesquelles ils fondent leurs décisions d'adopter, d'amender ou de refuser les projets de budget. C'est pourquoi les examens budgétaires doivent fournir des informations qui reposent sur des éléments probants suffisants et appropriés et l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures pour réduire ou gérer le risque d'aboutir à des observations ou des commentaires inappropriés. Il doit informer de façon transparente sur le caractère raisonnable des prévisions budgétaires. Compte tenu du caractère prévisionnel des projets de budget, un examen budgétaire ne permet cependant jamais de fournir une assurance absolue.

Manière de fournir la confiance

- 18** L'auditeur fournit aux utilisateurs le degré de confiance nécessaire en décrivant de manière explicite comment il a établi ses constatations et les critères, d'une façon équilibrée et argumentée. Il explique également pourquoi les constatations associées aux critères lui permettent d'aboutir aux commentaires contenus dans les rapports transmis aux assemblées législatives.

Niveau d'assurance modéré

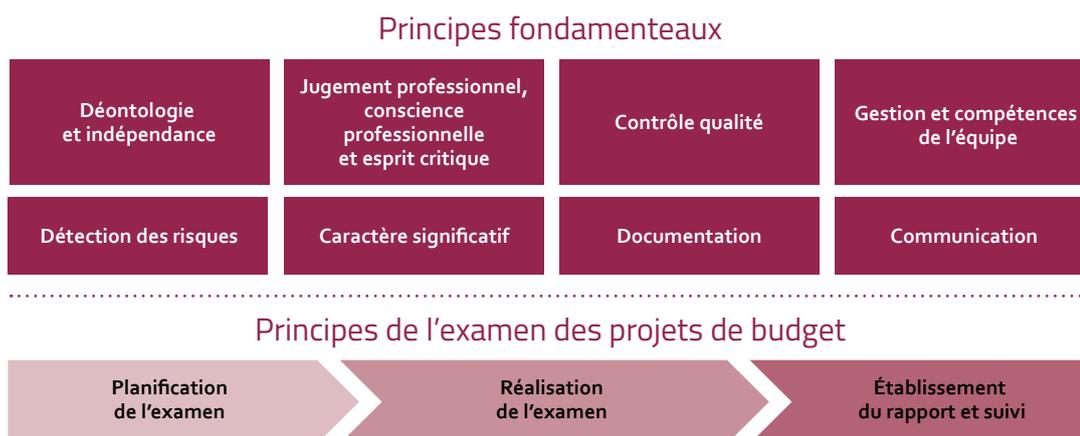
- 19** Les informations contenues dans les projets de budget se rapportent à des mesures et à des événements qui ne se sont pas encore produits et qui sont susceptibles de ne pas se produire. Bien que certains éléments probants soient disponibles pour étayer les hypothèses sur lesquelles reposent ces informations, ils sont en général prospectifs et sont donc spéculatifs par nature ; ils se distinguent en cela des éléments probants généralement disponibles lors d'un audit d'informations financières historiques.
- 20** Lorsque l'auditeur fait rapport sur le caractère raisonnable des hypothèses retenues par le gouvernement, il ne peut fournir qu'un niveau d'assurance modéré. Toutefois, lorsqu'il estime avoir atteint un niveau d'assurance suffisant sur certaines hypothèses, il peut exprimer une conclusion sous une forme positive à l'égard de celles-ci.

Principes

21-38

- 21** Les principes présentés de façon détaillée ci-après sont fondamentaux pour la réalisation de l'examen des projets de budget. Cet examen est un processus cumulatif et itératif. Aux fins de la présentation, les principes fondamentaux sont toutefois regroupés dans les catégories suivantes :
- les principes relatifs aux exigences propres à l'organisation de la Cour des comptes ;
 - les principes généraux que la Cour des comptes doit respecter avant de commencer l'examen budgétaire et, de manière continue, pendant celui-ci ;
 - les principes relatifs aux étapes spécifiques du processus d'examen.

Domaines couverts par les principes de l'examen budgétaire des projets de budget



Exigences propres à l'organisation

- 22** La Cour des comptes établit et maintient des procédures appropriées en matière de déontologie et de contrôle qualité.

La Cour des comptes établit et maintient des procédures en matière de déontologie et de contrôle qualité au niveau de son organisation, afin de pouvoir obtenir une assurance raisonnable qu'elle et son personnel respectent les normes professionnelles, ainsi que les exigences déontologiques, légales et réglementaires applicables.

La norme ISSAI 130 « Code déontologique » et le code éthique de la Cour des comptes s'appliquent aux membres et à tout le personnel. Ils stimulent les pratiques et les comportements appropriés aux valeurs de l'institution.

Le contrôle qualité de l'examen des projets de budget est réalisé par analogie aux points contenus dans la norme ISSAI 140 « Contrôle qualité pour les ISC ».

Principes généraux

Déontologie et indépendance

23 L'auditeur doit respecter les règles d'éthique pertinentes et être indépendant.

Les principes éthiques doivent faire partie intégrante du comportement professionnel d'un auditeur. L'auditeur doit rester indépendant afin que ses rapports soient impartiaux et considérés comme tels par les utilisateurs présumés.

Le code éthique de la Cour des comptes précise cette valeur d'indépendance :

« Les membres et le personnel exercent leurs missions en toute indépendance par rapport aux entités contrôlées et libres de toute pression extérieure. Ils ne posent aucun acte qui pourrait menacer leur indépendance et évitent, par conséquent, tout conflit d'intérêt, c'est-à-dire toute situation dans laquelle ils ont par eux-mêmes ou par personne interposée un intérêt de nature à influencer sur l'exercice impartial et objectif de leur fonction ou à créer une suspicion légitime d'une telle influence. »

Jugement professionnel, conscience professionnelle et esprit critique

24 L'auditeur doit conserver un comportement professionnel approprié en faisant preuve d'esprit critique, de jugement et de conscience professionnels tout au long de l'examen des projets de budget.

Dans son comportement, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique et exercer un jugement professionnel lors de la prise de décisions concernant les mesures appropriées à mettre en œuvre. L'auditeur doit faire preuve de conscience professionnelle afin de s'assurer que son comportement professionnel est approprié.

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

Le jugement professionnel implique de mettre à profit, pendant le processus d'examen des projets de budget, les expériences, les connaissances et les compétences acquises collectivement.

Pour faire preuve de *conscience professionnelle*, l'auditeur doit planifier et mener avec diligence les examens de projets de budget. L'auditeur doit éviter toute conduite susceptible de jeter le discrédit sur ses travaux.

Contrôle qualité

25 L'auditeur doit réaliser l'examen des projets de budget conformément aux normes professionnelles sur le contrôle qualité.

Les politiques et procédures de l'auditeur en matière de contrôle qualité doivent être conformes aux normes professionnelles de la Cour des comptes et aux meilleures pratiques internationales, afin de garantir que les examens de projets de budget réalisés aient le même niveau élevé de qualité. Les procédures en matière de contrôle qualité doivent couvrir des sujets tels que l'orientation, la revue et la supervision du processus d'examen, ainsi que la nécessité de procéder à des consultations sur des sujets difficiles ou litigieux pour aboutir à des décisions.

L'auditeur trouvera des orientations supplémentaires dans l'ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC. Les manuels ou instructions budgétaires expliquent les exigences organisationnelles applicables aux examens budgétaires en matière de contrôle qualité.

Gestion et compétences

26 L'auditeur doit disposer des compétences nécessaires ou y avoir accès.

L'auditeur doit posséder collectivement les connaissances, les compétences et l'expertise nécessaires pour mener à bien l'examen des projets de budget. Il doit donc disposer d'une connaissance et d'une expérience pratique en matière d'examen budgétaire, être au fait des normes et de la législation applicables, connaître les opérations de l'entité, ainsi que posséder la capacité et l'expérience pour exercer un jugement professionnel.

Il convient de recruter du personnel doté des qualifications appropriées, d'offrir au personnel des possibilités d'évolution et des formations, d'élaborer des manuels ou d'autres orientations et instructions écrites concernant la conduite des examens des projets de budget, ainsi que d'affecter suffisamment de ressources à ces derniers.

L'auditeur doit conserver ses compétences professionnelles grâce à un perfectionnement professionnel permanent.

En vertu du mandat de l'auditeur et de la législation applicable, l'auditeur peut utiliser les travaux des auditeurs internes, d'autres auditeurs ou d'experts, lorsque cela est justifié ou nécessaire.

Les procédures mises en œuvre par l'auditeur doivent constituer une base suffisante pour lui permettre d'utiliser les travaux d'autres personnes. En outre, l'auditeur doit s'assurer autant que possible de la compétence et l'indépendance des autres organisations, ainsi que la qualité des travaux réalisés. Cependant, l'auditeur est seul responsable de tout rapport qu'il pourrait établir en matière d'examen de projets de budget, cette responsabilité n'étant pas réduite par l'utilisation des travaux réalisés par d'autres intervenants.

En cas de besoin, les examens budgétaires peuvent faire appel à des techniques, des méthodes ou des compétences spécialisées dont l'auditeur ne dispose pas en interne.

Risques de l'examen

27 L'auditeur doit gérer les risques de fournir un rapport inapproprié en la circonstance.

Le risque de l'examen est d'abord le risque que le rapport de l'auditeur concernant l'examen des projets de budget contienne des observations ou commentaires inappropriés. Une observation ou un commentaire est inapproprié lorsqu'il contient une remarque injustifiée sur la sincérité, la conformité ou la transparence des projets de budget.

Le risque de l'examen concerne en plus le risque qu'une observation ou un commentaire approprié ne soit pas repris dans le rapport de l'auditeur, alors qu'il aurait été nécessaire pour la bonne compréhension par le parlement des estimations des recettes et dépenses et de la situation budgétaire.

L'auditeur met en œuvre des procédures afin de gérer et de réduire autant que possible le risque d'aboutir à des observations ou des commentaires inappropriés ou le risque de ne pas reprendre des observations ou des commentaires appropriés. À cet égard, l'auditeur tient notamment compte du risque inhérent (à savoir le risque qu'une rubrique budgétaire particulière ou une catégorie d'opérations budgétaires présente des erreurs ou des anomalies) et du risque de non-contrôle (c'est-à-dire le risque que les contrôles internes ne permettent pas d'éviter ou de détecter et corriger certaines erreurs ou anomalies).

Parallèlement, il reconnaît qu'en raison des limites inhérentes à tout examen budgétaire, celui-ci ne peut jamais fournir une certitude absolue.

Caractère significatif

28 L'auditeur doit tenir compte du caractère significatif au cours du processus d'examen budgétaire.

Le caractère significatif est pertinent pour tous les examens de projets de budget. Un élément peut être jugé significatif si le fait d'en avoir connaissance est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés, les parlementaires en premier lieu. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. Ce jugement peut concerner un élément ou un groupe d'éléments pris dans leur ensemble.

Le caractère significatif est souvent exprimé en valeur, mais il comporte aussi d'autres aspects quantitatifs et qualitatifs. Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un sujet significatif de par sa nature même. Un sujet peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il s'inscrit.

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

Documentation

- 29** L'auditeur doit établir une documentation de l'examen qui soit suffisamment détaillée pour permettre de comprendre clairement les travaux réalisés, les éléments probants obtenus et les commentaires formulés.

La documentation de l'examen doit comporter une stratégie et un plan d'examen des projets de budget. Elle doit recenser les procédures mises en œuvre ainsi que les éléments probants obtenus et étayer les commentaires et les observations communiqués. La documentation doit être suffisamment détaillée pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucune connaissance préalable de l'examen de projets de budget, de comprendre :

- la nature, le calendrier, l'étendue et les résultats des procédures mises en œuvre ;
- les éléments probants obtenus pour étayer les résultats de l'examen insérés dans le rapport budgétaire ;
- le raisonnement sous-jacent à tous les problèmes significatifs qui ont requis l'exercice d'un jugement professionnel, ainsi que les commentaires connexes.

Communication

- 30** L'auditeur doit établir une communication efficace durant tout le processus d'examen des projets de budget.

Pendant toute la durée de l'examen, la communication doit consister à obtenir des informations sur les projets de budget, en temps opportun, auprès de la partie responsable.

Il est essentiel que la partie responsable soit informée des principes, du processus et des résultats de l'examen des projets de budget. Cela est fondamental pour établir une relation de travail constructive. À cet égard :

- les principes fondamentaux sur lesquelles l'auditeur se base pour son examen, sont publiés sur le site de la Cour des comptes ;
- l'auditeur identifie la(les) personne(s) de contact appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de la partie responsable et communique avec elle(s) à propos du sujet considéré (l'étendue) et du calendrier planifié de l'examen ;
- Au cours des travaux, l'auditeur valide ses constats lors des échanges avec la partie responsable. Ces échanges visent à éviter les risques d'erreur matérielle ou d'interprétation erronée de données budgétaires. Elle n'oblige pas l'auditeur à tenir compte de l'avis de la partie responsable et elle ne lui impose pas non plus d'insérer les éventuels commentaires ou les éventuelles réserves de celle-ci dans le rapport budgétaire transmis à l'assemblée parlementaire. Une communication est faite à l'assemblée législative à l'issue de l'examen des projets de budget. L'auditeur s'assure à cette occasion que ses commentaires et observations répondent aux attentes des utilisateurs présumés, et plus particulièrement, qu'ils ont une valeur informative suffisante et qu'ils sont rédigés de manière adaptée au niveau de connaissances de ces mêmes utilisateurs.

Les commentaires et observations sont communiqués à la partie responsable, une fois que ceux-ci ont été déposés devant l'assemblée parlementaire.

Principes relatifs au processus de l'examen des projets de budget

Planification de l'examen

31 L'auditeur doit s'assurer que les termes de l'examen des projets de budget ont été clairement définis.

L'examen des projets de budget est prévu par les différentes législations (lois, décrets et ordonnances). Dans tous les cas, l'auditeur détermine de manière autonome, dans le respect du cadre légal existant, la manière de mener à bonne fin son examen budgétaire, et plus particulièrement : le processus d'examen, les rôles et responsabilités des différents membres de l'équipe au cours de la mission ainsi que le contenu du rapport qui résultera de l'examen.

L'auditeur s'efforce d'obtenir un consensus avec la partie responsable (le gouvernement ou ses représentants) sur les modalités pratiques de l'examen budgétaire, telles que la détermination des personnes de contact, le déroulement de l'examen budgétaire (transmission des documents de travail, calendrier et nature des informations à obtenir en lien avec les objectifs de l'examen), ou encore les délais dans lesquels les données sollicitées doivent être transmises.

32 L'auditeur doit acquérir une connaissance de la nature de l'entité/du programme à contrôler.

Pour ce faire, l'auditeur doit connaître les objectifs politiques, l'environnement économique, politique, social et réglementaire, les processus opérationnels budgétaires et ceux qui sous-tendent les politiques menées, ainsi que rechercher les sources potentielles d'éléments probants. L'auditeur peut acquérir ces connaissances grâce à des contacts réguliers avec l'administration et le gouvernement. Il peut aussi consulter des sources externes et examiner des documents (y compris les études antérieures et d'autres sources) afin d'acquérir une ample connaissance du sujet à contrôler et de son contexte.

33 L'auditeur doit réaliser une évaluation des risques ou un examen des problèmes et la revoir, le cas échéant, en fonction des constatations de l'examen budgétaire.

L'auditeur doit prendre en considération et évaluer le risque de survenance des différents types de déficiences, d'écarts ou d'anomalies susceptibles d'affecter la sincérité, la transparence et la conformité du projet de budget. Il faut tenir compte des risques généraux et spécifiques. Pour ce faire, l'auditeur peut appliquer des procédures lui permettant d'acquérir une connaissance de l'entité ou des politiques poursuivies et de leur environnement, y compris les mesures que la partie responsable a prises pour gérer ces risques.

Lorsqu'il examine un projet de budget, l'auditeur doit tenir compte des indications concrètes révélatrices de problèmes ou d'écarts par rapport à la situation souhaitée ou attendue. Il doit tenir compte des risques détectés et de leur incidence sur l'examen. Une attention particulière est portée au suivi des constats posés lors des examens antérieurs.

34 **L'auditeur doit déceler et évaluer les risques que les projets de budget informent de manière incorrecte les utilisateurs présumés.**

L'auditeur doit mener des enquêtes et mettre en œuvre des procédures pour déceler les risques que les projets de budget, en raison du non-respect des principes de sincérité, de transparence et de complétude, portent atteinte à l'information correcte des utilisateurs présumés. Plus particulièrement, il doit déceler les constructions budgétaires inappropriées, l'abus du mécanisme des provisions, la manipulation du périmètre budgétaire et mettre en évidence les mauvaises évaluations manifestes des prévisions de recettes et de dépenses.

35 **Lors de la planification, l'auditeur doit programmer ses travaux afin de s'assurer que l'examen des projets de budget est mené de façon efficace et efficiente.**

La planification de l'examen des projets de budget doit prendre en compte les aspects stratégiques et opérationnels.

Sur le plan stratégique, la planification doit consister à définir l'étendue, les objectifs et l'approche de l'examen des projets de budget.

L'étendue concerne le sujet considéré et les critères que l'auditeur utilise pour évaluer le sujet considéré et faire rapport sur celui-ci. L'étendue est directement liée aux objectifs.

Les objectifs font état de ce que l'examen des projets de budget doit permettre de réaliser.

L'approche décrit la nature et l'étendue des procédures à appliquer pour collecter les éléments probants. L'examen doit être planifié de façon à réduire le risque d'examen à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Sur le plan opérationnel, la planification implique l'établissement d'un calendrier pour l'examen des projets de budget et la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'examen des projets de budget. Lors de la planification, l'auditeur doit attribuer de façon appropriée les tâches aux membres de l'équipe et déterminer les autres ressources qui peuvent s'avérer nécessaires.

La planification de l'examen des projets de budget doit pouvoir être adaptée si les circonstances et les conditions venaient à changer de manière significative. Il s'agit d'un processus itératif mis en œuvre tout au long de l'examen.

Réalisation de l'examen des projets de budget

36 L'auditeur doit appliquer des procédures qui permettent de collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le rapport budgétaire.

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

Les éléments probants sont toutes les informations utilisées par l'auditeur pour déterminer si le sujet considéré respecte les critères applicables. Ces éléments peuvent prendre plusieurs formes, comme des dossiers sous format électronique et sur support papier reprenant les transactions (données historiques), des communications écrites et par voie électronique avec des personnes extérieures, des observations formulées par l'auditeur, ainsi que des témoignages oraux et écrits de l'entité auditée. Les méthodes utilisées pour collecter les éléments probants comportent l'inspection, l'observation, la demande d'informations, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et/ou d'autres techniques de recherche.

Les éléments probants doivent être suffisants (en quantité) pour persuader une personne informée que les constatations sont raisonnables. Ils doivent également être appropriés (sur le plan de la qualité), à savoir pertinents, valables et fiables. L'évaluation, par l'auditeur, des éléments probants doit être objective, juste et équilibrée. Dans le respect de l'autonomie de l'auditeur, des constatations préliminaires peuvent être présentées à l'entité auditée et discutées avec celle-ci. Dans ce cas, l'auditeur doit prendre en compte la réponse de l'entité auditée lorsqu'elle permet d'éviter un commentaire ou une observation inappropriée.

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

37 L'auditeur doit évaluer les éléments probants et émettre des commentaires.

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

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

Sur la base des constatations, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel afin d'aboutir à une observation ou commentaire sur le projet de budget ou sur les informations y afférentes.

Établissement du rapport et suivi

38 L'auditeur doit établir un rapport fondé sur les constats tirés.

Le processus d'examen des projets de budget comprend l'élaboration d'un rapport budgétaire afin de communiquer les résultats de l'examen aux utilisateurs présumés, à titre principal : les parlementaires. Le but est également d'apporter aux parlementaires des éléments d'appréciation, leur permettant d'adopter, en connaissance de cause, les projets de budget. Le rapport budgétaire peut faciliter le suivi et la prise des mesures correctrices.

Les rapports doivent contenir les résultats de l'examen qui sont exploitables par les utilisateurs présumés, au regard notamment de leur importance relative.

Ils doivent être faciles à comprendre et exhaustifs ; leur contenu ne doit être ni vague ni ambigu.

Ils doivent être impartiaux, s'appuyer sur des informations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés et, enfin, être établis de manière à ce que les commentaires soient mis en perspective et placés dans leur contexte.

Toutes les limitations de l'étendue de l'examen doivent y être mentionnées, notamment celles qui découlent du caractère tardif ou de l'absence des réponses du gouvernement aux demandes de l'auditeur. De même, il doit indiquer, lorsque le cas se produit, que les présents principes fondamentaux n'ont pas pu être intégralement respectés.

La forme et le contenu du rapport sont adaptés à ses principaux destinataires, à savoir les parlementaires.

Dans le cas de la mission d'information sur les projets de budget, le rapport budgétaire comporte des commentaires sur la question de savoir si les informations y afférentes sont, dans tous leurs aspects significatifs, exemptes d'anomalies et/ou si ce rapport est, dans tous ses aspects significatifs, rédigé conformément aux critères établis.

Il peut aussi contenir des recommandations. D'autres informations sur les critères, la méthodologie et les sources des données peuvent également y figurer.

L'auditeur s'informe des mesures prises par la partie responsable en réponse aux commentaires et observations reprises dans le rapport budgétaire. Le suivi vise essentiellement à vérifier si la partie responsable (le gouvernement) a dûment traité les problèmes mis au jour. Si les mesures prises par la partie responsable ne sont ni suffisantes ni satisfaisantes, l'auditeur peut, le cas échéant, en faire mention dans un rapport postérieur.



Une version néerlandaise de cette publication est également disponible en ligne.



DÉPÔT LÉGAL

D/2022/1128/08

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

www.courdescomptes.be