



Assemblée générale

Distr. générale
8 octobre 2008
Français
Original : anglais

Soixante-troisième session

Point 116 de l'ordre du jour

Rapports financiers et états financiers vérifiés et rapports du Comité des commissaires aux comptes

Rapports financiers et états financiers vérifiés et rapports du Comité des commissaires aux comptes pour l'exercice clos le 31 décembre 2007

Rapport du Comité consultatif pour les questions administratives et budgétaires

I. Introduction

1. Conformément à l'article 7.12 du Règlement financier de l'ONU (ST/SGB/2003/7), le Comité consultatif pour les questions administratives et budgétaires a reçu des exemplaires, dont certains sous leur forme préliminaire, des rapports financiers et états financiers vérifiés de 15 entités des Nations Unies et du plan-cadre d'équipement ainsi que des rapports correspondants du Comité des commissaires aux comptes à l'Assemblée générale pour l'exercice biennal clos le 31 décembre 2007, en ce qui concerne les entités, et l'exercice annuel clos le 31 décembre 2007, pour ce qui est des contributions volontaires gérées par le Haut-Commissaire des Nations Unies pour les réfugiés et du plan-cadre d'équipement. La liste des entités dont les comptes ont été vérifiés figure dans le tableau ci-après. Comme de coutume, le Comité consultatif examinera le rapport du Comité des commissaires aux comptes sur les comptes des opérations de maintien de la paix des Nations Unies pour l'exercice budgétaire allant du 1^{er} juillet 2007 au 30 juin 2008 (A/63/5 (Vol. II), chap. II) au début de 2009. Par ailleurs, le Comité consultatif était saisi des versions préliminaires du résumé concis des principales constatations et conclusions figurant dans les rapports établis par le Comité des commissaires aux comptes pour examen par l'Assemblée générale à sa soixante-troisième session (A/63/169), et du rapport du Secrétaire général sur l'application des recommandations formulées par le Comité des commissaires aux comptes dans ses rapports sur l'Organisation, les fonds et programmes des Nations Unies et les Tribunaux pénaux internationaux pour le Rwanda et l'ex-Yougoslavie pour l'exercice clos le 31 décembre 2007 (A/63/327 et Add.1). Le Comité consultatif a



également examiné le rapport du Comité des commissaires aux comptes sur les activités de l'Équipe spéciale d'investigation concernant les achats, sur lequel il publiera un rapport distinct, et le rapport du Secrétaire général sur la mise en œuvre des recommandations faites par le Comité des commissaires aux comptes dans son rapport sur les activités de l'Équipe spéciale d'investigation (A/63/167 et Add.1).

2. Le Comité des commissaires aux comptes a formulé une opinion sans réserve pour sept entités (l'ONU, le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), l'Office de secours et de travaux des Nations Unies pour les réfugiés de Palestine dans le Proche-Orient (UNRWA), l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDC), l'Institut des Nations Unies pour la formation et la recherche (UNITAR), le Fonds des Nations Unies pour l'enfance (UNICEF) et la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies) et une opinion assortie d'observations pour neuf autres [le Centre CNUCED-OMC du commerce international (CCI), le Bureau des Nations Unies pour les services d'appui aux projets (UNOPS), le Tribunal pénal international pour l'ex-Yougoslavie, le Tribunal pénal international pour le Rwanda, le Haut-Commissariat des Nations Unies pour les réfugiés (HCR), le Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE), le Programme des Nations Unies pour les établissements humains (ONU-Habitat), le Fonds des Nations Unies pour la population (FNUAP) et l'Université des Nations Unies (UNU)]. Dans les rapports correspondants figurent les réponses des entités susmentionnées aux recommandations et observations du Comité des commissaires aux comptes, ainsi qu'un complément d'information sur les mesures prises pour appliquer ses recommandations. Dans la plupart des cas, les entités ont acquiescé auxdites recommandations et entrepris de les mettre à exécution dans la mesure nécessaire. Lorsqu'elles n'étaient pas d'accord avec le Comité ou n'étaient pas en mesure de commencer à appliquer ses recommandations, elles s'en sont expliquées. À la demande du Comité consultatif, le Comité des commissaires aux comptes a communiqué à celui-ci le tableau ci-après, qui indique le type d'opinion formulée par les commissaires aux comptes à propos des états financiers des différentes entités ainsi que le nombre de recommandations acceptées ou contestées par chacune.

<i>Entité visée par la vérification des comptes</i>	<i>Type d'opinion formulée sur les états financiers</i>	<i>Recommandations</i>		
		<i>Acceptée</i>	<i>Non acceptée</i>	<i>Total</i>
1. ONU [A/63/5 (Vol. I)]	Sans réserve	63	3	66^a
2. Centre CNUCED-OMC du commerce international [A/63/5 (Vol. III)]	Sans réserve, assortie d'observations	3	1	4
3. Université des Nations Unies [A/63/5 (Vol. IV)]	Sans réserve, assortie d'observations	17	2	19
4. Programme des Nations Unies pour le développement (A/63/5/Add.1)	Sans réserve	74	8	82
5. Fonds des Nations Unies pour l'enfance (A/63/5/Add.2)	Sans réserve	42	–	42
6. Office de secours et de travaux des Nations Unies pour les réfugiés de Palestine dans le Proche-Orient (A/63/5/Add.3)	Sans réserve	31	–	31

Entité visée par la vérification des comptes	Type d'opinion formulée sur les états financiers	Recommandations		Total
		Acceptée	Non acceptée	
7. Institut des Nations Unies pour la formation et la recherche (A/63/5/Add.4)	Sans réserve	10	2	12
8. Haut-Commissariat des Nations Unies pour les réfugiés (A/63/5/Add.5)	Sans réserve, assortie d'observations	21	–	21
9. Programme des Nations Unies pour l'environnement (A/63/5/Add.6)	Sans réserve, assortie d'observations	11	–	11
10. Fonds des Nations Unies pour la population (A/63/5/Add.7)	Sans réserve, assortie d'observations	58	2	60
11. Programme des Nations Unies pour les établissements humains (A/63/5/Add.8)	Sans réserve, assortie d'observations	15	1	16
12. Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (A/63/5/Add.9)	Sans réserve	18	1	19
13. Bureau des Nations Unies pour les services d'appui aux projets (A/63/5/Add.10)	Sans réserve, assortie d'observations	48	–	48
14. Tribunal pénal international pour le Rwanda (A/63/5/Add.11)	Sans réserve, assortie d'observations	18	1	19
15. Tribunal pénal international pour l'ex-Yougoslavie (A/63/5/Add.12)	Sans réserve, assortie d'observations	6	1	7
16. Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (A/63/9) ^c	Sans réserve ^b	27	–	27
17. Plan-cadre d'équipement [A/63/5 (Vol. V)]	Sans objet ^{b, d}	9	–	9

^a Non compris quatre recommandations qui, selon l'Administration, relevaient de la compétence de l'Assemblée générale.

^b Les rapports sur l'application des recommandations du Comité des commissaires aux comptes ne sont pas encore disponibles.

^c Le rapport du Comité mixte de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies comprend également le rapport sur la vérification des comptes de la Caisse.

^d Les états financiers ont été regroupés avec ceux de l'ONU [(A/63/5 (Vol. I)]

3. Les observations et recommandations du Comité consultatif concernant le rapport du Comité des commissaires aux comptes sur la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies pour l'exercice biennal clos le 31 décembre 2007 (A/63/9, annexe IX) seront présentées séparément. De même, le Comité consultatif formulera des observations à propos des rapports sur la vérification des comptes du Tribunal pénal international pour le Rwanda (A/63/5/Add.11, chap. II), du Tribunal pénal international pour l'ex-Yougoslavie (A/63/5/Add.12, chap. II) et du plan-cadre d'équipement [A/63/5 (Vol. V)], à la faveur de l'examen du financement des tribunaux et du sixième rapport du Secrétaire général sur le plan-cadre d'équipement.

4. Nombre des questions relatives aux Nations Unies étudiées par le Comité consultatif peuvent présenter un intérêt pour d'autres rapports qu'il examine à sa session en cours, en particulier en ce qui concerne la gestion des ressources humaines, l'informatique, y compris le progiciel de gestion intégré, et les Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Le Comité consultatif formulera d'autres remarques et commentaires à propos des observations du Comité

des commissaires aux comptes sur ces questions dans le cadre de l'examen qu'il fera de ces rapports.

5. Le Comité consultatif entend également revoir, selon qu'il conviendra, les observations et recommandations du Comité des commissaires aux comptes ainsi que les autres questions examinées dans ses rapports sur les états financiers des fonds et programmes lors de l'examen qu'il fera des budgets biennaux de ces entités pour le prochain exercice budgétaire. Avant d'entendre les commissaires aux comptes, le Comité consultatif s'est entretenu avec les représentants du HCR. Le rapport du Comité consultatif au Comité exécutif du HCR (A/AC.96/1055/Add.1) comprenait plusieurs observations relatives au rapport du Comité des commissaires aux comptes. Le Comité consultatif a également eu un échange de vues informel avec des représentants de l'UNOPS.

6. Au cours de l'examen des rapports, le Comité consultatif s'est entretenu avec les membres du Comité des opérations d'audit, qui lui ont fourni un complément d'information et des éclaircissements. Il s'est aussi entretenu de l'état d'avancement de l'application des recommandations du Comité des commissaires aux comptes avec des représentants du Secrétaire général.

II. Observations générales et recommandations

7. **Le Comité consultatif se félicite de la qualité constante des rapports du Comité des commissaires aux comptes et prend acte des efforts déployés par celui-ci pour condenser et hiérarchiser ses conclusions afin qu'elles soient mieux organisées et plus lisibles.** Donnant suite à la précédente recommandation formulée par le Comité consultatif (A/61/350, par. 8), le Comité des commissaires aux comptes a simplifié ses rapports et harmonisé leur structure avec celle des états financiers, ce qui facilite les renvois internes. **Le Comité consultatif se félicite également, en particulier, de la qualité du résumé concis des principales constatations et conclusions (A/63/169), qui offre une précieuse vue d'ensemble des travaux des commissaires aux comptes. Le Comité consultatif estime néanmoins que la structure thématique du résumé concis pourrait encore être améliorée de façon à correspondre, par souci de clarté, à celle des autres rapports du Comité des commissaires aux comptes.**

8. Le Comité consultatif a été informé que la campagne de vérifications menée par le Comité des commissaires aux comptes pour l'exercice biennal 2006-2007 avait nécessité plus de 2 073 semaines de travail de vérificateur. Ce chiffre prend en compte la vérification des comptes des opérations de maintien de la paix, mais n'intègre pas le temps consacré aux vérifications par les cadres supérieurs ni le temps exigé par la coordination générale, l'assistance et la formation. Pendant la période d'audit, le Comité des commissaires aux comptes a adressé 176 lettres d'observations sur des questions de programmation et de gestion financière aux entités des Nations Unies. Certaines des observations importantes figurant dans ces lettres sont reprises dans les rapports dudit comité à l'Assemblée générale.

9. Comme il a pris l'habitude de le faire dans ses précédents rapports, le Comité des commissaires aux comptes a formulé des observations et des recommandations sur un certain nombre de questions transversales, parmi lesquelles les biens durables, les prestations dues à la cessation de service ou après le départ à la retraite, les dépenses afférentes aux programmes, la gestion de la trésorerie et des

liquidités, et la gestion des ressources humaines. Lorsqu'il a entendu les membres du Comité des opérations d'audit, le Comité consultatif a appris que le Comité des commissaires aux comptes avait l'intention de se pencher sur les questions de budgétisation et de gestion axées sur les résultats à l'occasion de l'examen des états financiers de l'ONU auquel il procéderait pour l'exercice biennal 2008-2009.

10. Le Comité des commissaires aux comptes a joint à ses rapports une annexe faisant état de l'avancement de l'application de ses recommandations au 31 décembre 2005. À sa demande, le Comité consultatif a été saisi du tableau ci-après, qui indique le nombre total de recommandations formulées et l'état de leur application depuis l'exercice biennal 2000-2001 :

État de l'application des recommandations

Exercice	Nombre de recommandations	Recommandations appliquées	Recommandations	
			partiellement appliquées	Recommandations non appliquées
2000-2001	378	172	178	28
2002-2003	545	282	229	34
2004-2005	788	505	250	33
2006-2007	500	481	19	–

11. En examinant les différents rapports du Comité des commissaires aux comptes, le Comité consultatif a relevé plusieurs questions transversales, parmi lesquelles la gestion des biens, les prestations dues à la cessation de service ou après le départ à la retraite, les normes IPSAS et les biens durables, sur lesquelles les commissaires aux comptes ont fait des observations et formulé des recommandations. Le Comité consultatif fait remarquer que la non-application ou l'application tardive des recommandations peut exposer l'ONU et ses fonds et programmes à divers risques. En particulier, alors que l'ONU progresse dans l'instauration et le renforcement d'une culture de la gestion des risques et de mécanismes de responsabilisation plus performants, il attire l'attention sur le fait qu'il importe d'appliquer les dispositions des paragraphes 10 et 11 de la résolution 62/223 A de l'Assemblée générale, dans laquelle celle-ci a prié à nouveau le Secrétaire général d'inclure dans ses rapports sur la mise en œuvre des recommandations du Comité des commissaires aux comptes relatives aux comptes de l'ONU et aux états financiers de ses fonds et programmes une explication détaillée des retards observés dans l'application de ces recommandations, en particulier de celles qui remontaient à deux ans ou plus, et d'indiquer dorénavant dans ses rapports quels étaient les délais prévus pour la mise en œuvre des recommandations du Comité, l'ordre de priorité qui serait suivi et les fonctionnaires qui auraient à en rendre compte. **Le Comité consultatif recommande aussi que la hiérarchisation des priorités soit justifiée. Aussi encourage-t-il le Secrétaire général à désigner des coordonnateurs dans chaque département ou service pour faciliter l'application des recommandations et faire en sorte que les mesures à prendre s'inscrivent dans un cadre de responsabilisation. En outre, le Comité consultatif estime que le Comité des commissaires aux comptes devrait renforcer son mécanisme de validation afin d'être mieux à même d'évaluer les résultats et les conséquences des efforts déployés par l'Administration pour appliquer ses recommandations.**

12. **Selon le Comité consultatif, les rapports du Secrétaire général sur l'application des recommandations formulées par le Comité des commissaires aux comptes (A/63/327) pourraient être présentés de manière plus structurée de façon à faciliter les renvois aux rapports du comité en question. Par exemple, la concordance avec les titres employés par le Comité des commissaires aux comptes rendrait ces documents plus lisibles.**

13. Le Comité consultatif rappelle l'article 7.5 du Règlement financier, qui stipule que le Comité des commissaires aux comptes a la faculté de formuler des observations sur l'efficacité des procédures financières, sur le système comptable, sur les contrôles financiers internes et, en général, sur l'administration et la gestion de l'Organisation. Le Comité consultatif constate qu'outre la vérification des comptes et des opérations financières, le Comité des commissaires aux comptes a procédé à différents examens en application de cet article, lesquels portaient principalement sur l'efficacité des procédures financières, sur les contrôles financiers internes et, en général, sur l'administration et la gestion des entités (voir A/63/169, par. 10). **Le Comité consultatif se félicite des travaux menés dans ce domaine par le Comité des commissaires aux comptes.**

14. **Le Comité consultatif salue l'esprit de concertation et de collaboration dont a fait preuve le Comité des commissaires aux comptes à l'égard des autres organes de contrôle, notamment le Bureau des services de contrôle interne et les services d'audit interne des fonds et programmes des Nations Unies, ainsi que le Corps commun d'inspection. Il estime que cela renforce l'efficacité du mécanisme de contrôle dans son ensemble et contribue à l'utilisation optimale des ressources dont disposent les entités des Nations Unies en matière d'audit, le Comité des commissaires aux comptes veillant à ce que les activités de vérification des comptes et des opérations financières et les examens soient complémentaires. À cet égard, les organes directeurs des fonds et programmes souhaiteront peut-être étudier le rapport du Comité consultatif en même temps que ceux du Comité des commissaires aux comptes, et au vu de la position adoptée par l'Assemblée générale.**

III. Organisation des Nations Unies

15. Les principales recommandations du Comité des commissaires aux comptes sur les états financiers de l'ONU pour l'exercice clos le 31 décembre 2007 figurent au paragraphe 10 de son rapport (A/63/5 (Vol. I), chap. II). Les commissaires aux comptes ont formulé une opinion sans réserve sur lesdits états financiers. Le Comité consultatif souligne ci-après un certain nombre de problèmes importants concernant le rapport du Comité des commissaires aux comptes sur l'Organisation. Plusieurs des observations et recommandations figurant dans cette section s'appliquent également aux autres entités des Nations Unies dont les comptes ont été vérifiés par le Comité des commissaires aux comptes. Les observations et recommandations se rapportant uniquement aux autres entités sont présentées à la section IV.

Questions financières et apparentées

16. Le Comité des commissaires aux comptes a remarqué que les états financiers faisaient apparaître un excédent net des recettes, un excédent de l'actif par rapport au passif et un solde de liquidités positif. Toutefois, malgré une augmentation

importante des disponibilités, le ratio disponibilités/passif a sensiblement diminué, du fait que, pour la première fois, les prestations dues à la cessation de service ou après le départ à la retraite ont été comptabilisées, pour un montant de 2 milliards 330 millions de dollars au 31 décembre 2007. Ce montant se répartit comme suit : 2 milliards 40 millions de dollars (87,5 %) au titre de l'assurance maladie après la cessation de service; 150 millions de dollars (6,5 %) au titre des prestations liées au rapatriement; 140 millions de dollars (6 %) au titre du paiement des reliquats de jours de congé. Le Comité des commissaires aux comptes a par ailleurs relevé que le total au 31 décembre 2007 des montants dus à la cessation de service ou après le départ à la retraite était estimé à plus de 4,1 milliards de dollars pour l'ensemble des entités dont les comptes avaient été vérifiés (voir A/63/169, par. 29). Dans sa résolution 61/264, l'Assemblée générale a décidé, en attendant la validation des charges à payer au titre de l'assurance maladie après la cessation de service et leur vérification par le Comité des commissaires aux comptes, d'aborder de nouveau la question à sa soixante-troisième session. À sa demande, le Comité consultatif a été informé que le chiffre de 4,1 milliards de dollars était en réalité sous-estimé, car la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies n'avait pas encore communiqué le montant de ses engagements et les autres entités considérées l'avaient fait à des degrés divers.

17. Le Comité consultatif insiste sur le fait que toutes les entités concernées doivent communiquer le montant de ces engagements dès que possible en prévision de l'application des normes IPSAS. Il rappelle d'ailleurs que le Comité des commissaires aux comptes considère que, pour que leurs comptes reflètent convenablement les montants dus à la cessation de service, l'ONU et les fonds et programmes des Nations Unies doivent définir une stratégie viable de provisionnement intégral, dont ne saurait tenir lieu un simple ajustement des réserves et des soldes des fonds, mode de comptabilisation globale de ces montants retenu jusqu'à présent dans la plupart des cas (voir A/63/169, par. 32). Le Comité consultatif note que l'Assemblée générale abordera de nouveau cette question à sa soixante-troisième session (voir résolution 61/264, par. 16). D'autres observations sur les normes IPSAS figurent ci-après aux paragraphes 20 à 23.

18. Le Comité des commissaires aux comptes a constaté qu'au 31 décembre 2007, le solde non acquitté des contributions mises en recouvrement au titre du budget ordinaire de l'ONU s'établissait à 573,4 millions de dollars, contre 361,1 millions de dollars à la clôture de l'exercice biennal précédent, soit une augmentation de 212,3 millions de dollars (58,8 %). Il s'agit d'un montant cumulé, tenant compte des contributions mises en recouvrement et non acquittées pour l'exercice 2006-2007 et pour les exercices biennaux antérieurs.

19. Le Comité des commissaires aux comptes a noté que le Service des contributions du Département de la gestion gérait manuellement les contributions mises en recouvrement, en se servant de feuilles de calcul pour en établir le montant et informer les États Membres et pour élaborer les rapports périodiques. Les données détaillées étaient conservées sur papier et les avis d'encaissement établis à la main. Aucune erreur n'a été repérée, mais le Comité a mis en évidence des retards dans l'établissement des avis, le rapprochement entre les versements et les contributions et la mise à jour des rapports périodiques sur l'état des contributions. Il a par ailleurs constaté qu'un nouveau système informatique était en cours d'installation et recommandé que celle-ci soit accélérée. Dans son rapport d'application, l'Administration a fait savoir qu'elle accordait une priorité élevée à la

recommandation du Comité, dont la fin de la mise en œuvre était prévue pour le dernier trimestre de 2008. À sa demande, le Comité consultatif a été informé qu'un système informatique était en cours d'essai en vue de sa mise en place progressive d'ici à la fin de 2008. **Le Comité consultatif déplore le fait que la gestion des contributions ne soit pas informatisée et fait sienne la recommandation du Comité des commissaires aux comptes.**

Application des Normes comptables internationales pour le secteur public

20. En application de la résolution 61/233 A de l'Assemblée générale et comme suite aux observations du Comité consultatif (voir A/61/350), le Comité des commissaires aux comptes a analysé les insuffisances faisant obstacle à la mise en œuvre des normes IPSAS, ainsi que les lacunes des progiciels de gestion intégrés nouveaux ou modernisés. Il a constaté que la préparation de la mise en œuvre des normes IPSAS était plus ou moins avancée selon les entités des Nations Unies et qu'un certain nombre de problèmes demeuraient : le plan de mise en œuvre du PNUD n'avait pas encore été approuvé, ONU-Habitat n'avait pas entamé les préparatifs, l'UNOPS aurait besoin d'un système spécialement conçu dans un souci de compatibilité avec le système Atlas utilisé par ses partenaires... En ce qui concerne l'ONU, les retards de financement du progiciel de gestion intégré influeraient directement sur la mise en œuvre des normes IPSAS, entraînant probablement le report à 2011, dans le meilleur des cas, de l'échéance de 2010 initialement prévue [voir A/63/169, par. 68 a)].

21. Le Comité consultatif a été informé que les modalités d'application des normes IPSAS donnaient lieu à une interprétation relativement souple. **Le Comité consultatif estime que l'application des normes devra être suivie de près de façon à en garantir la cohérence à l'échelle du système des Nations Unies. Il considère que le Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination devrait continuer à jouer un rôle de premier plan et l'invite donc à rester attentif à cette question.**

22. Dans son rapport, le Comité des commissaires aux comptes a signalé le manque d'harmonisation au niveau des états financiers qui ne portaient pas sur l'ensemble de l'Organisation (voir A/63/169, par. 5 et 6). Les transactions, soldes et relations interfonds et interorganisations n'apparaissaient pas correctement dans tous les états financiers et les doubles comptages d'opérations et d'éléments d'actif étaient fréquents. Le Comité des commissaires aux comptes a également fait remarquer que les normes comptables du système des Nations Unies n'imposaient pas l'établissement d'états financiers consolidés, alors qu'il était stipulé dans les Normes comptables internationales pour le secteur public qu'une entité contrôlante devait présenter de tels états. À sa demande, le Comité consultatif a été informé que l'introduction des normes IPSAS ne se traduirait pas automatiquement par la consolidation des états financiers à l'échelle du système des Nations Unies, compte tenu de la complexité associée à l'existence d'organismes, de fonds et programmes et de diverses autres entités. En revanche, le Comité consultatif a appris que les normes IPSAS pouvaient servir à comparer et analyser les activités de différentes entités du système. Il a été informé que l'avis du Bureau des affaires juridiques sur la façon de traiter la question de la consolidation avait été sollicité dans la perspective de l'élaboration d'un cadre juridique permettant de déterminer quelles entités en contrôlèrent légalement d'autres. **Le Comité consultatif approuve la recommandation du Comité des commissaires aux comptes (voir A/63/5 (Vol. I),**

chap. II, par. 27). Il recommande aussi que l'Assemblée générale reste saisie de la question de la consolidation des états financiers de l'ONU durant le passage aux normes IPSAS.

23. Le Comité consultatif formulera d'autres observations sur les normes IPSAS lorsqu'il examinera le premier rapport du Secrétaire général sur l'adoption des Normes comptables internationales pour le secteur public (A/62/806). À cet égard, il note que le Corps commun d'inspection évalue actuellement l'état de préparation des entités des Nations Unies à l'introduction des normes IPSAS.

Progiciel de gestion intégré

24. Le Comité des commissaires aux comptes estime que le progiciel de gestion intégré (PGI) est l'un des principaux vecteurs de modernisation et d'uniformisation de la gestion de l'Administration. Il considère que le rapport du Secrétaire général (A/62/510/Rev.1) constitue une base solide sur laquelle l'Assemblée générale pourrait, à sa plus proche convenance, prendre une décision concernant le progiciel. Le Comité recommande que l'Organisation prenne une décision sur les propositions du Secrétaire général (A/63/5 (Vol. I), chap. II, par. 136). Le Comité consultatif fait sienne la recommandation du Comité des commissaires aux comptes. Ses propres recommandations sont consignées dans un rapport distinct.

25. Compte tenu de l'importance du progiciel de gestion intégré et de ses incidences financières, le Comité consultatif estime que la mise en œuvre de ce progiciel exige un suivi attentif. L'Assemblée générale devrait donc être tenue informée de l'évolution de la situation. Le Comité consultatif espère que le Comité des commissaires aux comptes poursuivra l'examen des préparatifs de mise en place du progiciel de gestion intégré et des normes IPSAS.

Activités de coopération technique

26. Le Comité des commissaires aux comptes a examiné la budgétisation axée sur les résultats dans le domaine de la coopération technique. Il note que, faute d'objectifs clairs et d'indicateurs probants, l'évaluation objective des activités menées est difficile et se résume à une description des progrès réalisés. Il note aussi que le suivi mis en place dans le cadre du Compte pour le développement fait, dans l'ensemble, exception à ce constat. Tant les documents qui président à l'élaboration puis la mise au point du projet que ceux qui présentent *ex ante* les indicateurs de suivi permettent aux responsables de projet de valider, à l'issue d'un projet, les réalisations effectuées. **Le Comité consultatif se félicite des procédures suivies dans le cadre du Compte pour le développement dans ce domaine et se range à la recommandation du Comité des commissaires aux comptes selon laquelle l'Administration devrait mettre en place, pour l'ensemble de ses activités de coopération technique, un dispositif de mesure de la performance comparable à celui exigé dans le cadre de la présentation des projets du Compte pour le développement.**

Biens durables

27. Le Comité des commissaires aux comptes note une fois de plus que l'inventaire des biens du Siège de l'Organisation demeure incomplet (A/63/5 (Vol. I), par. 179). Il relève également des divergences entre les inventaires et les fichiers informatisés à l'Office des Nations Unies à Vienne (ONU), à la

Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes (CEPALC) et à l'Office des Nations Unies à Nairobi (ONUN). **Le Comité consultatif note que le problème de la comptabilisation inadéquate des biens durables est sans cesse évoqué dans les rapports d'audit interne et externe et estime qu'il convient de s'y attaquer d'urgence, notamment dans la perspective de l'adoption des normes IPSAS. Il fait sienne la recommandation du Comité des commissaires aux comptes tendant à ce que l'Administration définisse et mette en place des procédures formalisées de contrôle interne et encourage le Comité des commissaires aux comptes à contribuer à l'orientation de l'Organisation dans ce domaine.**

Gestion des bâtiments et de l'espace

28. Le Comité consultatif note avec préoccupation les observations du Comité des commissaires aux comptes selon lesquelles au Siège, l'Administration connaît mal la configuration et l'utilisation réelles de ses espaces de travail, manque d'une stratégie d'ensemble d'occupation de l'espace et pratique une gestion de l'espace marquée par l'urgence. **Le Comité consultatif se range aux recommandations du Comité des commissaires aux comptes selon lesquelles l'Administration devrait définir par écrit des procédures de gestion de l'espace et s'assurer de leur application dans les domaines suivants : planification des besoins, allocation de l'espace et arbitrages sur les demandes, récupération des surfaces et limitation des demandes en urgence, en vue d'optimiser l'utilisation de l'espace.**

29. Le Comité des commissaires aux comptes souligne également la nécessité d'élaborer un plan d'entretien efficace et de long terme, particulièrement à l'échelon des sièges de l'Organisation, afin d'éviter une accumulation de problèmes qui entraînerait, à grande échelle, des réparations et des rénovations coûteuses. Il formule, au sujet des projets de construction et d'entretien, un certain nombre d'observations qui réaffirment l'opinion exprimée depuis longtemps par le Comité consultatif, à savoir que le Secrétariat de New York devrait jouer un rôle de coordination dans la planification, la gestion et le suivi des projets de construction et des grands projets d'entretien. **Le Comité consultatif partage les avis du Comité des commissaires aux comptes et la démarche qu'il propose.** Le rapport du Comité consultatif sur les projets de construction et d'entretien à Addis-Abeba, Vienne et Nairobi (A/63/465) aborde ces questions.

30. **S'agissant des constructions à Nairobi, le Comité consultatif se range à la recommandation du Comité des commissaires aux comptes selon laquelle l'Administration devrait s'assurer que l'ONUN entreprenne une analyse exhaustive des surcoûts dus à la présence hors le site de Gigiri de 29 agences des Nations Unies et de leurs agents (et non 19 agences comme indiqué à l'annexe I du document A/62/794). De fait, il estime que cette analyse aurait dû être déjà effectuée et abordée dans le rapport du Secrétaire général sur les constructions. Ayant demandé des éclaircissements à ce sujet, le Comité consultatif a été informé qu'un certain nombre d'organismes, sur les 29 précités, étaient bien installés dans les locaux qu'ils occupaient et pourraient donc ne pas souhaiter rejoindre le site de l'ONUN. Il partage la recommandation du Comité des commissaires aux comptes selon laquelle l'Administration devrait veiller à ce que l'ONUN maintienne sa capacité d'offrir des services communs aux autres entités des Nations Unies et d'en obtenir une juste rémunération.**

Gestion des ressources humaines

31. Le Comité consultatif note que le Comité des commissaires aux comptes a examiné de manière approfondie un certain nombre de questions ayant trait à la gestion des ressources humaines. Il s'appuiera sur les constatations et les recommandations du Comité des commissaires aux comptes et formulera d'autres observations à ce sujet lorsqu'il examinera, durant sa session en cours, les questions relatives à la gestion des ressources humaines.

Consultants et experts

32. Dans l'instruction administrative ST/AI/1999/7, il est fait état de la nécessité de s'appuyer sur un fichier central de candidats. Le Comité des commissaires aux comptes a relevé que le Département des affaires économiques et sociales ne disposait pas d'un fichier central de candidats auquel les différentes divisions du Département pouvaient se référer. Il a noté que, selon les indications de ces départements, les consultants étaient recrutés sur la base de données objectives qui prenaient en compte l'adéquation des compétences et de l'expérience professionnelle. Il a également noté que la tendance était au recrutement des consultants que l'on connaissait déjà de préférence à ceux que l'on ne connaissait pas et que, entre 2004 et 2007, la plupart des consultants avaient été recrutés dans trois pays européens. L'instruction administrative précitée note également que l'on ne devrait faire appel aux consultants extérieurs que dans les cas où l'on ne dispose pas de compétences internes. Lors de ses consultations avec le Comité des opérations d'audit, le Comité consultatif a été informé que, jusque-là, le Comité des commissaires aux comptes n'avait pas tenté d'établir si le Département des affaires économiques et sociales ou d'autres départements avaient recherché des compétences au sein de l'Organisation avant de procéder au recrutement de consultants extérieurs. **Le Comité consultatif rappelle la résolution 53/221 de l'Assemblée générale et les autres résolutions pertinentes et encourage le Comité des commissaires aux comptes à examiner la question de manière plus approfondie.**

Audit interne

33. Le Comité consultatif relève que le Comité des commissaires aux comptes a noté des progrès notables dans le fonctionnement et l'organisation de la Division de l'audit interne du Bureau des services de contrôle interne (BSCI), mais qu'il a néanmoins relevé des marges de progrès dans son cadre méthodologique fondé sur une approche par les risques. Il note aussi que le BSCI a réorganisé ses fonctions d'investigation et qu'il s'est doté de capacités d'audit informatique. Le rapport du Comité des commissaires aux comptes révèle que le taux d'exécution des missions d'audit de la Division a été relativement faible en 2006 et en 2007, moins de la moitié des missions programmées ayant été exécutée. Le Comité des commissaires aux comptes a estimé que cette situation tenait à la fois au caractère ambitieux du programme de travail et à la gestion du processus d'audit. Il a relevé que la gestion et la supervision du travail des auditeurs internes pouvaient être améliorées si le système de feuille de temps de travail était correctement appliqué. Il a par ailleurs remarqué que les retards qui grevaient les missions d'audit programmées étaient souvent dus à des retards enregistrés dans l'examen du projet de rapport par le superviseur, la réponse de l'entité auditée et la finalisation du rapport.

34. Tout en notant les progrès relevés par le Comité des commissaires aux comptes dans le travail de la Division de l'audit interne, le Comité consultatif déplore le fait que le cadre méthodologique de la Division fondé sur une approche par les risques ne soit pas encore complet. Par ailleurs, il se dit préoccupé par le faible taux d'exécution des missions d'audit programmées et souligne la nécessité de corriger cette situation. Il fait siennes les recommandations du Comité des commissaires aux comptes et encourage ce dernier à poursuivre l'examen de la question. Le Comité consultatif recommande que l'Assemblée générale demande au BSCI de compléter l'approche par les risques de la Division de l'audit interne et de la tenir informée des mesures prises pour améliorer les résultats des audits.

Fraudes et présomptions de fraude

35. L'Administration a adressé au Comité des commissaires aux comptes un rapport sur les cas de fraude et de présomption de fraude pour l'exercice biennal 2006-2007. Dans ce rapport, l'Administration a fait état de 14 cas de fraude ou de présomption de fraude, contre 7 pour l'exercice biennal 2004-2005. Les cas de fraude et de présomption portaient sur des montants évalués à 644 505 dollars pour l'exercice biennal 2006-2007. Le Comité des commissaires aux comptes note que la liste des cas de fraude qui lui a été soumise par l'Administration ne fait pas état des cas de fraude et de détournement concernant les achats de l'Organisation et sur lesquels enquêtent le BSCI et son équipe spéciale d'investigation. **Le Comité consultatif partage l'opinion du Comité des commissaires aux comptes selon laquelle l'Administration devrait inclure dans les cas de fraude et de présomption de fraude communiqués au Comité des commissaires aux comptes les cas décelés et examinés par la Division des investigations du BSCI et, le cas échéant, par l'Équipe spéciale d'investigation sur les achats.**

IV. Fonds et programmes

Questions financières et questions connexes

36. S'agissant de la gestion de la trésorerie, le Comité des commissaires aux comptes a relevé, dans un certain nombre de fonds et de programmes, des problèmes ayant trait aux documents comptables, et notamment aux rapprochements bancaires. Il a noté qu'au PNUD les rapprochements bancaires ne s'effectuaient pas toujours mensuellement, n'étaient pas signés et comportaient des éléments anciens, en partie parce que la procédure d'établissement des rapprochements bancaires au moyen du système Atlas était nouvelle pour le personnel du PNUD. Lors des consultations, le Comité consultatif a été informé que, de ce fait, il se produisait des découverts bancaires même si l'on disposait d'assez de fonds dans les comptes bancaires. Des difficultés similaires ont été observées à l'UNICEF. Par ailleurs, à l'UNICEF, des engagements non réglés au titre de l'exercice 2004-2005 ont été annulés mais ont ensuite été comptabilisés par erreur sous la rubrique des recettes accessoires pour 2006-2007, ce qui a eu pour effet de surévaluer les recettes de l'exercice. Ayant demandé des précisions, le Comité a été informé que ce mode de comptabilisation des opérations financières était possible dans le cadre des normes comptables du système des Nations Unies mais qu'il ne le serait pas dans le cadre des normes IPSAS.

37. Dans son rapport sur l'UNOPS pour 2004-2005, le Comité des commissaires aux comptes a émis une opinion avec réserve et formulé sept observations. Pour 2006-2007, il a émis une opinion assortie de commentaires et formulé trois observations. Les trois observations portaient sur les soldes interfonds UNOPS/PNUD, les insuffisances de la gestion du matériel et les lacunes des contrôles exercés sur les projets au moyen du système Atlas. S'agissant des soldes interfonds non réglés, le Comité des commissaires aux comptes n'a pas été en mesure de confirmer et de vérifier les soldes interfonds avec le PNUD et le FNUAP, ainsi que 21 soldes concernant d'autres entités des Nations Unies. **Le Comité consultatif se range à l'avis du Comité des commissaires aux comptes selon lequel les soldes interfonds non réglés devraient être réglés le plus rapidement possible. Il note que, si le Comité des commissaires aux comptes relève une amélioration d'ensemble des opérations de l'UNOPS, des mesures supplémentaires s'imposent. Le Comité consultatif prend note de cette tendance encourageante, mais souligne qu'il importe que le Comité des commissaires aux comptes continue de suivre la situation, notamment compte tenu de la fusion partielle récente de l'UNOPS et du Bureau des services d'achat interorganisations.**

38. Le Comité des commissaires aux comptes a relevé que certains fonds et programmes ne disposaient pas de réserves suffisantes. Par exemple, à l'UNITAR, la rubrique Réserves et solde des fonds était passée de 12,8 millions de dollars durant l'exercice biennal 2004-2005 à 9,5 millions de dollars au cours de l'exercice 2006-2007. L'UNITAR a expliqué au Comité que la nature de son financement l'obligeait à dépenser les contributions au fur et à mesure qu'elles étaient versées par les donateurs et l'empêchait de constituer des réserves. Ayant demandé des précisions, le Comité consultatif a été informé que c'était également le cas pour d'autres fonds et programmes : les fonds étaient affectés à des projets précis et ne pouvaient donc servir à constituer une réserve de trésorerie. **Le Comité consultatif, qui avait abordé la question dans son précédent rapport (A/61/350, par. 53), a noté qu'il était essentiel que toutes les organisations disposent de stratégies et de principes susceptibles d'orienter leurs politiques en matière d'appels de fonds et qu'il partageait l'avis du Comité des commissaires aux comptes selon lequel les organismes des Nations Unies devaient élaborer des stratégies efficaces de financement et diversifier leurs sources de financement, le cas échéant.**

39. S'agissant de la budgétisation et de la gestion axées sur les résultats, le Comité des commissaires aux comptes a relevé qu'en général les indicateurs de succès et les textes explicatifs y relatifs devaient être affinés. Il a noté que, pour être efficaces, les indicateurs de succès devaient être spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et assortis d'un calendrier et a signalé, à cet égard, les insuffisances que présentaient un certain nombre de fonds et de programmes, dont le PNUD et l'UNITAR. **Au PNUD, par exemple, le Comité a relevé des cas où les indicateurs de succès n'étaient pas conformes aux directives de l'institution. Le Comité consultatif estime que l'élaboration d'indicateurs de succès adéquats revêt une importance fondamentale. Il continuera de suivre la question dans ses futures consultations avec les fonds et programmes et recommande au Comité des commissaires aux comptes de continuer à mettre l'accent, dans ses audits, sur l'examen des modalités de la budgétisation et de la gestion axées sur les résultats.**

Exécution des projets

40. Le Comité des commissaires aux comptes a noté qu'un modèle d'évaluation fondée sur les risques a été mis en place au PNUD, en 2007, aux fins de l'audit des dépenses afférentes aux programmes exécutés par des entités nationales. Ce modèle a permis d'identifier des faiblesses dans les procédures relatives aux dépenses engagées dans le cadre de l'exécution nationale et dans les résultats, y compris des carences dans le contrôle de la gestion financière des projets. En ce qui concerne le FNUAP, le Comité a relevé des déficiences dans la conduite des audits portant sur les projets exécutés par des entités nationales, ainsi que des insuffisances dans les modalités de sélection et de nomination des auditeurs et des incohérences dans les informations que renferment les bases de données et les registres en ce qui concerne les résultats des projets. Il a également relevé des faiblesses dans les procédures de contrôle concernant les projets exécutés par des entités nationales, s'agissant de l'UNICEF, du FNUAP, de l'UNRWA et du HCR. **Le Comité consultatif se félicite de l'adoption du modèle d'évaluation fondée sur les risques au PNUD, mais se range à l'avis du Comité des commissaires aux comptes selon lequel des contrôles appropriés, y compris un mécanisme fonctionnel de supervision, doivent être mis en place pour assurer la réussite du modèle. Il espère que les enseignements tirés de l'adoption du modèle par le PNUD seront partagés avec d'autres fonds et programmes.**

41. Le Comité des commissaires aux comptes a noté qu'au PNUD, la part de l'exécution directe des projets était passée de 2 % en 2001 à 33 % en 2007. Lors des consultations qu'il a tenues avec le Comité des opérations d'audit, le Comité consultatif a été informé que cette progression s'expliquait par une modification de la combinaison des contributions versées par les donateurs. Le Comité des commissaires aux comptes a relevé des faiblesses dans les processus d'audit concernant les projets exécutés par des entités nationales et s'est dit préoccupé par le fait que les rapports financiers de certains projets fassent apparaître des insuffisances dans le contrôle de la gestion financière. Après avoir demandé des précisions, le Comité consultatif a été informé que, de l'avis du Comité des commissaires aux comptes, le PNUD devrait réexaminer la fréquence et la portée des audits portant sur les projets exécutés par des entités nationales. **Le Comité consultatif estime que le PNUD devrait continuer d'améliorer le suivi des audits portant sur les projets exécutés par des entités nationales et procéder à des examens réguliers, particulièrement compte tenu du volume important des ressources financières affectées à ces projets. Il encourage par ailleurs le Comité des commissaires aux comptes à poursuivre l'examen de cette question et à faire le point à ce sujet dans son prochain audit.**

Activités productrices de recettes

42. À l'UNICEF, le Comité des commissaires aux comptes a noté que certains comités nationaux prélevaient jusqu'à 100 % des recettes brutes tirées de la vente de cartes de vœux et de produits connexes, alors qu'en vertu de la disposition 9.04 du supplément spécial du Règlement financier de l'UNICEF, les comités nationaux sont autorisés à conserver jusqu'à 25 % seulement de ces recettes. **Le Comité consultatif se range à l'avis du Comité des commissaires aux comptes selon lequel l'UNICEF devrait veiller à ce que soit appliquée la limite de rétention de 25 % et à ce que toute dérogation à cette règle soit étudiée et formalisée.**

Coordination interorganisations et services communs

43. Le Comité consultatif note qu'un certain nombre de services communs ont été institués entre les organisations du système des Nations Unies et souligne qu'il conviendrait sans doute de revoir périodiquement ces arrangements. **Le Comité souligne également que les arrangements relatifs aux services communs devraient permettre d'éviter les doubles emplois et des coûts supplémentaires pour les entités concernées.**

Reprise après sinistre et continuité des opérations

44. Le Comité des commissaires aux comptes a fait à nouveau observer que l'UNWRA n'avait pas mis au point de plan de reprise après sinistre et de continuité des opérations. Il a noté que l'Office s'était assuré le concours d'un consultant pour l'aider à élaborer un projet de plan de reprise après sinistre et qu'il avait conclu un mémorandum d'accord avec le Département de l'appui aux missions, aux termes duquel il pourrait utiliser le centre de données de Brindisi (Italie) aux fins de la reprise. **Le Comité consultatif se range à la recommandation du Comité des commissaires aux comptes tendant à ce que l'UNWRA se dote d'un plan exhaustif de reprise après sinistre et de continuité des opérations et se félicite de l'action menée par l'Office dans ce domaine. Il suivra cette question dans le cadre des consultations qu'il tiendra ultérieurement avec l'Office et espère que le Comité des commissaires aux comptes examinera, dans son prochain audit, les progrès accomplis dans ce domaine.**

Biens durables

45. En ce qui concerne la gestion des actifs, le Comité des commissaires aux comptes a continué d'observer des divergences entre les inventaires et les dossiers informatisés. Par exemple, s'agissant du HCR, le Comité a noté que si les achats de biens durables sont inscrits dans les comptes au moment de la commande, ils ne sont saisis dans la base de données relative aux biens durables qu'au moment de la réception, d'où un écart entre les données relatives aux éléments d'actifs achetés et les éléments d'actifs inventoriés. Le HCR a répondu qu'il avait pris les dispositions nécessaires concernant les biens livrés mais non comptabilisés et que l'erreur de comptabilisation était due à un problème technique. Le Comité consultatif a formulé des observations plus détaillées sur cette question dans le rapport qu'il a récemment adressé au Comité exécutif du HCR (A/AC.96/1055/Add.1).

46. **Le Comité consultatif fait siennes les observations et les recommandations du Comité des commissaires aux comptes. D'une manière générale, il regrette l'absence de changements notables depuis le précédent rapport du Comité des commissaires aux comptes. Il est particulièrement préoccupé par le fait qu'à la veille de l'adoption des normes IPSAS, la gestion des biens durables reste encore à formaliser. À cet égard, il rappelle le paragraphe 41 de son précédent rapport (A/61/350), dans lequel il a attiré l'attention sur le fait que, compte tenu de l'adoption des Normes comptables internationales du secteur public et du principe de la comptabilité d'exercice, les biens durables et les stocks apparaîtraient désormais dans les états financiers en tant qu'éléments d'actif et devraient être capitalisés et comptabilisés. Le Comité consultatif a également indiqué que pour prendre en compte les biens durables dans le système de comptabilité, il faudrait enregistrer ces biens de façon systématique, exhaustive**

et fiable dans les systèmes informatiques, au Siège comme dans les bureaux extérieurs. Il réitère sa recommandation tendant à ce que chaque organisme mette au point des procédures fonctionnelles prévoyant des contrôles internes rigoureux à cet égard.

Fonction d'audit interne

47. Le Comité des commissaires aux comptes a estimé que les fonctions d'audit interne des fonds et programmes se déroulaient de manière satisfaisante mais qu'il restait des marges de progrès. L'UNOPS a mis en place un bureau d'audit interne en septembre 2007, mettant fin à son accord d'audit interne avec le PNUD. Le Comité recommande que l'UNOPS prenne des mesures pour mettre en œuvre son plan d'audit et accroître la couverture des bureaux et des sièges régionaux. Au PNUD, le Comité a relevé que les dates limites pour les audits n'étaient respectées qu'à un taux de 70 % et que les ressources de l'audit interne devaient être bien réparties pour permettre à la fonction d'audit de jouer son rôle d'assurance qualité. À cet égard, le PNUD a fait savoir que l'allocation des ressources était déterminée par le risque. Le Comité a également noté que le PNUD avait fait appel à un concours extérieur pour une évaluation de la qualité de ses activités d'audit interne. Les évaluateurs avaient conclu que le PNUD se conformait partiellement aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne et respectait globalement le code de déontologie de l'Institut des auditeurs internes. Toutefois, un certain nombre de questions restaient à résoudre. La question de l'indépendance de la fonction d'audit a notamment été soulevée, dans la mesure où le financement du PNUD est assuré par le biais de son bureau de la gestion, qui est également soumis à l'audit. **Le Comité consultatif note que le PNUD s'est rangé à la recommandation du Comité des commissaires aux comptes tendant à ce qu'il se penche sur les questions soulevées dans le rapport consacré à l'évaluation de la qualité. Il fait observer qu'une entité chargée de l'audit interne doit pouvoir mener ses travaux sans restrictions et recommande que le PNUD assure sans retard la pleine indépendance de sa fonction d'audit.**

Annexe

Informations relatives aux opinions sans réserve, aux opinions assorties d'observations et aux rapports modifiés^a

Aux termes des dispositions du paragraphe 39 de la Norme internationale d'audit 700, « Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur conclut que les états financiers donnent une image fidèle, ou sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. »

La Norme 700 décrit deux situations dans lesquelles le rapport de l'auditeur est modifié :

- La première a trait à des questions qui n'affectent pas l'opinion de l'auditeur. Aux termes des dispositions du paragraphe 5 de la Norme 701, « Dans certaines situations, le contenu d'un rapport d'auditeur peut être modifié par l'ajout d'un paragraphe d'observation pour souligner une question ayant une incidence sur les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe aux états financiers plus détaillée. L'ajout d'un tel paragraphe d'observation n'affecte pas l'opinion de l'auditeur. Ce paragraphe sera de préférence inséré après le paragraphe exprimant l'opinion de l'auditeur [...] Le paragraphe d'observation comporte généralement une indication sur le fait qu'il ne remet pas en cause l'opinion de l'auditeur. »;
- La deuxième situation a trait à des questions qui affectent l'opinion de l'auditeur. Aux termes des dispositions du paragraphe 11 de la Norme 701, « L'auditeur peut ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sans réserve dans l'une ou l'autre des situations ci-après si, sur la base de son jugement professionnel, elles ont, ou peuvent avoir, une incidence significative sur les états financiers :
 - a) Il existe une limitation de l'étendue; ou
 - b) Il existe un désaccord avec la direction concernant la validité des principes comptables retenus, leur mode d'application ou le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers.

La situation décrite au point a) pourrait conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. La situation décrite au point b) pourrait conduire à une opinion avec réserve ou à une opinion défavorable. »

Aux termes des dispositions du paragraphe 12 de la Norme 701, « Une *opinion avec réserve* doit être exprimée lorsque l'auditeur estime qu'une opinion sans réserve ne peut pas être donnée et que l'incidence des désaccords avec la direction, ou la limitation de l'étendue de ses travaux, n'est pas d'une importance telle et ne concerne pas un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers, qu'elle conduirait à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. »

^a Communiquées par le Comité des commissaires aux comptes.