



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## PRÉSENTATION

Numéro de page
Page 2
Page 8
Page 16
Page 34
Page 64
Page 83
Page 105

### CHAPITRES DU MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

**Introduction générale**

**Chapitre 1 - Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne**

**Chapitre 2 - L'approche de l'audit de la performance et les trois "E"**

**Chapitre 3 - La planification de l'audit**

**Chapitre 4 - Phase de l'examen**

**Chapitre 5 - Phase d'établissement du rapport**

**Table des matières**

#### **Avec qui prendre contact**

Des orientations, des informations sur les meilleures pratiques, des exemples, un soutien et des conseils pour la mise en œuvre du présent manuel d'audit de la performance peuvent être obtenus auprès d'ADAR (*Audit Development And Reports*, Développement de l'Audit et Rapports), division de la Cour des comptes européenne (CdCE).

Veillez consulter le site Intranet d'ADAR ou envoyer un courrier électronique à:  
ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

Nous sommes favorables à la reproduction et à la diffusion du présent manuel, pour lesquelles aucune autorisation particulière ne doit être obtenue de la CdCE.



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

Chapitre 1 - Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne

Chapitre 2 - L'approche de l'audit de la performance et les trois "E"

Chapitre 3 - Planification de l'audit

Chapitre 4 - Phase de l'examen

Chapitre 5 - Phase de l'établissement du rapport

### TABLE DES MATIÈRES

**BUT ET CONTENU DU MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE**

**STRUCTURE**

**GLOSSAIRE DES CONCEPTS ET DES TERMES TECHNIQUES**

### Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne - Groupe CEAD

Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"

Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## BUT ET CONTENU DU MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

<b>Objectif - Qualité.</b>	<p>Le manuel d'audit de la performance est l'un des éléments d'un ensemble de procédures et de lignes directrices établies par la Cour. Il a pour objectif:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• de contribuer à la réalisation d'audits de la performance d'une très bonne qualité;</li><li>• de renforcer les compétences professionnelles des auditeurs dans ce domaine.</li></ul>
<b>Contenu.</b>	<p>Le présent manuel a été rédigé afin de répondre aux besoins des auditeurs et du personnel d'encadrement. Il explique en termes généraux comment les audits de la performance doivent être planifiés et réalisés, et les rapports correspondants établis.</p>
<b>Rôle essentiel du jugement professionnel.</b>	<p>Le manuel est fondé sur les principes de l'audit de la performance généralement admis, conformément aux lignes directrices de l'INTOSAI pour la mise en œuvre des normes de vérification de résultats<sup>1</sup>, et sur les bonnes pratiques actuelles dans ce domaine. Il encourage, à tous les stades du processus d'audit, l'exercice du jugement professionnel, lequel est essentiel si l'on considère la diversité des thèmes d'audit potentiels, des objectifs, ainsi que des méthodes de collecte et d'analyse des données utilisables en matière d'audit de la performance.</p>
<b>Caractère obligatoire des procédures.</b>	<p>Les procédures d'audit de la performance revêtent un caractère obligatoire (marqué par l'utilisation des verbes "<b>devoir</b>" et "<b>falloir</b>"), qui découle des politiques et normes d'audit de la Cour et doit être respecté.</p>

## STRUCTURE

Le manuel compte cinq chapitres. Les deux premiers fournissent les informations de base indispensables, tandis que les chapitres 3 à 5 donnent des orientations plus détaillées sur chacune des phases de l'audit de la performance: planification, examen et établissement du rapport. Le manuel est structuré de la manière suivante:

Le **CHAPITRE 1** présente le contexte des audits de la performance dans les institutions de l'UE, ainsi que la mission et les objectifs de la Cour en la matière.

Le **CHAPITRE 2** décrit l'approche de l'audit de la performance, l'application des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacités dans le contexte communautaire, ainsi que les qualités essentielles d'un bon audit de la performance

<sup>1</sup> Lignes directrices pour la mise en œuvre des normes de vérification de résultats: Normes et lignes directrices relatives à la vérification de résultats basées sur les normes de contrôle et l'expérience pratique de l'INTOSAI.

Le **CHAPITRE 3** présente le processus de planification de l'audit, notamment l'étude préliminaire et le plan d'enquête.

Le **CHAPITRE 4** décrit la phase de l'examen, en particulier la conduite de l'audit, la communication des constatations, la gestion de l'audit, ainsi que les dispositifs de contrôle de la qualité.

Le **CHAPITRE 5** traite de la phase d'établissement du rapport, notamment des activités telles que la planification, la rédaction, la révision, la validation, la diffusion et le suivi du rapport.

## GLOSSAIRE DES CONCEPTS ET DES TERMES TECHNIQUES

Certaines des définitions ci-après sont inspirées de celles figurant dans le volume 6 de la collection MEANS de la Commission européenne, qui fixe le cadre méthodologique régissant les évaluations dans le domaine des politiques structurelles. Ces concepts sont également applicables à d'autres domaines, dans lesquels des terminologies différentes sont susceptibles d'être utilisées.

### **BESOIN (NEED)**

*Problème ou difficulté qui affecte les publics concernés* et que l'intervention publique vise à résoudre ou à surmonter.

### **DESTINATAIRE DIRECT (DIRECT ADDRESSEE)**

Personne ou organisation qui est *directement touchée* par l'intervention. Le terme "bénéficiaire" est également souvent utilisé. Les destinataires directs reçoivent des aides, des services et des informations, et utilisent les équipements créés grâce à l'intervention (par exemple, des agriculteurs qui utilisent un réseau d'irrigation créé dans le cadre d'un projet de développement).

### **DESTINATAIRE INDIRECT (INDIRECT ADDRESSEE)**

Personne ou organisation qui n'a *pas de contact direct* avec une intervention, mais qui *bénéficie de ses effets* par l'intermédiaire des destinataires directs, soit de façon positive (par exemple, une personne obtenant un emploi parce qu'une autre a bénéficié d'une retraite anticipée dans le cadre d'une intervention), soit de façon négative (par exemple, des entreprises qui perdent des marchés au profit d'autres entreprises, qui ont innové grâce aux réseaux de transfert de technologie mis en place dans le cadre d'une intervention).

**EFFET  
(OUTCOME)**

*Changement qui résulte de la mise en œuvre d'une intervention et qui est normalement liée aux objectifs de celle-ci. Les effets comprennent les résultats et les incidences. Les effets peuvent être attendus ou inattendus, positifs ou négatifs (par exemple, la construction d'une nouvelle autoroute attirant les investisseurs dans une région, mais générant des niveaux inadmissibles de pollution dans les zones traversées).*

**FACTEUR EXOGÈNE  
(EXOGENOUS FACTOR)**

*Facteur indépendant de l'intervention publique qui est la cause, en tout ou en partie, des changements (résultats et incidences) observés chez les destinataires (par exemple les conditions climatiques, l'évolution de la situation économique, la performance des sous-traitants ou le comportement des bénéficiaires).*

**INCIDENCE  
(IMPACT)**

*Conséquence socio-économique à long terme qui peut être observée un certain temps après l'achèvement d'une intervention et qui peut affecter aussi bien les destinataires directs de l'intervention que les destinataires indirects situés en dehors du cadre de l'intervention, qui peuvent être gagnants ou perdants.*

**INTERVENTION  
(INTERVENTION)**

Toute action ou opération des autorités publiques ou d'autres organisations, quelle que soit sa nature (*politique, programme, mesure ou projet*). Les moyens d'intervention utilisés sont la subvention, le prêt, la bonification d'intérêt, la garantie, la prise de participation, l'investissement dans des dispositifs de capital à risque ou une autre forme de financement.

**INTRANT  
(INPUT)**

*Moyens financiers, humains et matériels mobilisés pour la mise en œuvre d'une intervention.*

**MESURE  
(MEASURE)**

Dans le cadre d'une politique, *élément de base de la gestion des programmes*, constituée d'un ensemble de projets de même nature et disposant d'une dotation budgétaire précisément définie. Chaque mesure fait généralement l'objet d'un dispositif de gestion particulier.

<b>OBJECTIF (OBJECTIVE)</b>	<p><i>Énoncé préalable des effets escomptés</i> d'une intervention. Il faut opérer une distinction entre les objectifs globaux, intermédiaires, immédiats et opérationnels:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un <i>objectif global</i> correspond à l'incidence d'ensemble d'une intervention et est généralement défini en termes très larges dans la législation communautaire (par exemple, rattrapage du niveau de développement); il est généralement traduit par la Commission et les États membres en objectifs <i>intermédiaires</i>, qui correspondent aux incidences intermédiaires attendues des programmes financés (par exemple, améliorer la compétitivité des entreprises);</li> <li>• les <i>objectifs immédiats</i> concernent les <i>résultats</i> d'une intervention pour les destinataires directs et sont normalement définis par les États membres dans le cadre de la mise en œuvre des programmes financés (par exemple, augmenter de 20 % le chiffre d'affaires des entreprises bénéficiant d'un soutien technologique);</li> <li>• les <i>objectifs opérationnels</i> précisent les <i>extrants à produire</i> (par exemple, fournir 500 heures de services de conseil à des petites et moyennes entreprises).</li> </ul>
<b>POLITIQUE (POLICY)</b>	<p><i>Ensemble d'actions et d'opérations différentes</i> (programmes, procédures, cadre légal, règles) qui tendent vers <i>un même but</i> ou un même objectif général (par exemple, la politique européenne de cohésion économique et sociale). Ces activités se superposent souvent au fil des ans.</p>
<b>PROCESSUS (PROCESSES)</b>	<p>Procédures et activités mises en œuvre <i>pour convertir les intrants en réalisations</i> (par exemple, procédures à suivre pour octroyer des subventions ou sélectionner des projets à financer). Ce concept couvre également l'élaboration d'informations de gestion et leur utilisation par les gestionnaires.</p>
<b>PROGRAMME (PROGRAMME)</b>	<p>Ensemble organisé de <i>moyens</i> financiers, organisationnels et humains <i>mobilisés pour atteindre un objectif</i> ou un ensemble d'objectifs dans un délai donné. Un programme est délimité en termes de calendrier et de budget, et ses objectifs sont définis au préalable. Il relève toujours d'une ou de plusieurs autorités responsables, qui se partagent le processus de décision. Les programmes se décomposent généralement en mesures et en projets.</p>

**PROJET  
(PROJECT)**

Opération indivisible, délimitée en termes de calendrier et de budget et placée sous la responsabilité d'un organisme, qui *met en œuvre* au niveau le plus proche du terrain *les moyens affectés à l'intervention*.

**RÉALISATION  
(OUTPUT)**

Ce qui est *produit* ou *accompli* avec les moyens affectés à l'intervention (par exemple les subventions octroyées aux exploitants agricoles, les formations dispensées aux chômeurs ou la route construite dans un pays en développement).

**RÉSULTAT  
(RESULT)**

*Changement immédiat pour les destinataires directs* dès la fin de leur participation à une intervention (par exemple, amélioration de l'accessibilité à une zone grâce à la construction d'une route, stagiaires ayant trouvé un emploi).



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## CHAPITRE 1

### CADRE DES AUDITS DE LA PERFORMANCE EFFECTUÉS PAR LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

#### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

**Chapitre 1 - Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne**

Chapitre 2 - L'approche de l'audit de la performance et les trois "E"

Chapitre 3 - Planification de l'audit

Chapitre 4 - Phase de l'examen

Chapitre 5 - Phase de l'établissement du rapport

#### TABLE DES MATIÈRES

##### 1.1 INTRODUCTION

##### 1.2 L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LA BONNE GESTION FINANCIÈRE DANS L'UNION EUROPÉENNE

1.2.1 Audit de la performance

1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier

1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget

1.2.4 Système de contrôle interne visant à garantir la bonne gestion financière

1.2.5 Rapport entre audit de la performance et audit financier

1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation

##### 1.3 MISSION DE LA COUR ET OBJECTIFS DES AUDITS DE LA PERFORMANCE

1.3.1 Obligations juridiques de la Cour

1.3.2 Objectifs de la Cour

#### Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne - Groupe CEAD

Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"

Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## 1.1 INTRODUCTION

Le présent chapitre offre un cadre de référence pour les audits de la performance effectués par la Cour, en décrivant le contexte de ces audits dans les institutions de l'UE, ainsi que la mission et les objectifs de la Cour en la matière.

Le présent document fait essentiellement référence au budget général de l'Union européenne ("le budget") et à la Commission, dans la mesure où ceux-ci constituent le principal domaine d'audit de la Cour. Ce cadre de référence vaut cependant pour l'ensemble des audits de la performance effectués par cette dernière, y compris ceux portant sur les Fonds européens de développement, les agences et la Banque centrale européenne.

## 1.2 L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LA BONNE GESTION FINANCIÈRE DANS L'UNION EUROPÉENNE

### 1.2.1 Audit de la performance

**Définition.**

L'audit de la performance est un audit de la bonne gestion financière: il consiste à examiner dans quelle mesure la Commission et/ou d'autres entités auditées ont, dans l'exercice de leurs responsabilités, utilisé les fonds communautaires conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

### 1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier

**Traité.**

L'article 274 de la version consolidée du traité instituant la Communauté européenne<sup>2</sup> (le traité) dispose que *"la Commission exécute le budget (...) sous sa propre responsabilité (...) conformément au principe de la bonne gestion financière" et que "les États membres coopèrent avec la Commission pour faire en sorte que les crédits soient utilisés conformément aux principes de la bonne gestion financière"*.

**Règlement financier.**

Conformément aux dispositions de l'article 27 du règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes<sup>3</sup> (le "règlement financier"), le concept de bonne gestion financière couvre les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités, lesquels sont définis de la manière suivante:

✓ le principe d'**ÉCONOMIE** prescrit que les moyens mis en œuvre par l'institution en vue de la réalisation de ses activités sont rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix;

<sup>2</sup> JO C 325 du 24 décembre 2002.

<sup>3</sup> JO L 248 du 16 septembre 2002.

- ✓ le principe d'**EFFICIENCE** vise le meilleur rapport entre les moyens mis en œuvre et les résultats<sup>4</sup> obtenus;
- ✓ le principe d'**EFFICACITÉ** vise la réalisation des objectifs spécifiques fixés et l'obtention des résultats escomptés<sup>4</sup>.

### 1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget

Tandis que la Commission est responsable de l'exécution du budget dans son ensemble, le règlement financier prévoit trois méthodes de gestion différentes:

#### Gestion centralisée.

- centralisée; cette méthode s'utilise essentiellement dans les domaines des actions extérieures et des dépenses de fonctionnement; la gestion est soit directe (auquel cas elle relève de la responsabilité des directions générales de la Commission<sup>5</sup>), soit indirecte (lorsque la Commission confie l'exécution du budget à des agences communautaires et à des organismes du secteur public ou privé, notamment dans le domaine des politiques internes);

#### Gestion partagée ou décentralisée.

- partagée ou décentralisée; la gestion partagée consiste à déléguer des tâches d'exécution aux États membres et concerne essentiellement les dépenses relatives à l'agriculture et aux actions structurelles; dans le cas de la gestion décentralisée, des tâches d'exécution sont déléguées aux pays bénéficiaires, comme dans le cas des aides extérieures;

#### Gestion conjointe.

- conjointe avec des organisations internationales; cette méthode consiste à déléguer des tâches d'exécution à des organisations internationales, généralement dans le domaine des actions extérieures.

#### La méthode a une incidence non négligeable sur l'audit.

À chaque méthode est associée une répartition différente des rôles et des responsabilités en matière d'exécution budgétaire, ce dont il faut tenir dûment compte pour planifier et effectuer un audit de la performance, ainsi que pour en rendre compte.

### 1.2.4 Système de contrôle interne visant à garantir la bonne gestion financière

Pour obtenir l'assurance raisonnable que l'objectif de bonne gestion financière est atteint, la Commission et les autres entités auditées doivent mettre en place un système de contrôle interne<sup>6</sup> approprié.

<sup>4</sup> Dans ce contexte, le terme "résultats" s'entend au sens large, c'est-à-dire comme recouvrant les réalisations, les résultats et les incidences (voir glossaire, p. 4-6).

<sup>5</sup> Les services centraux de la Commission peuvent déconcentrer la responsabilité de la préparation et de la mise en œuvre des activités en la confiant à des délégations dans des pays tiers.

<sup>6</sup> Le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) définit le contrôle interne comme "un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et d'autres membres du personnel d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants:

- réalisation et optimisation des opérations;
- fiabilité des informations financières;

Au sein de la Commission, les systèmes informatiques font partie du système de contrôle interne, qui suit le modèle proposé par COBIT<sup>7</sup> concernant la gouvernance informatique en matière d'informations de gestion et de ressources informatiques.

COSO et EPA/GPA.

Le système de contrôle interne en vigueur à la Commission s'articule autour des cinq éléments de contrôle interdépendants mis en évidence par le COSO, ainsi qu'autour des notions de gestion par activités (GPA) et d'établissement du budget par activités (EPA). Ces éléments de contrôle sont les suivants:

Cinq éléments de contrôle.

ÉLÉMENT DE CONTRÔLE	FINALITÉS
<b>Environnement de contrôle</b>	Permet d'arrêter la structure organisationnelle, les règles et les valeurs fondamentales de la Commission dans le contexte des trois méthodes d'exécution budgétaire mentionnées plus haut, et, par suite, constitue le cadre approprié pour garantir la bonne gouvernance des ressources confiées à l'institution.
<b>Évaluation des risques</b>	Permet de déterminer et d'analyser les risques internes et externes susceptibles d'empêcher la réalisation des objectifs de la Commission; dans le système de contrôle interne de cette dernière, "la gestion de la performance et des risques" comporte, d'une part, la définition d'objectifs aux plans stratégique, opérationnel et tactique dans le cadre de l'approche GPA - les <i>objectifs</i> de toutes les activités devant être <i>spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés (SMART)</i> - ainsi que, d'autre part, une analyse et une gestion des risques liés aux principales activités.
<b>Activités de contrôle</b>	Permettent de déterminer les politiques et les procédures spécifiques mises en œuvre par la Commission pour gérer de manière appropriée des risques mis en évidence; elles comportent une série d'activités telles que les approbations, les autorisations, les vérifications, les revues des performances opérationnelles, le relevé des exceptions et la supervision.
<b>Information et communication</b>	Doivent constituer un cadre clair pour la définition des objectifs, leur suivi et la communication d'informations sur leur réalisation; cet élément comprend le système d'information de gestion nécessaire à la mise en place d'indicateurs de performance, financiers et autres, à l'évaluation de la réalisation des objectifs ainsi qu'à l'établissement du <i>rapport annuel d'activité</i> .
<b>Suivi</b>	Permet de garantir une évaluation permanente de la performance; il comprend l'audit interne et l'évaluation, ainsi que l'examen annuel du contrôle interne.

### 1.2.5 Rapport entre audit de la performance et audit financier

• conformité aux lois et règlements applicables".

<sup>7</sup> COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*, Objectifs de contrôle pour l'information et les technologies correspondantes).

L'audit de la performance diffère de l'audit financier sur de nombreux points; les principales différences peuvent être synthétisées de la manière suivante:

Aspect envisagé	Audit de la performance	Audit financier
<b>Objectif</b>	Évaluer si les fonds communautaires ont été utilisés de manière économique, efficiente et efficace.	Évaluer si les opérations financières ont été exécutées de manière légale et régulière et si les comptes sont fiables.
<b>Thème central</b>	Politique, programmes, organisation, activités et systèmes de gestion.	Opérations financières, procédures comptables et procédures de contrôle clés.
<b>Formation requise</b>	Économie, sciences politiques, sociologie, etc.	Comptabilité et droit.
<b>Méthodes utilisées</b>	Variet d'un audit à l'autre.	Cadre normalisé.
<b>Critères d'audit</b>	Davantage susceptibles d'être laissés à l'appréciation des auditeurs. Les critères sont propres à chaque audit.	Moins susceptibles d'être laissés à l'appréciation des auditeurs. Critères normalisés établis par la législation et la réglementation, applicables à tous les audits.
<b>Rapports</b>	Rapports spéciaux publiés de manière ponctuelle. La structure et le contenu varient selon les objectifs.	Rapport annuel. Plus ou moins normalisés.

#### Un audit intégré

Un audit associant les objectifs d'un audit de la performance et d'un audit financier est appelé **audit intégré**. Le choix du type d'audit à effectuer (audit de la performance ou intégré) relève du jugement professionnel et doit être arrêté au cas par cas. Les auditeurs doivent être conscients du fait que la réalisation d'un audit centré exclusivement sur la performance constitue déjà en soi un défi et que la mise en œuvre d'un audit intégré serait une tâche encore plus exigeante.

doit être envisagé avec prudence.

En conséquence, un audit intégré **doit** toujours être envisagé avec une grande prudence et ne doit être entrepris que s'il apparaît clairement que des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pourront être obtenues et que des messages clairs et utiles pourront être émis en temps opportun, au stade du rapport, afin d'atteindre les objectifs tant de l'audit de la performance que de l'audit financier. Le plan d'enquête et le programme d'audit doivent faire clairement la distinction entre les deux composantes, de manière à ce que l'équipe d'audit ait une parfaite compréhension des différents objectifs de l'audit et à ce qu'elle en tienne dûment compte.

## 1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation

L'évaluation constitue un élément important du système de contrôle interne de la Commission. Selon cette dernière<sup>8</sup>, l'évaluation est une "*appréciation des interventions en fonction de leurs résultats, de leur impact et des besoins qu'elles visent à satisfaire*".

Les principaux objectifs de l'évaluation sont:

- de contribuer à la conception d'interventions, et notamment à la définition des priorités politiques;
- de faciliter l'affectation efficiente des ressources;
- d'améliorer la qualité de l'intervention;
- de rendre compte des réalisations dans le cadre de l'intervention (obligation de rendre compte).

### **Similitudes**

L'audit de la performance et l'évaluation présentent à la fois des similitudes et des différences. Dans un cas comme dans l'autre, la conception des politiques ainsi que les processus de mise en œuvre et leurs conséquences sont examinés pour apprécier une entité ou une activité sous l'angle de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités. Les connaissances, les compétences et l'expérience requises sont similaires, de même que les méthodes de collecte et d'analyse des données. La principale différence tient au contexte de leur exécution et à leur objectif.

### **et différences.**

Les audits de la performance viennent se superposer à l'obligation de rendre compte, qui implique que la Commission et les autres institutions ou organismes en cause sont comptables de la gestion des fonds communautaires et doivent fournir des informations pertinentes et fiables pour attester les résultats et en assumer la responsabilité à la lumière des attentes convenues. Ces audits sont effectués par des auditeurs qui décident en toute indépendance du choix des audits et de la manière de mener leurs travaux, et qui communiquent les résultats à l'autorité de décharge (le Parlement européen agissant sur recommandation du Conseil).

<sup>8</sup> Communication de la Commission relative à l'évaluation (SEC(2000) 1051).

Les audits de la performance effectués par la Cour ne visent donc pas à fournir des évaluations complètes des activités communautaires. Cette tâche incombe à la Commission, aux États membres et aux autres gestionnaires des activités communautaires. Néanmoins, les audits de la performance comporteront généralement des éléments d'évaluation de certains thèmes sélectionnés, ainsi qu'un examen des systèmes d'évaluation et des informations fournies par ceux-ci en vue d'en évaluer la qualité; lorsque les informations issues de l'évaluation sont jugées satisfaisantes et pertinentes, elles peuvent être utilisées comme informations probantes.

## 1.3 MISSION DE LA COUR ET OBJECTIFS DES AUDITS DE LA PERFORMANCE

### 1.3.1 Obligations juridiques de la Cour

**Traité.** Le cadre juridique des audits de la performance effectués par la Cour sur les activités communautaires est établi par le traité qui, en son article 248, paragraphe 2 (version consolidée) dispose que "*la Cour des comptes... s'assure de la bonne gestion financière*".

### 1.3.2 Objectifs de la Cour

La mission de la Cour dispose que:

**Sa mission**

"La Cour des comptes européenne a pour mission de contrôler de manière indépendante la perception et l'utilisation des fonds de l'Union européenne et, ce faisant, d'apprécier la façon dont les institutions européennes s'acquittent de leurs fonctions.

La Cour examine si les opérations financières sont correctement enregistrées, dépourvues d'erreur ou d'irrégularités et gérées dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacé.

Par ce travail, la Cour entend contribuer à l'amélioration de la gestion financière des fonds de l'Union européenne à tous les niveaux, pour assurer aux citoyens de l'Union une utilisation optimale de leur argent.

La Cour diffuse les résultats de ses travaux en publiant, en temps opportun, des rapports pertinents et objectifs."

**consiste à fournir des informations indépendantes**

Comme cela a été indiqué plus haut, les audits de la performance effectués par la Cour viennent se superposer à l'obligation de rendre compte. Dès lors, la Cour a pour but de fournir à l'autorité de décharge et à l'ensemble des citoyens européens des informations indépendantes en ce qui concerne:

- l'économie, l'efficience et l'efficacité avec lesquelles la Commission et les autres entités auditées ont utilisé les ressources communautaires;

sur les 3 E

- l'efficacité des systèmes de gestion de la performance de la Commission et des autres entités auditées, y compris la fiabilité de l'ensemble des déclarations sur la performance réalisée.

et à formuler des recommandations.

La Cour vise à contribuer à l'amélioration de la gestion financière des fonds communautaires en formulant des recommandations à l'intention de l'autorité de décharge et de la Commission lorsque les audits de la performance montrent que des améliorations importantes sont possibles. Il pourrait par exemple s'agir:

- de réaliser des économies;
- d'améliorer les méthodes de travail;
- d'éviter le gaspillage;
- d'atteindre les objectifs fixés selon un meilleur rapport coût/efficacité.



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## CHAPITRE 2

### L'APPROCHE DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LES "3 E"

#### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

Chapitre 1: Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne

**Chapitre 2: L'approche de l'audit de la performance et les "3 E"**

Chapitre 3: Planification de l'audit

Chapitre 4: Phase de l'examen

Chapitre 5: Phase de l'établissement du rapport

#### TABLE DES MATIÈRES

- 2.1 INTRODUCTION**
- 2.2 APPROCHE D'AUDIT CENTRÉE SUR LA PERFORMANCE RÉALISÉE**
  - 2.2.1 Audit direct de la performance
  - 2.2.2 Audit des systèmes de contrôle
- 2.3 COMMENT APPLIQUER LES "3 E"?**
  - 2.3.1 Recours à des cadres logiques dans les audits de la performance
  - 2.3.2 Concepts: de la théorie à la pratique
    - ① ÉCONOMIE
    - ② EFFICIENCE
    - ③ EFFICACITÉ
- 2.4 QUALITÉS ESSENTIELLES D'UN BON AUDIT DE LA PERFORMANCE**
  - 2.4.1 Faire preuve d'un bon jugement tout au long du processus d'audit
  - 2.4.2 Employer une combinaison de méthodes adaptées de manière à rassembler toute une série de données
  - 2.4.3 Formuler des questions d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées
  - 2.4.4 Analyser et gérer les risques concernant la production du rapport
  - 2.4.5 Utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit
  - 2.4.6 Disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations
  - 2.4.7 Tenir compte de la structure du rapport définitif dès la phase de planification
  - 2.4.8 Adopter une approche transparente - "sans surprise" - à l'égard de l'entité auditée

#### Contact

Pour de plus amples renseignements, veuillez vous adresser à:  
Cour des comptes européenne - Groupe CEAD  
Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"  
Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## 2.1 INTRODUCTION

Il importe d'utiliser l'approche d'audit qui produira les résultats les plus utiles au moindre coût. Pour tout audit, il est possible de combiner plusieurs approches.

## 2.2 APPROCHE D'AUDIT CENTRÉE SUR LA PERFORMANCE RÉALISÉE

Les audits de la performance doivent fournir des informations centrées sur la performance réalisée et qui intéressent au premier chef le Parlement européen, le Conseil, la Commission et les autres entités auditées. Autrement dit, plutôt que d'accorder la priorité aux contrôles et aux processus, les audits de la performance effectués par la Cour doivent être centrés sur la performance réalisée et permettre d'évaluer l'incidence des constatations d'audit en termes d'économie, d'efficacité ou d'efficacités. Les audits de la performance combineront les approches suivantes, en mettant plus particulièrement l'accent sur l'une ou sur l'autre en fonction des caractéristiques particulières de l'audit:

Approche	Accent mis sur
<b>Audit direct de la performance</b>	Les ressources, les réalisations, les résultats et les incidences.
<b>Audit des systèmes de contrôle</b>	L'adéquation des politiques et des procédures mises en œuvre par les gestionnaires en matière de promotion, de suivi et d'évaluation de la performance.

### 2.2.1 Audit direct de la performance

**Des critères adaptés sont essentiels.**

Cette approche est centrée directement sur la performance réalisée et sur les *intrants*, les *réalisations*, les *résultats* et les *incidences*. Elle se fonde sur l'hypothèse selon laquelle, si la performance réalisée est satisfaisante, le risque que des problèmes graves affectent la conception de l'activité, sa mise en œuvre ou les systèmes de contrôle est faible. Les audits de ce type visent, par exemple, à déterminer si les politiques adoptées ont été correctement mises en œuvre et si les objectifs visés ont été atteints, ou si les décisions relatives aux politiques ont eu des conséquences financières et économiques indésirables.

L'examen direct de la performance est indiqué lorsque l'on dispose de *critères adaptés* pour mesurer les intrants, les réalisations, les résultats et les incidences en termes de quantité, de qualité et de coût. Lorsqu'il s'avère que la performance n'est pas satisfaisante, l'examen de l'activité et des systèmes de contrôle est approfondi afin de déterminer les causes de cette insuffisance.

## 2.2.2 Audit des systèmes de contrôle

Vérifier la conception et la mise en œuvre des systèmes,

Cette approche vise à déterminer si la Commission et les autres entités auditées ont élaboré et mis en œuvre des systèmes de gestion et de suivi de manière à optimiser l'économie, l'efficacité et l'efficacité compte tenu des contraintes existantes. Les travaux d'audit comprennent l'analyse, la revue et la vérification des éléments clés de ces systèmes. L'audit consistera souvent à déterminer si les mesures retenues répondent aux objectifs des politiques, et si ceux-ci ont été traduits en plans opérationnels assortis d'objectifs opérationnels dont la réalisation est ensuite évaluée.

y compris les systèmes d'information.

Il consistera également à vérifier si les systèmes en place produisent en temps utile des *informations* pertinentes et fiables concernant la mobilisation des moyens financiers, humains et autres (intrants), la conduite des activités (processus) et les réalisations, qui devraient être comparées avec les objectifs opérationnels au moyen d'indicateurs de performance. En cas d'écarts, l'audit devra déterminer si des *mesures correctrices* appropriées sont prises en temps opportun pour adapter le plan d'action, la mobilisation des moyens et/ou la conduite des activités. Cette approche implique souvent l'examen du système d'* valuation* et des informations fournies par celui-ci afin d'en apprécier la qualité et, lorsque les constatations, les conclusions et les recommandations sont jugées satisfaisantes et pertinentes par rapport aux objectifs de l'audit, de les utiliser à titre d'informations probantes.

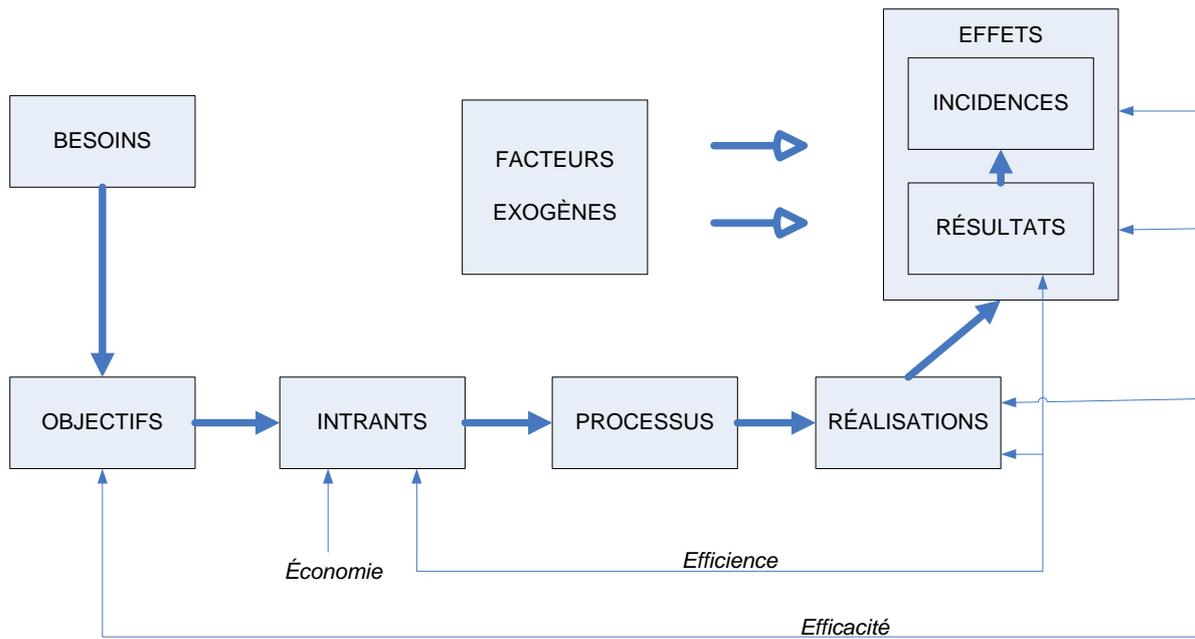
## 2.3 COMMENT APPLIQUER LES "3 E"?

### 2.3.1 Recours à des cadres logiques dans les audits de la performance

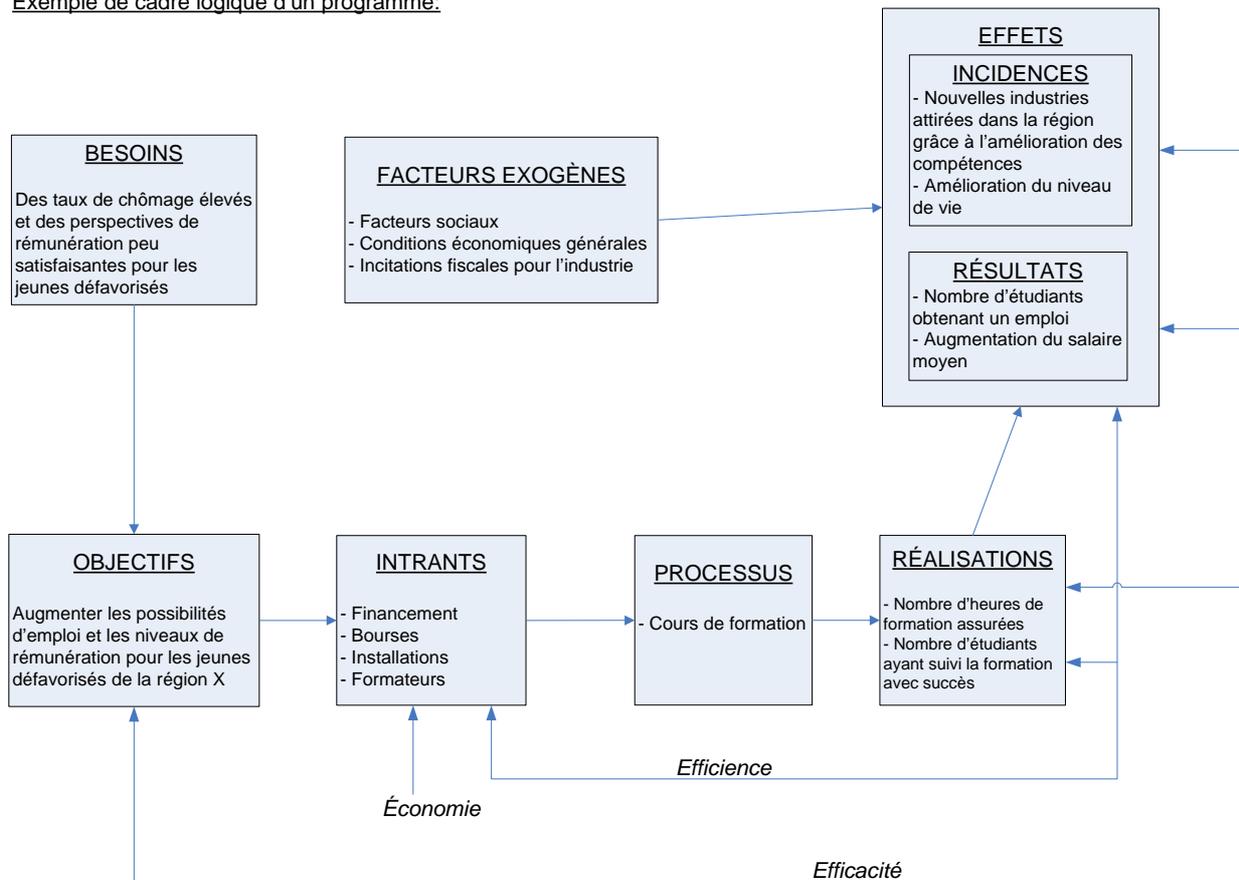
 tablir la logique de l'intervention.

Quelle que soit sa nature (politique, programme, mesure ou projet), une *intervention* publique peut être analys e comme un ensemble de moyens financiers, organisationnels et humains mobilisés pour permettre la réalisation, dans un délai donné, d'un ou de plusieurs objectifs en vue de résoudre ou de surmonter un problème ou une difficulté affectant des groupes cibles. Le recours à des cadres logiques peut aider l'équipe d'audit à déterminer et à relier entre eux les besoins socio-économiques à prendre en considération dans le cadre de l'intervention, les *objectifs*, les *intrants*, les *processus*, les *réalisations* et les *effets*, qui comprennent les *résultats* (changements immédiats pour les bénéficiaires directs à l'issue de leur participation à une intervention publique) et les *incidences* (effets à plus long terme de l'intervention). Le graphique ci-après donne un exemple de cadre logique pour un programme.

## CADRE LOGIQUE D'UN PROGRAMME



Exemple de cadre logique d'un programme:



En théorie, les audits de la performance devraient permettre un examen approfondi de chacun des éléments et des relations apparaissant dans ces cadres en insistant sur les 3 E - économie, efficacité et efficacie.

### 2.3.2 Concepts: de la théorie à la pratique

**Utiliser les risques potentiels pour les 3 E afin de formuler des questions d'audit.**

Les auditeurs doivent détecter les risques potentiels pour l'économie, l'efficacité et l'efficacie et, sur cette base, formuler des questions d'audit. Fondamentalement, ces concepts sont d'importance égale et la priorité accordée à l'un ou à l'autre sera décidée au cas par cas; toutefois, les auditeurs sont encouragés à considérer, chaque fois que possible, l'efficacie comme un élément de l'analyse. Un audit de la performance n'est pas censé et ne devrait pas avoir pour objectif l'examen approfondi et simultané de tous les aspects liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacie. Il consistera plutôt à examiner certains d'entre eux concernant un, deux, voire l'ensemble de ces principes en fonction des risques potentiels majeurs mis en évidence. En étant ainsi sélectif, l'audit risque moins d'être trop ambitieux.

Les pages suivantes mettent en évidence, pour chacun des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacie:

- les risques généraux auxquels la bonne gestion financière est exposée
- les questions à prendre en considération lors d'un audit
- des exemples de risques dans le contexte des activités de l'UE
- des exemples de questions d'audit liées au concept
- les points essentiels sur lesquels portera l'audit dans le domaine considéré

## ① ÉCONOMIE

Les questions d'économie surgissent lorsque le coût des intrants d'une entité ou d'une activité pourrait être considérablement réduit pour un niveau donné de réalisations ou de résultats. Les risques généraux encourus à cet égard sont notamment les suivants:

### Maîtriser les coûts

- le gaspillage, c'est-à-dire l'utilisation de ressources non nécessaires à l'obtention des réalisations ou des résultats escomptés;
- les surpaiements, c'est-à-dire l'acquisition de moyens qui sont utilisés, mais dont le coût aurait pu être moindre;
- les dépenses somptuaires, qui consistent à acquérir des intrants de qualité supérieure à ce qui est nécessaire pour obtenir les réalisations ou les résultats escomptés.

### pour atteindre les objectifs fixés.

L'audit de l'économie vise par conséquent à déterminer si les intrants choisis pour atteindre les objectifs fixés sont les plus pertinents et sont acquis au moindre coût. Il s'agira par exemple d'établir si:

- l'entité auditée se procure au moindre coût des moyens adéquats quant à leur nature, à leur qualité et à leur quantité;
- l'entité auditée gère ses moyens de manière à réduire au minimum la dépense globale;
- une conception ou une mise en œuvre différente de l'intervention aurait permis de réduire les coûts.

### Exemple de risque - régime de pension d'invalidité des institutions européennes

À quelques rares exceptions près, les dossiers examinés ne comportent aucune indication que des démarches sérieuses aient été préalablement entreprises en vue d'aboutir à une autre solution. Les suggestions du médecin-conseil, concernant principalement un changement d'affectation, n'ont pratiquement jamais été suivies d'effet. Les propositions de substitution à la mise en invalidité sont rares ou trop tardives. Un quart des agents en invalidité de l'échantillon auraient vraisemblablement pu rester en activité si l'institution avait détecté et traité leur cas de manière précoce. Les réponses reçues au questionnaire adressé à l'échantillon d'agents en invalidité le confirment: 20 % des anciens agents estiment qu'ils auraient pu poursuivre leur activité si une autre solution leur avait été proposée. Sur cette base, on peut estimer à quelque 10 millions d'euros par an l'économie qui, en principe, pourrait être réalisée sur le coût net des pensions d'invalidité versées dans l'année, moyennant la mise en œuvre d'une politique de détection et de traitement précoces des absences pour maladie répétées ou prolongées.

### Exemples de questions d'audit relatives à l'économie

#### Audit direct de la performance

- Les meilleurs prix ont-ils été obtenus pour les services de conseil relatifs au programme d'aide aux petites et moyennes entreprises?
- Est-t-il possible de réduire équitablement le coût des absences pour cause de maladie?

#### Audit des systèmes de contrôle

- La gestion, par la Commission, du régime d'aide à la production du coton comprend-t-elle un examen et un suiti des coûts, y compris de ceux supportés par les consommateurs?
- Des procédures ont-elles été établies pour veiller à ce que les frais de transport de l'aide alimentaire soient les plus bas possible et qu'ils soutiennent la comparaison avec les coûts encourus par les autres donateurs? Ces procédures sont-elles appropriées et correctement appliquées?

en mettant souvent l'accent sur la  
passation de marchés.

L'examen des aspects liés à l'économie amène souvent les auditeurs à analyser les procédures et les décisions de gestion internes aux entités auditées en ce qui concerne la *passation des marchés* de fourniture de biens, de travaux et de services. Les auditeurs déterminent notamment si la procédure de passation des marchés a permis d'obtenir le meilleur rapport qualité-prix. L'audit devra porter, par exemple, sur la définition précise des besoins des utilisateurs, qui doit permettre de spécifier l'objectif des contrats d'achat de biens, de travaux et de services, sur la détermination de la qualité exigée des réalisations et sur l'établissement d'un calendrier de livraison des biens, des travaux et des services. Souvent, les auditeurs examineront aussi comment les critères de sélection et d'attribution ont été élaborés et appliqués.

## ② EFFICIENCE

Les questions d'efficience se posent lorsque le volume ou la qualité des réalisations/des résultats d'une entité/d'une intervention pourraient être accrus sans augmentation des moyens utilisés. Les risques généralement encourus à cet égard sont notamment les suivants:

- des pertes, c'est-à-dire que l'utilisation des moyens n'aboutit pas aux réalisations escomptées;
- les ratios intrants/réalisations ne sont pas optimaux (par exemple, les ratios d'efficience du travail sont faibles);
- la mise en œuvre de l'intervention est lente;
- le défaut de repérage et de contrôle des facteurs exogènes, à savoir les coûts imposés à des personnes ou à des entités ne relevant pas de l'intervention ou de l'organisme.

Exploiter au mieux les ressources disponibles

afin d'optimiser la "productivité",

L'audit de l'efficience consiste par conséquent à évaluer si le rapport entre les moyens utilisés et les réalisations ou les résultats obtenus est optimal. L'efficience est étroitement liée au concept de "productivité", et le problème fondamental consiste à déterminer, au regard des moyens disponibles, si les réalisations ou les résultats ont été optimisés en termes de quantité, de qualité et de respect des échéances. L'audit visera notamment à établir:

- si les réalisations ou les résultats ont été produits au moindre coût;
- s'il existe des goulots d'étranglement ou des chevauchements inutiles qui auraient pu être évités.

### **Exemple de risque - mesures forestières dans le cadre de la politique de développement rural**

S'agissant de l'objectif d'extension des surfaces boisées, différents types de terres peuvent être boisés. Le règlement prévoit que "lorsque le soutien est accordé pour le boisement de terres agricoles détenues par des collectivités publiques, il ne couvre que les coûts d'installation". Cela signifie qu'aucune aide n'est versée au titre de la compensation de la perte de revenus ou des coûts d'entretien, contrairement au boisement de terres détenues par des particuliers. Théoriquement, il serait donc beaucoup plus efficace de centrer l'aide sur les terres détenues par des collectivités publiques car cela permettrait, avec le même volume de crédits, de boiser une superficie sensiblement plus importante.

## Exemples de questions d'audit relatives à l'efficience

### Audit direct de la performance

- Comment le coût par emploi créé dans le cadre du programme communautaire de formation pour les chômeurs de longue durée soutient-il la comparaison avec les coûts par emploi exposés dans le cadre d'autres initiatives similaires?
- Les projets auraient-ils pu être mis en œuvre d'une manière différente, se traduisant par un meilleur respect des délais et une qualité supérieure?

### Audit des systèmes de contrôle

- Existe-t-il des procédures qui permettent de hiérarchiser et de sélectionner les projets dans le domaine de l'infrastructure des transports, de manière à maximiser l'incidence des fonds communautaires? Les critères utilisés sont-ils appropriés et sont-ils appliqués comme prévu?
- Les institutions communautaires exploitent-elles régulièrement, dans le cadre du processus décisionnel, les informations de gestion clés dont elles disposent le cas échéant concernant la superficie, l'utilisation et le coût de leurs espaces de bureaux?

**en examinant les réalisations**

Lorsque l'audit de l'efficience porte sur les réalisations, les auditeurs sont souvent amenés à examiner les processus qui permettent à un organisme de transformer les intrants en réalisations. Cet examen peut comporter le calcul du coût unitaire des réalisations (par exemple le coût moyen d'une heure de formation) ou les ratios d'efficience du travail (par exemple le nombre de demandes d'aides traitées par jour) et leur comparaison avec des critères reconnus, qui peuvent être établis par référence à des organismes analogues, à des périodes antérieures ou à des normes que l'entité auditée a expressément adoptées.

**et/ou les résultats.**

Si l'examen de l'efficience porte sur les résultats, il faudra généralement utiliser des *outils économiques* pour évaluer la capacité réelle ou potentielle d'une entité, d'un programme ou d'une activité auditée d'atteindre des résultats déterminés à un coût donné. À titre d'exemple, une analyse coût-efficacité peut être utilisée pour rapprocher les effets nets d'une intervention des intrants financiers nécessaires pour produire ces effets; les critères d'appréciation peuvent par exemple être le coût par unité de résultat produite (par exemple le coût par emploi créé), qui est alors comparé à celui d'autres interventions choisies comme points de référence. En fonction de l'approche d'audit, soit les auditeurs examineront la fiabilité de l'analyse réalisée par l'entité auditée, soit ils procéderont eux-mêmes à une analyse.

## ③ EFFICACITÉ

Les questions relatives à l'efficacité se posent lorsqu'une entité ou une intervention ne produit pas les réalisations, les résultats ou les incidences attendus. Les risques généralement encourus à cet égard sont notamment les suivants:

- des déficiences affectant la conception de la politique: par exemple l'évaluation insuffisante des besoins, le manque de clarté ou de cohérence des objectifs, l'inadéquation des moyens d'intervention ou l'impossibilité de leur mise en œuvre;
- des déficiences affectant la gestion: par exemple, des objectifs non atteints, des gestionnaires ne donnant pas la priorité à la réalisation des objectifs.

**Atteindre les buts ou les objectifs fixés,**

L'audit de l'efficacité consiste donc à apprécier dans quelle mesure les différents types d'objectifs ont été atteints:

- objectifs opérationnels: l'audit consiste à apprécier dans quelle mesure les *réalisations* attendues ont été produites et comporte normalement l'examen des opérations internes des organismes chargés de la mise en œuvre de l'intervention;
- objectifs immédiats: l'audit consiste à apprécier si l'intervention a eu des résultats clairs et positifs pour les destinataires directs à l'issue de leur participation et comporte normalement l'analyse des informations de suivi fournies par les organismes chargés de la mise en œuvre et l'obtention d'informations auprès des destinataires directs;
- objectifs intermédiaires et globaux: l'examen s'étend au delà de l'entité auditée et vise à mesurer les incidences de l'intervention publique. L'audit doit par conséquent prendre en considération des facteurs exogènes et produire des informations probantes attestant que les incidences observées découlent effectivement de l'intervention publique en question, et ne sont pas les conséquences de ces facteurs.

**qu'ils soient opérationnels (réalisations),**

**immédiats (résultats),**

**intermédiaires ou globaux (incidences).**

### **Exemple de risque - Régime de soutien à la production de fourrages séchés**

Le régime prévoit deux taux d'aide: un taux faible pour le fourrage séché au soleil et un taux élevé pour le fourrage séché artificiellement, destiné à compenser les frais supplémentaires de combustible.

Cette différenciation en deux taux a eu une incidence considérable sur le mode de séchage des fourrages. Au moment de l'adhésion de l'Espagne à la Communauté, en 1986, la quantité de fourrages séchée artificiellement chaque année n'était que de 61 000 tonnes alors qu'en 1996/1997, 1 414 000 tonnes ont été séchées de cette manière parce que les producteurs jugeaient le taux d'aide supérieur plus rentable. À elle seule, la consommation annuelle d'énergie engendrée par ce régime en Espagne est suffisante pour répondre aux besoins en électricité d'une ville de la taille d'Alicante (285 000 habitants). Plus de 200 000 hectares de forêt sont nécessaires pour absorber les quantités supplémentaires de dioxyde de carbone générées par le processus de séchage.

### **Exemples de questions d'audit relatives à l'efficacité**

#### Audit direct de la performance

- Les régimes d'aide à la préretraite des agriculteurs âgés et à l'installation des jeunes agriculteurs ont-ils eu une incidence manifeste et positive sur la modernisation et la viabilité économique des exploitations situées dans les zones défavorisées?
- Les projets d'infrastructure financés ont-ils contribué à accroître les flux de circulation tout en réduisant les temps de parcours et en améliorant la sécurité?

#### Audit des systèmes de contrôle

- Les États membres ont-ils élaboré et correctement mis en œuvre des mesures permettant de surveiller et de limiter les incidences environnementales dans le secteur du sucre?
- À l'appui de la décision de financement, la Commission et les États membres ont-ils procédé à une évaluation adéquate des besoins et des avantages potentiels du programme relatif à l'abandon scolaire prématuré?

L'examen de l'efficacité sera donc centré sur les réalisations, les résultats ou les incidences:

L'évaluation de l'incidence est ardue,

- Il peut s'avérer extrêmement difficile d'évaluer l'incidence d'une intervention, c'est-à-dire la mesure dans laquelle les objectifs globaux et même intermédiaires de cette intervention ont été atteints. La difficulté découle en l'espèce du fait que les objectifs sont généralement formulés dans des *termes* si *généraux* qu'ils ne peuvent être associés à des indicateurs mesurables. Dès lors, leur degré de réalisation est difficile à vérifier. Par ailleurs, lorsque les objectifs sont plus clairement définis, la collecte et l'analyse des informations probantes nécessaires sont susceptibles d'exiger des *ressources d'audit disproportionnées* si l'information n'est pas rapidement disponible auprès de l'entité auditée. En outre, il est malaisé de déterminer si les incidences constatées sont réellement le produit de l'intervention plutôt que de *facteurs exogènes*. Dans ce cas, l'approche d'audit doit donc d'abord consister à vérifier si des informations d'évaluation pertinentes et fiables sont disponibles et si elles sont utilisables comme éléments probants.

mais celle des réalisations ou des résultats est plus aisée.

- Un objectif d'audit plus réaliste consiste souvent à évaluer les réalisations ou les résultats d'une intervention, c'est-à-dire la mesure dans laquelle les objectifs opérationnels ou immédiats ont été atteints; à condition que ces objectifs soient "SMART" - spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés - conformément à l'approche de la Commission en matière de performance et de gestion des risques, et que leur réalisation fasse l'objet d'un suivi au moyen d'indicateurs de performance, cette approche devrait constituer une base de référence claire et appropriée pour évaluer l'efficacité.

## 2.4 QUALITÉS ESSENTIELLES D'UN BON AUDIT DE LA PERFORMANCE

L'audit de la performance comporte trois phases - la planification, l'examen et l'établissement du rapport. Ces phases doivent présenter certaines qualités pour garantir la réussite d'un audit de la performance.

Afin d'établir un cadre permettant la production de rapports d'audit de qualité en temps opportun et afin d'éviter toute activité superflue, les audits de la performance doivent être mis en œuvre selon l'approche suivante (*SMARTEST*):

**Important du début à la fin de l'audit.**

L'auditeur doit faire en sorte:

- de faire preuve d'un jugement équilibré tout au long du processus d'audit;
- d'employer une combinaison de méthodes pertinentes de manière à rassembler toute une série de données;
- de formuler une/des question(s) d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées;
- d'analyser et de gérer les risques susceptibles d'affecter la production du rapport d'audit;
- d'utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit;
- de disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations d'audit;
- de tenir compte de la structure du rapport définitif dès la phase de planification;
- d'adopter une approche transparente - "sans surprise" - à l'égard de l'entité auditée.

Les éléments essentiels de ces qualités peuvent être décrits comme suit:

#### **2.4.1 Faire preuve d'un bon jugement tout au long du processus d'audit**

**Est déterminant pour la qualité des travaux et du rapport d'audit.**

Par nature, l'audit de la performance couvre un vaste terrain et fait largement appel au jugement et à l'interprétation; en effet, chaque facette d'un audit de la performance requiert jugement professionnel et initiative individuelle. La réputation et la crédibilité de la Cour, le rapport coût/efficacité de l'audit et la qualité du rapport exigent l'exercice d'un jugement équilibré tout au long du processus d'audit.

Il importe notamment de faire preuve d'un jugement équilibré pour fixer les objectifs de l'audit (également appelés "questions d'audit"), établir des critères d'audit pertinents, déterminer la quantité et la qualité qui conviennent pour les informations probantes, formuler des constatations d'audit, tirer des conclusions et élaborer un rapport.

#### **2.4.2 Employer une combinaison de méthodes adaptées de manière à rassembler toute une série de données**

**La combinaison de plusieurs techniques permet d'améliorer la qualité des informations probantes;**

Une méthodologie est une technique de collecte et d'analyse des données qui contribue à fournir des informations probantes permettant de parvenir à des conclusions à partir des travaux d'audit. Idéalement, l'audit fera appel à plusieurs techniques différentes permettant de rassembler un ensemble de données et de corroborer les constatations à partir de sources diverses, augmentant ainsi la qualité et la fiabilité des informations probantes à l'appui des constatations, des conclusions et des recommandations d'audit.

**elle dépend de la question d'audit.**

La méthode peut consister, par exemple, à examiner des dossiers ou des documents de référence, à procéder à des entretiens ou à réaliser des enquêtes. Un audit de la performance combinera également plusieurs techniques afin de recueillir des données quantitatives et qualitatives; les données quantitatives sont chiffrées, alors que les données qualitatives ne le sont pas. Il convient de déterminer quelle combinaison de techniques est la plus appropriée en fonction du sujet et des questions d'audit formulées.

#### **2.4.3 Formuler des questions d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées**

Il convient de définir les objectifs d'un audit de la performance sous la forme de questions auxquelles l'audit devra répondre. Afin de centrer l'audit de manière appropriée et d'éviter que l'équipe d'audit n'entreprenne des travaux trop ambitieux, il faut formuler un nombre limité de questions d'audit (idéalement une seule question, et pas plus de trois) au regard desquelles tirer des conclusions. Si plusieurs questions sont formulées, il est indispensable qu'elles aient un lien thématique, qu'elles soient complémentaires et qu'elles s'excluent mutuellement (qu'elles ne se chevauchent pas). Le libellé de ces questions est déterminant pour les résultats de l'audit - il s'agit des questions de fond auxquelles les auditeurs cherchent à apporter des réponses; il importe donc d'éviter les libellés ambigus ou vagues.

Les questions d'audit doivent être ensuite subdivisées en questions de niveau inférieur, le niveau le plus bas étant celui auquel des réponses peuvent être apportées en mettant en œuvre des procédures d'audit spécifiques. Toutes les questions ainsi hiérarchisées doivent à la fois s'exclure mutuellement et se compléter collectivement (permettre, ensemble, de répondre à la question de niveau immédiatement supérieur).

Il est préférable qu'à chaque question, quel qu'en soit le niveau, il puisse être répondu par oui ou par non, de sorte que les travaux d'audit convergent vers une réponse finale spécifique. Toutefois, cela ne signifie pas que la seule réponse possible à ce type de question soit oui ou non; de toute évidence, la réponse doit être bien plus détaillée. En outre, les termes "oui" ou "non" ne sont pas destinés à figurer dans le rapport d'audit; il ne s'agit là que d'un outil qui doit permettre de favoriser une approche rigoureuse des questions d'audit et d'orienter ainsi les travaux. Le corollaire est qu'il est préférable de ne pas formuler les questions d'audit de manière à déboucher sur une réponse peu concluante, comme par exemple "Évaluer dans quelle mesure...", car cela risque d'aboutir à des travaux d'audit dont l'étendue n'est pas clairement définie et qui, devenant trop vastes, exigent un temps considérable.

#### **2.4.4 Analyser et gérer les risques concernant la production du rapport**

Parmi les risques affectant la production, en temps opportun, d'un rapport d'audit de qualité, figurent les difficultés à obtenir des données, l'insuffisance des effectifs et le manque de coopération de l'entité auditée. En élaborant une stratégie de gestion des risques, en la diffusant en son sein et en s'y référant en cours d'audit, l'équipe d'audit est bien plus à même de gérer les risques et de réagir efficacement en cas de problème.

L'équipe d'audit doit déterminer, à chaque étape:

- quels problèmes pourraient se présenter;
- quelle est la probabilité que ces problèmes se présentent;
- quelle serait leur incidence;
- ce qui peut être fait pour réduire le risque qu'ils se présentent;
- comment gérer ce risque, s'il se concrétisait.

#### 2.4.5 Utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit

L'utilisation d'outils appropriés contribuera à garantir la mise au point d'un programme réaliste et facilitera le suivi et l'examen continus des réalisations effectives par rapport à ce programme.

L'étude préliminaire est l'outil destiné à recueillir des informations et à procéder à des évaluations concernant l'audit potentiel, en particulier en ce qui concerne les risques pour la bonne gestion financière, les questions d'audit potentielles, les critères d'audit, les éléments probants à réunir ou à générer, ainsi que la méthodologie à utiliser.

L'instrument de planification de base - le plan d'enquête - est un "contrat d'audit" conclu entre le Membre responsable et le groupe d'audit. Le plan d'enquête détermine l'audit, le produit à livrer, les moyens à mettre en œuvre et la date de remise du rapport.

Parmi les outils et les actions qui contribuent à mener à bien l'audit figurent:

- une définition et une attribution claires des responsabilités;
- un programme de travail indiquant les membres de l'équipe d'audit et le calendrier des étapes clés;
- des outils de suivi qui contribuent à maintenir les travaux sur la bonne voie;
- des appréciations de l'état d'avancement des travaux et, le cas échéant, des mesures correctrices;
- la mise en place d'une structure de gestion documentaire pour les documents sur support papier et électronique (ASSYST);
- des procédures de contrôle de la qualité intégrées dans tous les aspects du processus d'audit.

#### **2.4.6 Disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations**

Les informations probantes recueillies au cours de l'audit constituent une base factuelle permettant de formuler des observations et des conclusions au regard des questions d'audit. Elles contribuent à justifier de manière convaincante un fait ou un point examiné. En tant que telles, elles doivent venir à l'appui du contenu d'un rapport d'audit, en particulier toutes les observations et conclusions débouchant sur des recommandations. Les informations probantes recueillies doivent donc être suffisantes (en quantité), pertinentes (par rapport aux questions d'audit) et fiables (objectives et avérées).

La quantité et la qualité des informations probantes requises dépendent du sujet et des questions d'audit. Elles ont plus de poids lorsqu'elles sont apportées par l'auditeur ou qu'elles proviennent de plusieurs sources et sont corroborées.

#### **2.4.7 Tenir compte de la structure du rapport définitif dès la phase de planification**

Une prise en compte précoce de la structure du rapport d'audit contribuera à orienter les travaux et augmentera la probabilité de parvenir à des changements positifs. L'équipe d'audit doit évaluer assez tôt si ses travaux sont susceptibles de déboucher sur des conclusions et des recommandations claires. Cela incitera les auditeurs à réfléchir dès le départ aux messages qu'ils devront probablement adresser aux lecteurs cibles et à la façon de maximiser l'utilité et l'incidence du rapport.

Pendant la phase de planification, l'auditeur peut tracer une ébauche du rapport fondée sur les questions d'audit et la mettre à jour au fur et à mesure que l'audit progresse.

#### **2.4.8 Adopter une approche transparente - "sans surprise" - à l'égard de l'entité auditée**

Le fait de discuter de l'audit avec l'entité auditée dès que possible au cours de la phase de planification diminue les risques de désaccord lors d'une étape ultérieure de l'audit. Cette discussion permet à l'audité de comprendre la finalité de l'audit, les questions d'audit examinées, les critères à utiliser et la méthodologie à mettre en œuvre. Elle contribuera également à établir dès le départ si la question d'audit est réellement pertinente et susceptible d'être auditée. De plus, une prise de contact précoce contribue aussi à créer une atmosphère de dialogue constructif, qu'il convient d'entretenir à chaque phase du processus d'audit.

Cette approche est conforme aux bonnes pratiques d'audit et à l'approche "sans surprise" de la Cour. Les questions et les critères d'audit, notamment, doivent être communiqués et faire si possible l'objet d'un accord, idéalement entre le Membre responsable et le Commissaire et/ou le Directeur général concerné, avant que le plan d'enquête ne soit présenté au groupe d'audit.



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## CHAPITRE 3

### LA PLANIFICATION DE L'AUDIT

#### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

Chapitre 1: Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne

Chapitre 2: L'approche de l'audit de la performance et les "3 E"

**Chapitre 3: Planification de l'audit**

Chapitre 4: Phase de l'examen

Chapitre 5: Phase de l'établissement du rapport

#### TABLE DES MATIÈRES

#### 3.1 INTRODUCTION

#### 3.2 L'ÉTUDE PRÉLIMINAIRE

3.2.1 Objectif de l'étude préliminaire

3.2.2 Étendue de l'étude préliminaire

3.2.3 Acquérir une connaissance actualisée du domaine d'audit

- ① Établir les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants
- ② Déterminer les ressources mises à disposition pour l'intervention
- ③ Déterminer les responsabilités respectives des différents acteurs
- ④ Recenser les principaux processus de gestion et de contrôle, y compris les systèmes informatiques
- ⑤ Définir les informations nécessaires à la gestion et au contrôle
- ⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière

3.2.4 Décrire l'audit dans ses grandes lignes

- ① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs
- ② Étudier les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'incidence potentiels de l'audit
- ③ Étudier le calendrier et les ressources de l'audit envisagé

3.2.5 Évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile

#### 3.3 LE PLAN D'ENQUÊTE

3.3.1 Objectifs et contenu du plan d'enquête

- ① Formuler les questions d'audit
- ② Déterminer l'étendue de l'audit
- ③ Définir les critères d'audit à utiliser
- ④ Identifier les informations probantes requises et leurs sources
- ⑤ Définir la méthodologie d'audit à utiliser
- ⑥ Réfléchir aux observations, aux recommandations et à l'incidence potentielles de l'audit
- ⑦ Arrêter le calendrier, les ressources et le dispositif de contrôle de la qualité
- ⑧ Communiquer avec l'entité auditée

3.3.2 Établissement du plan d'enquête

#### Contact

Pour de plus amples renseignements, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne - Groupe CEAD

Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"

Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## 3.1 INTRODUCTION

**Une bonne planification est essentielle.**

Étant donné le caractère varié des audits de la performance, une bonne planification est tout particulièrement nécessaire. Celle-ci contribue à déterminer si l'audit est utile et réalisable, à fixer des objectifs clairs et raisonnables, à définir une approche d'audit réaliste et solide et à prévoir les ressources nécessaires. Si l'audit n'est pas correctement planifié, les travaux correspondants risquent d'être inefficients ou inefficaces.

**Elle doit être réalisée au stade de l'étude préliminaire**

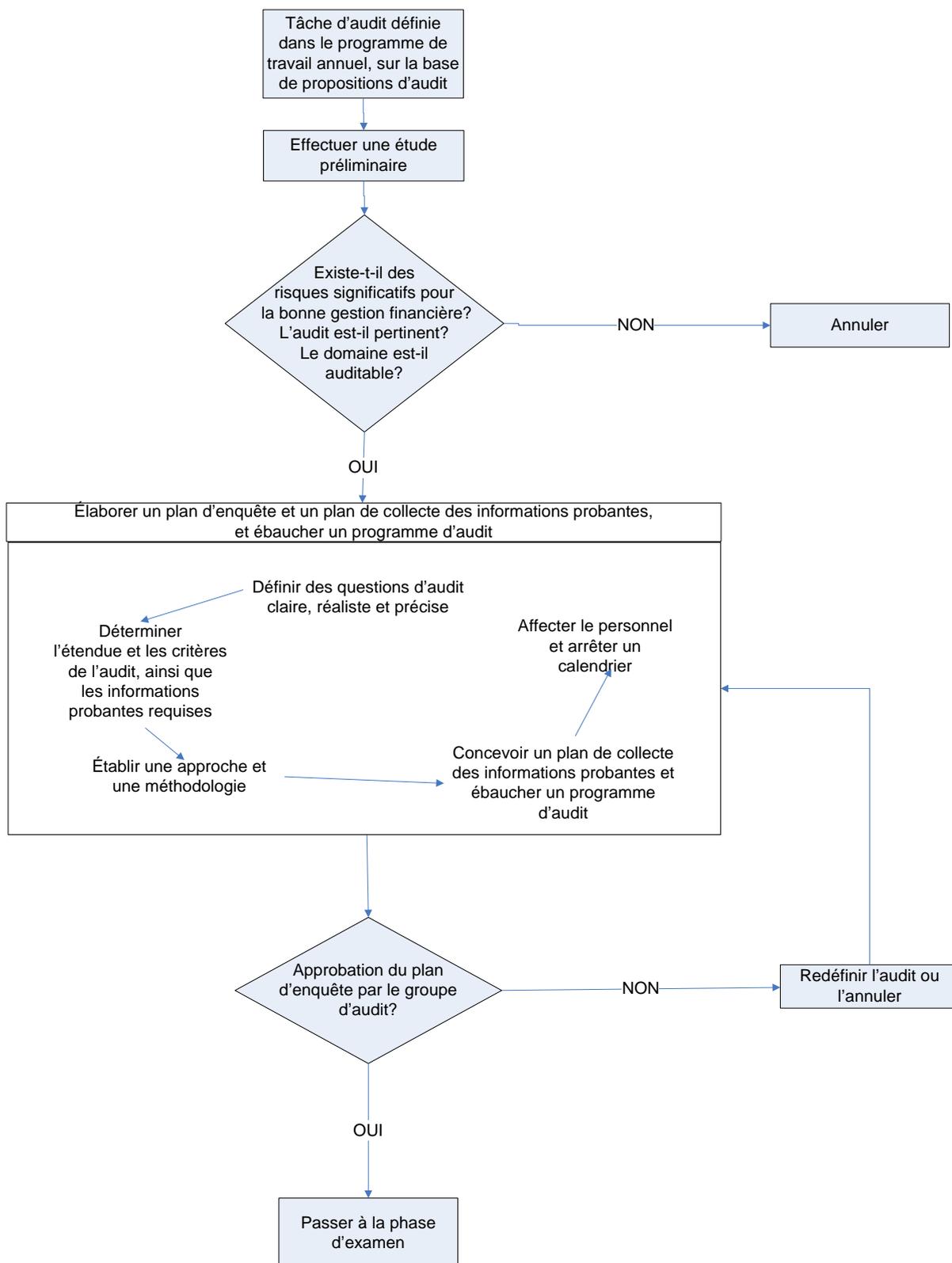
La planification comporte deux étapes principales:

- **L'étude préliminaire**, qui doit permettre à l'auditeur d'apprécier les risques significatifs pour la bonne gestion financière et, le cas échéant, les objectifs, les approches et les méthodes de l'audit; elle sert également à déterminer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile.
- **Le plan d'enquête**, qui définit les travaux d'audit à effectuer – l'étendue, l'objectif et la méthodologie de l'audit, ainsi que les étapes clés à atteindre. Le plan d'enquête est adopté par le groupe d'audit.

**et figurer de manière détaillée dans le plan d'enquête.**

Le diagramme suivant représente la phase de planification de l'audit, du lancement de l'étude préliminaire jusqu'à l'approbation du plan d'enquête. L'étude préliminaire et le plan d'enquête sont tous deux présentés de manière plus approfondie dans ce chapitre.

## PHASE DE PLANIFICATION DE L'AUDIT



## 3.2 L'ÉTUDE PRÉLIMINAIRE

### 3.2.1 Objectif de l'étude préliminaire

L'étude préliminaire approfondit  
la proposition d'audit

La Cour exige des groupes d'audit qu'ils élaborent des propositions d'audit pour chacun des thèmes prioritaires<sup>9</sup>. Ces propositions comprennent les informations pertinentes et nécessaires pour pouvoir se prononcer sur l'inscription éventuelle de l'audit au programme de travail annuel (PTA). L'étude préliminaire, qui **doit** être réalisée préalablement à tout audit de la performance, approfondit et complète ces informations, qui peuvent amener à réévaluer l'opportunité d'effectuer l'audit déjà inscrit au PTA. À cet égard, il convient de souligner qu'il ne **doit** pas être présumé qu'une étude préliminaire conduit automatiquement à un audit.

et est essentielle

Une plus grande latitude dans la sélection des thèmes des audits de la performance, ajoutée au fait que ces audits couvrent un vaste terrain et font une plus grande place au jugement et à l'interprétation, rendent l'étude préliminaire particulièrement importante.

pour décider si l'audit est justifié

et pour planifier l'audit en détail.

L'étude préliminaire vise à:

- permettre au Membre responsable et au groupe d'audit d'évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile; dans l'affirmative, à
- servir de base à la planification détaillée de l'audit, qui sera définie dans le plan d'enquête.

### 3.2.2 Étendue de l'étude préliminaire

L'étendue de l'étude préliminaire  
varie considérablement.

L'étendue de l'étude préliminaire variera considérablement en fonction des connaissances que possède l'équipe d'audit dans le domaine audité, mais elle doit permettre à l'auditeur de tracer les grandes lignes de l'audit. Si le domaine et les éventuelles questions d'audit sont mal connues de la Cour, une étude préliminaire plus vaste est nécessaire; de fait, il peut s'avérer nécessaire, dans certains cas, d'effectuer des missions dans les États membres ou auprès de tiers afin de confirmer sur place la disponibilité des informations probantes nécessaires et l'applicabilité des méthodes retenues pour les réunir et les analyser. Dans le cas contraire, si le domaine et les éventuelles questions d'audit sont bien connus, l'étude préliminaire sera bien moins étendue. La meilleure formule consiste à confier l'étude préliminaire à un petit nombre d'auditeurs expérimentés. Des tests d'audit détaillés ne **doivent** pas être effectués à ce stade; il convient plutôt de s'attacher à vérifier la disponibilité des informations et l'applicabilité des méthodes.

<sup>9</sup> Programmation des travaux de la Cour: DEC 165/05 et GA 226/05.

**Acquérir des connaissances et tracer les grandes lignes de l'audit.**

Afin de décider si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile, les auditeurs doivent acquérir une connaissance actualisée du domaine et tracer les grandes lignes de l'audit. Le schéma suivant présente les différentes étapes de ce processus.

### Réalisation de l'étude préliminaire

#### **ACQUÉRIR UNE CONNAISSANCE ACTUALISÉE DU DOMAINE D'AUDIT**

- ⇒ ① Identifier les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants
- ⇒ ② Déterminer les ressources mises à disposition pour l'intervention
- ⇒ ③ Déterminer les responsabilités respectives des différents acteurs
- ⇒ ④ Identifier les principaux processus de gestion et de contrôle, y compris les systèmes informatiques
- ⇒ ⑤ Recenser les informations nécessaires à la gestion et au contrôle
- ⇒ ⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière



#### **DÉCRIRE L'AUDIT DANS SES GRANDES LIGNES**

- ⇒ ① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs
- ⇒ ② Étudier les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'incidence potentiels de l'audit
- ⇒ ③ Étudier le calendrier et les ressources de l'audit envisagé



#### **ÉVALUER SI L'AUDIT EST RÉALISTE, RÉALISABLE ET SUSCEPTIBLE D'ÊTRE UTILE**

Chacune de ces étapes est décrite en détail aux points suivants:

### 3.2.3 Acquérir une connaissance actualisée du domaine d'audit

#### Diversité des sources et de l'étendue des informations.

Il s'agit principalement d'acquérir une bonne compréhension du thème examiné. L'approche adoptée à cet effet variera en fonction de la nature du sujet et du degré de connaissance dont l'équipe dispose au départ, y compris les informations figurant dans les dossiers permanents et celles que les auditeurs financiers de la Cour ont déjà obtenues. Cette étape peut consister en un simple examen documentaire et en une seule séance d'échanges d'idées lorsque le thème est déjà bien connu, ou, lorsque celui-ci est nouveau ou complexe, en un travail de collecte de données beaucoup plus important.

Les informations peuvent provenir de tiers (législation, points de vue d'experts en la matière, études et recherche scientifiques, statistiques officielles) ou de l'entité auditée (définition des missions, plans stratégiques et d'entreprise, rapports annuels d'activité et fiches d'activité des directions générales de la Commission (DG), organigrammes, lignes directrices internes et manuels de procédures, discussions avec les responsables de l'entité auditée).

Les auditeurs sont invités à apprécier le temps et le coût nécessaires à l'obtention des informations au regard de la valeur ajoutée qu'ils apportent à l'audit.

#### ① Établir les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants

#### Les objectifs et les indicateurs relatifs à l'intervention constituent le point de départ de l'audit.

La Commission gère ses ressources administratives et opérationnelles en se fondant sur la gestion par activités (GPA), laquelle s'articule autour d'"activités" de mise en œuvre des "domaines politiques". Les activités de la GPA forment la principale référence par rapport à laquelle la Commission rend compte de sa gestion et de son budget. Pour que la Commission puisse fonder son approche de la bonne gestion financière sur la GPA, les dépenses doivent reposer sur des objectifs SMART<sup>10</sup>. En outre, la mise en œuvre de ces objectifs doit être supervisée par la DG responsable au moyen d'indicateurs RACER<sup>11</sup> relatifs aux réalisations et à l'incidence de chaque domaine politique et activité, les responsables étant tenus de prendre des mesures pour remédier à toute insuffisance mise en évidence par rapport aux objectifs.

<sup>10</sup> Les objectifs doivent être spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés.

<sup>11</sup> Les indicateurs de la performance doivent être pertinents, reconnus, crédibles, aisés et rigoureux (*relevant, accepted, credible, easy and robust*).

Appréhender les objectifs et la logique de l'intervention constitue le point de départ de la planification d'un audit de la performance. L'étude préliminaire **doit** permettre de déterminer quels sont ces objectifs et indicateurs, par exemple à partir des fiches d'activité de la/des DG concernée(s). Par ailleurs, des diagrammes représentant la logique de l'intervention (intrants, processus et réalisations/objectifs) peuvent être mis à disposition par l'entité auditée ou être élaborés par l'auditeur.

## ② Déterminer les ressources mises à disposition pour l'intervention

Pour confirmer l'importance relative du domaine d'audit, les ressources humaines, administratives et financières qui lui sont affectées **doivent** être déterminées, ce qui implique l'analyse de la dotation budgétaire et des montants engagés et payés.

## ③ Déterminer les responsabilités respectives des différents acteurs

Identifier le responsable de la gestion de l'intervention,

L'une des pierres angulaires de l'audit de la performance consiste à ne tenir la direction de l'entité auditée pour comptable que de ce qui est de son ressort; il est dès lors essentiel de circonscrire l'entité auditée, notamment en cas de gestion décentralisée, partagée ou conjointe entre la Commission, d'une part, et les États membres, les pays bénéficiaires ou les organisations internationales, d'autre part. Il se peut que, dans de tels cas, la Commission n'ait en fait qu'un rôle direct limité dans la gestion et la mise en œuvre courantes des interventions cofinancées, bien que la responsabilité globale de la gestion du budget lui incombe<sup>12</sup>. Aussi, les audits de la performance effectués par la Cour doivent-ils avoir pour point de départ la gestion de la Commission, y compris les méthodes mises en œuvre pour garantir, de la part des États membres, une gestion conforme aux attentes.

car les modalités et le lieu de l'audit en dépendent.

L'étude préliminaire **doit** permettre de déterminer les responsables de la gestion de l'intervention au niveau de la Commission, des États membres, des pays bénéficiaires et des organisations internationales, en recourant à des entretiens et en examinant les organigrammes et la réglementation.

## ④ Recenser les principaux processus de gestion et de contrôle, y compris les systèmes informatiques

L'étude préliminaire **doit** permettre de déterminer les principaux processus de gestion et de contrôle de l'activité (des activités) liée(s) au thème d'audit éventuel. Cet objectif peut être atteint par l'étude de la réglementation et des manuels de procédure internes ou par le biais d'entretiens. À cet égard, il importe de tenir compte des systèmes informatiques employés par l'entité auditée et du degré de contrôle interne en matière d'informatique.

<sup>12</sup> Voir article 274 du traité.

## ⑤ Définir les informations nécessaires à la gestion et au contrôle

Examiner le suivi et les critères de sélection des projets.

Prendre en compte les données informatiques et leur incidence sur l'approche d'audit.

L'étude préliminaire **doit** permettre de déterminer, au moyen d'entretiens avec les responsables et par le biais d'examen documentaires, les types d'informations et de rapports que l'entité auditée utilise habituellement pour gérer et contrôler ses activités. Il s'agit notamment des rapports utilisés pour assurer le suivi d'ensemble de l'activité et, le cas échéant, des critères retenus pour sélectionner les projets à financer. Il convient de veiller tout particulièrement à identifier les données fournies par des systèmes informatiques et à déterminer leur incidence sur l'approche d'audit; il est conseillé de s'adresser à ADAR à un stade précoce des travaux pour obtenir un soutien en la matière.

## ⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière

Risques inhérents?

Risques de contrôle?

Le risque est la probabilité qu'un événement ou une action - par exemple une perte financière, une perte de réputation, l'incapacité à mener à bien la politique ou le programme examiné de manière économique, efficiente ou efficace - ait une incidence néfaste sur l'organisation. Les informations obtenues par les moyens décrits plus haut fournissent à l'auditeur une base pour l'analyse des risques les plus importants pour la bonne gestion financière. Les principaux risques peuvent être *inhérents* (les facteurs qui font que la bonne gestion financière est un objectif difficile à atteindre, que l'entité soit bien gérée ou non) ou *de contrôle* (liés à la manière dont l'entité gère la performance).

Il existe de nombreuses sources d'information sur les risques.

De plus, l'auditeur doit se familiariser avec l'analyse et la gestion des risques afférents aux principales activités de la DG concernée, conformément au standard du système de contrôle interne de la Commission relatif à "la performance et la gestion des risques". Les éléments du cycle de gestion par activités - notamment les fiches d'activité et les rapports annuels d'activité - constitueront des sources d'informations complémentaires utiles sur les risques. Chaque DG est tenue d'analyser systématiquement les risques liés à ses activités principales au moins une fois par an, d'élaborer pour y répondre des plans d'action appropriés et d'affecter le personnel qui sera chargé de la mise en œuvre de ces plans.

L'auditeur pose les questions suivantes:

- quels problèmes peuvent surgir?
- quelle est la probabilité qu'ils surgissent?
- quelles en seraient les conséquences?
- quelle est la stratégie de l'entité auditée pour réduire ou maîtriser les risques?

Parmi les facteurs de risque figurent:

- la nature et la complexité de la politique, du programme et des opérations;
- la diversité, la cohérence et la clarté des buts et objectifs de l'entité;
- l'existence et l'utilisation de moyens pertinents permettant de mesurer la performance;
- la disponibilité des ressources;
- la complexité de la structure organisationnelle et la clarté de l'attribution des responsabilités;
- l'existence et la qualité des systèmes de contrôle;
- la complexité et la qualité des informations de gestion.

Accent mis sur les principaux risques.

L'étude préliminaire **doit** permettre d'analyser, sous l'angle quantitatif et qualitatif, l'importance relative de ces risques en indiquant, sur une grille, la probabilité de leur occurrence au regard de leur incidence probable. L'auditeur se concentrera normalement sur les risques présentant à la fois la plus forte probabilité de se produire et l'incidence la plus sensible s'ils se concrétisaient, tout en tenant compte des mesures prises par l'entité audité pour atténuer ces risques ("réponse aux risques").

### 3.2.4 Décrire l'audit dans ses grandes lignes

#### ① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs

Prendre en considération les rapports d'audit et d'évaluation.

L'étude préliminaire **doit** tenir compte des audits et des évaluations antérieurs réalisés dans le domaine en cause, tant pour éviter les doubles emplois que pour assurer le suivi de constatations et de recommandations majeures concernant la question d'audit potentielle. Il peut s'agir d'audits effectués par la Cour, par le service d'audit interne de la Commission ou par les structures d'audit interne des DG. Tout rapport d'évaluation devra également être pris en considération.

## ② Étudier les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'incidence potentiels de l'audit

Il est crucial de faire émerger des idées concernant la question d'audit potentielle.

Pour les audits de la performance, il convient de définir les objectifs visés sous forme de questions auxquelles l'audit doit apporter une réponse; dorénavant, seule l'expression de "questions d'audit" sera utilisée. L'analyse des risques susmentionnée contribuera à cibler les questions et l'étendue potentielles de l'audit. Au stade de l'étude préliminaire, il est possible de prendre en considération différentes questions d'audit potentielles. L'auditeur peut s'entretenir avec des spécialistes du sujet de l'audit, ou encore étudier des documents de référence et autres écrits. Il est essentiel de faire émerger le plus grand nombre d'idées possible concernant les questions d'audit potentielles. C'est probablement là la partie la plus difficile de l'étude préliminaire, la plus importante aussi, car elle aura une incidence à la fois sur les travaux d'audit et sur le rapport.

L'auditeur **doit** ensuite déterminer, parmi ces questions d'audit, celles qui admettent une réponse et qui valent donc la peine d'être posées. À cet effet, il vérifie si les questions identifiées sont auditables, c'est-à-dire si des critères d'audit sont disponibles ou peuvent être élaborés, si des éléments probants existent ou peuvent être produits et sont accessibles à l'auditeur, et si les méthodes d'audit peuvent être utilisées avec succès pour recueillir et analyser les éléments en question.

L'étude préliminaire doit également examiner, d'un point de vue général, l'étendue probable de l'audit en ce qui concerne les activités, la (les) période(s) à examiner et les lieux à auditer, ainsi que l'incidence potentielle de l'audit pour les différentes parties intéressées.

## ③ Étudier le calendrier et les ressources de l'audit envisagé

Ne pas dépasser le délai normal de 18 mois.

Dans le cadre de l'étude préliminaire, il importe d'examiner si la date de démarrage de l'audit et le calendrier prévus dans le programme de travail annuel peuvent être respectés, au regard notamment des changements susceptibles d'affecter le domaine de l'audit. Parfois, même s'il est probable que l'audit sera réalisé, il peut s'avérer nécessaire de reporter la date de lancement et de modifier le calendrier initial suite à des événements intervenus dans le domaine concerné. Il **faut** donc garder à l'esprit que la durée normale d'un audit, du lancement du plan d'enquête à la publication au journal officiel, ne peut dépasser 18 mois.

Il faut également tenir compte de l'incidence que peut avoir le rapport sur de futures évolutions législatives. Les rapports doivent, autant que possible, paraître à temps pour contribuer à ces changements.

L'étude préliminaire **doit** être également l'occasion d'apprécier la disponibilité d'auditeurs suffisamment expérimentés et qualifiés pour effectuer l'audit envisagé.

### 3.2.5 Évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile

**Rapport concis, présentations orales ou à l'aide de transparents.**

Afin d'accélérer le processus de planification et d'éviter un double emploi avec le plan d'enquête, il est recommandé de ne pas produire des rapports d'étude préliminaire trop longs. Par ailleurs, d'autres méthodes de communication, comme des présentations orales ou à l'aide de transparents peuvent également être envisagées.

**Le Membre ou le groupe d'audit décide si l'audit est justifié.**

Les informations **doivent** être présentées au Membre responsable afin de lui permettre de décider si l'audit est suffisamment justifié et s'il constitue une utilisation judicieuse des ressources de la Cour. Il peut être avantageux d'effectuer cette présentation devant le groupe d'audit: différents points de vue peuvent alors être pris en considération à un stade précoce des travaux, ce qui permet de gagner du temps par la suite.

Chaque groupe d'audit peut établir des procédures spécifiques concernant la façon de présenter au(x) Membre(s) les informations recueillies dans le cadre de l'étude préliminaire.

Lorsque le Membre rapporteur ou, le cas échéant, le groupe d'audit responsable estime que l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile, il en fixe le thème, lequel sert de base à l'équipe d'audit pour élaborer la planification détaillée de l'audit. Si le Membre rapporteur estime qu'il n'est pas justifié de proposer la réalisation de l'audit, et que le groupe d'audit n'a pas été associé en amont, il présente au groupe d'audit les informations recueillies et lui communique les raisons sous-tendant sa décision de ne pas effectuer l'audit. Dans ce cas, il peut s'avérer nécessaire de modifier le programme de travail annuel.

## 3.3 LE PLAN D'ENQUÊTE

### 3.3.1 Objectifs et contenu du plan d'enquête

Plan d'enquête normalisé,

Une fois que le Membre rapporteur ou le groupe d'audit a décidé que l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile, la planification détaillée de l'audit est entreprise, et exposée dans le plan d'enquête. Celui-ci représente le "contrat d'audit" conclu entre le Membre rapporteur et le groupe d'audit, le Membre rapporteur s'engageant ainsi à remettre un produit (les résultats de l'audit) conforme aux normes de qualité, dans les délais prévus, en échange des ressources mises à sa disposition par le groupe d'audit. Le plan d'enquête **doit** établir de manière claire et concise les travaux d'audit à réaliser, les ressources requises et les délais imposés ainsi que l'incidence escomptée de l'audit. Le Membre rapporteur **doit** soumettre le plan d'enquête pour décision au groupe d'audit, sous la forme indiquée à l'**annexe II**.

devant comporter un plan de collecte des informations probantes et plan de programme d'audit.

Le plan d'enquête **doit** comporter, en annexe, un plan de collecte des informations probantes (voir **annexe III**) indiquant comment seront obtenues les informations probantes permettant de répondre aux questions d'audit, ainsi qu'un plan de programme d'audit (voir **annexe IV**) établissant les procédures de collecte et d'analyse des informations nécessaires pour que les auditeurs puissent parvenir à des conclusions valables<sup>13</sup>. Ce programme ne doit pas nécessairement être très détaillé, car certains tests ne peuvent être correctement définis qu'une fois les travaux d'audit commencés, et il se peut que des changements interviennent au cours de l'audit en ce qui concerne le détail des tests à effectuer.

Pas de travaux d'audit avant l'approbation du plan d'enquête.

Le chef de division/d'unité **doit** faire en sorte que les travaux d'audit ne commencent pas avant que le plan d'enquête ne soit approuvé par le groupe d'audit. C'est seulement après approbation de celui-ci que les ressources sont formellement affectées à la tâche d'audit. L'audit doit être conçu de manière à pouvoir être terminé dans les délais et avec les ressources convenues.

Les aspects qui, dans le cadre de la planification détaillée de l'audit, doivent faire l'objet d'un examen dont les résultats figureront dans le plan d'enquête, sont présentés dans le schéma suivant.

<sup>13</sup> Voir l'intranet d'ADAR pour trouver des exemples pratiques de plan de collecte des informations probantes et de programmes d'audit pour les audits de la performance.

## Élaboration du plan d'enquête:

### PLANIFICATION DÉTAILLÉE DE L'AUDIT - ASPECTS À EXAMINER

- ⇒ ① Formuler les questions d'audit
- ⇒ ② Déterminer l'étendue de l'audit
- ⇒ ③ Définir les critères d'audit à appliquer
- ⇒ ④ Identifier les informations probantes requises ainsi que leurs sources
- ⇒ ⑤ Définir la méthodologie d'audit à suivre
- ⇒ ⑥ Envisager les observations, les recommandations et l'incidence potentielles de l'audit
- ⇒ ⑧ Arrêter le calendrier, les ressources et le dispositif relatif au contrôle de la qualité
- ⇒ ⑨ Communiquer avec l'entité auditée



### ÉVALUER SI LA BASE AINSI ÉTABLIE POUR L'AUDIT EST SUFFISANTE



### ÉTABLIR LE PLAN D'ENQUÊTE

Les principales réflexions concernant chacun de ces aspects sont exposées en détail ci-après:

## ① Formuler les questions d'audit

Veillez à ce qu'une réponse puisse être apportée aux questions d'audit,

L'auditeur doit maintenant formuler les questions d'audit<sup>14</sup>, en s'appuyant sur les résultats de l'étude préliminaire. Le libellé des questions revêt une grande importance pour l'audit; il doit reposer sur des considérations rationnelles et objectives. Si les questions ne sont pas formulées correctement, la collecte d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pour y répondre risque de s'avérer difficile.

à ce que celles-ci soient centrées sur un seul thème,

Les questions d'audit **doivent** être limitées en nombre (de préférence une seule, mais à la rigueur deux ou trois questions ayant un lien thématique entre elles, complémentaires et s'excluant mutuellement), être centrées sur un seul thème et identifier clairement le sujet de l'audit (par exemple le programme, la politique ou la DG) ainsi que les aspects de la performance à contrôler. Idéalement, le sujet de l'audit comprendra, dans la mesure du possible, les domaines politiques individuels ou leurs composantes, par exemple une ou plusieurs activités ou actions définies dans le cadre de l'établissement du budget par activités (EBA) et de la gestion par activités (GPA), ou des opérations particulières, comme une agence communautaire. Cela facilitera l'audit et contribuera à garantir que le rapport est utile et bien ciblé.

Lors de la formulation des questions d'audit, il convient de prendre en considération les éléments suivants:

à ce qu'elles soient pertinentes et susceptibles d'être auditées,

<b>Pertinence des questions</b>	Le thème revêt-il une importance significative? Est-il intéressant pour les parties prenantes (notamment l'autorité de décharge et le grand public)? Existe-t-il des risques pour la bonne gestion financière?
<b>Auditabilité</b>	Une réponse peut-elle être apportée aux questions? Un audit peut-il être réalisé et une conclusion peut-elle être tirée compte tenu de la disponibilité des informations, des méthodes, des ressources et des compétences d'audit nécessaires? Les contraintes permettent-elles de respecter le calendrier?

en mettant dûment l'accent sur les systèmes de contrôle et/ou la performance.

L'objet des questions d'audit peut être l'audit des systèmes de contrôle, l'audit direct de la performance ou une combinaison des deux:

- **l'audit des systèmes de contrôle:** la plupart des audits de la performance comporteront un examen des éléments suivants:

<sup>14</sup> ADAR dispose d'orientations pour l'élaboration des questions d'audit.

- la formulation des objectifs de l'intervention examinée, pour apprécier s'ils sont réalistes, pertinents et judicieux;
  - les indicateurs utilisés, afin de déterminer s'ils permettent de mesurer correctement l'état d'avancement de la réalisation de ces objectifs;
  - les systèmes informatiques d'assistance à la gestion des programmes, des projets, etc., afin de déterminer si ces systèmes produisent des données et des informations actuelles, exactes et essentielles, et d'évaluer si celles-ci sont bien utilisées;
  - les données sous-jacentes afin de déterminer la fiabilité des systèmes;
  - les critères de sélection des projets utilisés pour l'affectation des ressources.
- **l'audit direct de la performance** porte sur la réalisation des objectifs de l'entité auditée. Si ces objectifs ont été bien définis, ils servent de base à l'évaluation de la performance de l'entité auditée. De même, s'ils sont conçus correctement, les indicateurs peuvent servir à évaluer les progrès réalisés.

#### Des questions d'audit aux sous-questions.

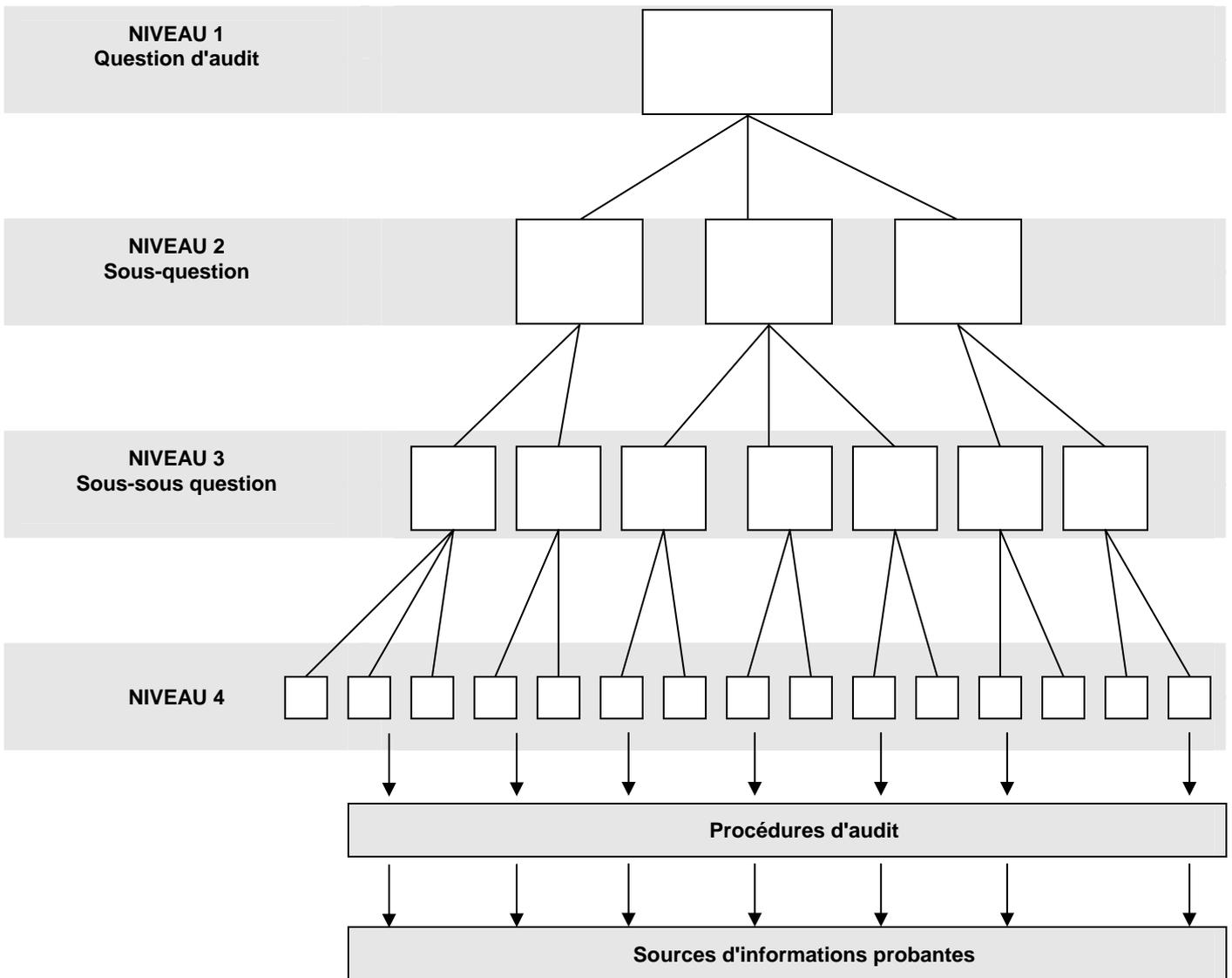
Les *questions d'audit* peuvent ensuite être subdivisées en sous-questions, qui se décomposent à leur tour en sous-sous-questions. Habituellement, il y a quatre niveaux de questions, allant de la question d'audit (niveau 1) aux questions détaillées (niveau 4), auxquelles les réponses sont apportées moyennant l'exécution de *procédures d'audit* spécifiques; ces dernières forment la base des *sources d'informations probantes*. À chaque niveau, les sous-questions doivent être différentes les unes des autres (s'exclure mutuellement), mais couvrir ensemble les principaux aspects de la question de niveau directement supérieur (être collectivement exhaustives)<sup>15</sup>.

Cette subdivision des questions de chaque niveau formera une pyramide<sup>16</sup>, et contribuera à imposer à l'auditeur une démarche logique et ordonnée et à garantir que tous les aspects d'une question ou d'une sous-question sont bien pris en considération.

<sup>15</sup> Les lignes directrices en matière de formulation des questions d'audit contiennent des conseils plus précis en ce qui concerne la formulation des questions et des sous-questions d'audit.

<sup>16</sup> Minto B., *The Minto Pyramid Principle*, Ed. Minto International, Inc., 2003.

**Comment subdiviser les questions d'audit principales:**



Exemple de pyramide de questions développée, adaptée du plan d'enquête relatif à la déconcentration<sup>17</sup>

Niveau 1: question d'audit principale	La Commission gère-t-elle le processus de déconcentration avec succès?	
Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4
1. Les délégations ont-elles été bien préparées à la gestion déconcentrée?	1.1 Les besoins des délégations ont-ils été évalués correctement pour préparer la déconcentration?	1.1.1 Définition claire des fonctions qui doivent être exercées par les délégations déconcentrées? 1.1.2 Définition des fonctions conforme au principe sous-jacent? 1.1.3 Définition clairement communiquée aux agents et comprise par ceux-ci? 1.1.4 Analyse des ressources existantes au sein des délégations avant la déconcentration? 1.1.5 Évaluation claire des ressources nécessaires pour réaliser les activités et les objectifs futurs des délégations après la déconcentration?
	1.2 Les besoins des délégations ont-ils été satisfaits correctement lors de la mise en œuvre de la déconcentration?	1.2.1 Les besoins des délégations ont-ils été satisfaits correctement, en temps opportun et dans les limites du budget alloué? 1.2.2 La Commission a-t-elle répondu clairement à la question de savoir si les besoins (en personnel, en formation, en orientation, en matière de locaux, en informatique) avaient été satisfaits? 1.2.3 Des difficultés sont-elles apparues lorsqu'il s'agissait de répondre aux besoins, et les problèmes ont-ils été résolus?
2. Les services centraux ont-ils été bien préparés à la gestion déconcentrée?	2.1 Les besoins du siège ont-ils été évalués correctement pour préparer la déconcentration?	2.1.1 Existait-il une définition claire des fonctions essentielles de suivi et de soutien confiées au siège? 2.1.2 La définition des fonctions était-elle conforme au principe sous-jacent? 2.1.3 A-t-elle été communiquée clairement aux agents du siège et des délégations, et comprise par ceux-ci? 2.1.4 Y a-t-il eu une analyse claire des ressources disponibles au siège? 2.1.5 Y a-t-il eu une évaluation claire des ressources nécessaires pour réaliser les activités et les objectifs futurs du siège après les déconcentrations?
	2.2 Les besoins du siège ont-ils été satisfaits correctement lors de la mise en œuvre de la déconcentration?	2.2.1 Les besoins du siège ont-ils été satisfaits correctement, en temps opportun et dans les limites du budget alloué? 2.2.2 La Commission a-t-elle répondu clairement à la question de savoir si les besoins avaient été satisfaits avant la déconcentration? 2.2.3 Des difficultés sont-elles apparues lorsqu'il s'agissait de répondre aux besoins, et les problèmes ont-ils été résolus?
3. La Commission dispose-t-elle de procédures efficaces pour assurer le suivi de la performance de la gestion déconcentrée?	3.1 La déconcentration après la subdélégation dans les délégations a-t-elle fait l'objet d'un suivi approprié?	3.1.1 La Commission s'assure-t-elle que les besoins continuent d'être satisfaits après la subdélégation et que les délégations fonctionnent de manière efficace dans le cadre de la déconcentration? 3.1.2 La Commission s'assure-t-elle que le principe sous-jacent est respecté?
	3.2 La déconcentration après la subdélégation a-t-elle fait l'objet d'un suivi approprié au siège ?	3.2.1 La Commission s'assure-t-elle que les besoins du siège continuent d'être satisfaits après la subdélégation? 3.2.2 La Commission s'assure-t-elle que le principe sous-jacent est respecté?
	3.3. La gestion du projet a-t-elle été efficiente?	3.3.1 Des outils de gestion de projet ont-ils été utilisés pour gérer le processus global de déconcentration et l'ont-ils été de manière appropriée et efficace? 3.3.2 Les enseignements tirés des première et seconde vagues de déconcentration ont-ils été appliqués aux seconde et troisième vagues? 3.3.3 Y a-t-il eu une estimation claire et précise des coûts de la déconcentration? 3.3.4 Les estimations sont-elles comparables aux coûts réels? 3.3.5 Les coûts ont-ils été suivis et communiqués de manière appropriée?

## ② Déterminer l'étendue de l'audit

L'étendue délimite l'audit; elle est directement liée aux questions d'audit. En particulier, les auditeurs doivent déterminer:

✓ QUOI	le(s) programme(s), l'activité GPA ainsi que l'action/les actions et les lignes budgétaires à auditer
✓ QUI	les services de la Commission et/ou les autres entités concernées par l'audit
✓ OÙ	l'étendue géographique de l'audit
✓ QUAND	la période à couvrir

Limiter l'étendue pour garantir que l'audit puisse être réalisé.

L'auditeur devra expliquer la logique qui sous-tend les décisions prises pour déterminer l'étendue de l'audit. Étant donné qu'il n'est ni réaliste ni efficace de couvrir tous les aspects possibles dans le cadre d'un seul audit, la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit **doivent** se limiter à un nombre restreint de sujets d'importance, c'est-à-dire à ceux qui se rapportent aux questions d'audit, qui peuvent être réalisés avec les ressources et les compétences disponibles, et qui sont indispensables pour obtenir les résultats escomptés de l'audit.

## ③ Définir les critères d'audit à utiliser

Des critères adaptés à l'audit sont indispensables pour l'évaluation de la performance.

Les critères d'audit sont des références au regard desquelles il est possible de comparer ou d'évaluer la performance réelle (la pertinence des systèmes et des pratiques, ainsi que l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités). Ils sont nécessaires pour évaluer les conditions existantes et établir des constatations d'audit (comparer *la situation réelle* à *ce qu'elle devrait être*). Il importe que les critères d'audit soient aussi objectifs que possible, de manière à réduire au minimum les possibilités d'interprétation subjective.

Étant donné qu'il faut interpréter les concepts généraux d'économie, d'efficacité et d'efficacité en fonction du sujet, les critères d'audit varieront d'un audit de la performance à un autre; le choix est normalement assez ouvert et formulé par l'auditeur. Toutefois, les critères d'audit **doivent** être définis à partir de sources reconnues; ils doivent être également objectifs, pertinents, raisonnables et réalisables.

Critères : objectifs, pertinents, raisonnables et réalisables, établis sur la base de sources reconnues

L'effort nécessaire pour garantir la pertinence des critères d'audit dépend de leurs sources:

- les critères issus de la législation, de la réglementation ou des normes professionnelles reconnues sont parmi les moins controversés. Des critères généralement admis peuvent également être tirés de sources telles que des associations professionnelles, des organisations d'experts reconnues ou des publications universitaires;

- les autres sources principales de critères pour les audits de la performance sont les normes et mesures adoptées ainsi que les engagements pris en matière de résultats par les responsables de l'entité auditée, notamment les objectifs ou les exigences spécifiques fixés par la Commission dans le cadre de l'EPA/GPA;
- si aucun critère ne ressort des sources susmentionnées, l'auditeur peut se référer à la performance réalisée dans des organismes comparables, aux meilleures pratiques déterminées dans le cadre d'un étalonnage (benchmarking) ou d'une consultation, ou à des normes élaborées par lui-même sur la base de son analyse des activités.

Lorsque l'entité elle-même a adopté des mesures pertinentes et spécifiques pour évaluer sa propre performance, celles qui sont utiles pour l'audit **doivent** être examinées pour s'assurer qu'elles sont raisonnables et complètes.

S'ils ne sont pas incontestables et qu'ils risquent d'être mis en cause par les responsables de l'entité auditée, les critères **doivent**, dans la mesure du possible, faire l'objet d'un accord quant à leur pertinence et à leur acceptabilité. Cette démarche montre que l'audit ne consiste pas simplement à rechercher des déficiences pour les signaler. Si des critères pertinents ne peuvent être définis et convenus d'un commun accord, il faut peut-être réexaminer la question d'audit détaillée. Si le désaccord persiste, le rapport d'audit devra expliquer les critères retenus. Il est absolument déconseillé de réaliser un audit en utilisant des critères qui risquent d'aboutir à des résultats faussés ou trompeurs.

et, dans la mesure du possible, définis d'un commun accord avec l'entité auditée.

#### ④ Identifier les informations probantes requises et leurs sources

Les informations probantes nécessaires pour répondre aux questions d'audit **doivent** être identifiées, de même que leurs sources; il **faut** également savoir si elles existent sous une forme permettant de les rassembler et de les analyser facilement.

Identifier les informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables.

Ces informations probantes doivent être:

- ✓ **SUFFISANTES** pour permettre une réponse complète à la question d'audit principale
- ✓ **PERTINENTES** pour résoudre la question d'audit posée
- ✓ **FIABLES** du point de vue de leur impartialité et de leur caractère convaincant

## Sources d'informations probantes.

En cas de doute, il faudra prendre en considération l'incidence potentielle que peut avoir sur l'audit le fait que des informations probantes ne peuvent être obtenues à un coût raisonnable et qu'il faut envisager de rechercher d'autres sources. Si le risque qu'il soit impossible d'obtenir les informations probantes nécessaires est élevé, il faudra revoir la question d'audit.

### ⑤ Définir la méthodologie à utiliser

Les audits de la performance peuvent faire appel à un large éventail de méthodes, utilisées couramment dans le domaine des sciences sociales, pour recueillir et analyser des informations probantes, telles que les enquêtes, les entretiens, les observations et les documents écrits. Lorsqu'ils choisissent ces méthodes, les auditeurs doivent se laisser guider par l'objectif de l'audit et par les questions spécifiques auxquelles il faut répondre. Des méthodes claires, rigoureuses et réalistes **doivent** être définies afin d'obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables, permettant de tirer des conclusions avec une confiance suffisante.

## Techniques qualitatives et quantitatives.

Différentes approches méthodologiques peuvent être adoptées selon les phases de l'audit et les fins poursuivies (voir les lignes directrices d'ADAR). Les techniques qualitatives sont particulièrement utiles au cours des phases initiales d'un audit, pour circonscrire les aspects importants, pour ébaucher une réflexion et pour élaborer des hypothèses. De plus, ces techniques conviennent tout particulièrement aux problèmes complexes. L'analyse quantitative, qui implique l'examen de données chiffrées, constitue l'un des outils d'audit les plus puissants pour élaborer des conclusions fondées sur des informations probantes. Une telle analyse apporte une valeur ajoutée considérable au travail d'audit dans la mesure où elle permet une quantification claire des coûts, des avantages et de la performance.

## La combinaison des méthodes dépend des questions d'audit.

Un bon audit de la performance fera normalement appel à plusieurs méthodes différentes permettant de rassembler un ensemble de données et de corroborer les constatations à partir de sources diverses, ainsi que de combiner des données qualitatives et quantitatives. Cette combinaison de méthodes est nécessaire pour disposer d'informations probantes solides à l'appui des conclusions et recommandations, car les données quantitatives fournissent à la Cour le moyen de démontrer le bien-fondé de ses observations et recommandations. Il faudra peut-être tester certaines méthodes pour s'assurer qu'elles permettent bien d'obtenir les informations probantes requises pour répondre aux questions d'audit.

## ⑥ Réfléchir aux observations, aux recommandations et à l'incidence potentielles de l'audit

Anticiper les résultats.

Il **faut** réfléchir aux recommandations probables. Cela permettra non seulement de disposer d'une ébauche de structure de rapport, mais aussi de déterminer si les questions d'audit, telle qu'elles sont formulées, sont susceptibles de déboucher sur des recommandations constructives. Dès le départ, l'équipe d'audit doit être convaincue que l'audit est susceptible de produire des recommandations pratiques. Il lui est conseillé de se tourner en permanence vers l'avenir pour savoir à quel stade du cycle des programmes de la Commission le rapport sera publié. Cela permettra de déterminer l'incidence et l'utilité probables du rapport final.

## ⑦ Arrêter le calendrier, les ressources et le dispositif de contrôle de la qualité

Il faut un plan réaliste,

Les auditeurs doivent procéder à une estimation réaliste des ressources humaines et financières que l'approche d'audit exigera, s'assurer que des agents possédant les connaissances et l'expérience requises peuvent être affectés à l'équipe d'audit et, le cas échéant, anticiper les besoins en experts externes. Il **faut** établir un plan réaliste, qui précise les ressources et les responsabilités pour chacune des principales tâches sur toute la durée de l'audit et qui définisse des calendriers précis pour les différentes phases du processus d'audit (y compris la publication du rapport), en fixant, pour chacune d'elles, des échéances pour faire le point et en accordant, le cas échéant, une attention particulière aux délais externes (par exemple l'établissement de nouveaux règlements dans le domaine audité).

qui prévoit une période de 18 mois entre l'approbation du plan d'enquête et la publication au JO,

La norme à ne pas dépasser pour les audits de la Cour est de 18 mois entre l'approbation du plan d'enquête et la publication au Journal officiel. Dans les cas exceptionnels où ce délai serait insuffisant, le groupe d'audit **doit** en justifier et en approuver le dépassement.

qui tient compte des risques pour la réalisation de l'audit

Les risques significatifs auxquels la bonne exécution de l'audit est exposée, ainsi que la meilleure manière de les maîtriser, doivent être mis en évidence. Lors de la planification du chemin critique de l'audit, il peut être utile d'identifier les éventuels points présentant un risque élevé de difficultés susceptibles d'entraîner des retards ou de compromettre la qualité des travaux. Les contraintes prévisibles auxquelles sera soumise la disponibilité des auditeurs (qui peuvent être sollicités pour d'autres tâches d'audit) et les conséquences des retards susceptibles d'affecter la présentation des résultats de l'audit et la publication du rapport doivent toujours être prises en considération.

Il pourrait être utile d'accélérer les travaux d'audit sur le terrain en faisant appel à une équipe élargie pour collecter des données rapidement et en confiant la présentation et la discussion des faits (en particulier la procédure contradictoire) à une équipe beaucoup plus réduite. La vérification du caractère raisonnable du nombre de semaines prévues pour chaque auditeur permettra de mieux garantir que le nombre de semaines alloué est réaliste par rapport au calendrier proposé.

et qui intègre le contrôle de la qualité,

Des dispositions en matière de contrôle de la qualité **doivent** être prises pour l'attribution et la compréhension des responsabilités concernant la direction, la supervision et la révision du travail d'audit, ainsi que pour le retour d'informations en temps opportun et la mise en place d'un suivi régulier.

notamment un rapport sur l'état d'avancement des travaux.

Un rapport sur l'état d'avancement des travaux **doit** être prévu pour donner le temps de la réflexion au groupe d'audit concerné et pour apporter une contribution utile en réfléchissant aux différents points de vue exprimés au sein de ce dernier. Ce rapport doit être présenté au groupe d'audit, oralement ou par écrit, par le Membre rapporteur. Le moment de l'établissement de ce rapport peut varier quelque peu d'un audit à un autre, mais devrait de préférence se situer à l'achèvement d'une étape clé (par exemple à la fin de la première "série" de missions). Dans la mesure du possible, ce rapport doit indiquer les principales observations et conclusions qui ressortent déjà de l'audit et comprendre une ébauche de rapport final.

En ce qui concerne la gestion des documents, sur papier comme au format ASSYST, des instructions claires **doivent** être établies, le chef de division/d'unité étant chargé d'assurer le contrôle de la qualité.

### ③ Communiquer avec l'entité auditée

Pour que les conclusions et les recommandations formulées dans le rapport d'audit soient bien accueillies, il est indispensable d'instaurer un dialogue permanent et une compréhension mutuelle entre les auditeurs et le personnel de l'entité auditée, comme le préconise l'"approche sans surprise" de la Cour.

Il est indispensable d'entretenir des contacts réguliers avec l'entité auditée.

Des contacts avec le personnel de l'entité auditée **doivent** être prévus pendant toute la durée de l'audit, afin de le tenir informé en permanence de l'état d'avancement des travaux. Les phases habituelles où des contacts pourraient être établis avec l'entité auditée et les questions dont il faut informer celle-ci sont les suivantes:

MOMENTS DE L'ÉTABLISSEMENT DES CONTACTS	Objectif
<b>Démarrage</b>	Les auditeurs présentent aux responsables de l'entité auditée les raisons de l'audit, les questions, l'étendue, les critères et les méthodes proposés, ainsi que le calendrier et les procédures de travail. En outre, il sera peut-être utile d'expliquer clairement ce qui ne sera pas contrôlé, pour éviter, autant que possible, de créer des malentendus avec l'entité auditée ou de susciter chez elle de fausses attentes.
<b>Avant les missions</b>	Les auditeurs expliquent au personnel de l'entité auditée l'objectif de la mission, les informations qui pourraient être nécessaires, les réunions à organiser et le calendrier de la mission.
<b>Du début à la fin de la mission</b>	Les auditeurs discutent des procédures d'audit avec le personnel de l'entité auditée, tiennent celui-ci informé de l'avancement des travaux et organisent, en fin de mission, une réunion récapitulative pour l'informer des constatations.
<b>Relevé de constatations préliminaires</b>	Les constatations résultant de l'audit sont documentées et adressées à l'entité auditée, qui y répond par écrit (voir chapitre 4).
<b>Procédure précontradictoire et contradictoire</b>	Pour s'assurer de l'accord sur les faits (voir chapitre 5).

### 3.3.2 Établissement du plan d'enquête

Le Membre rapporteur **doit** s'assurer qu'il dispose d'éléments essentiels suffisants pour proposer d'effectuer un audit réaliste, réalisable et apportant une valeur ajoutée. En posant les questions indiquées à l'**annexe I**, il pourrait vérifier, lorsque les réponses sont satisfaisantes, que l'audit peut être réalisé correctement.

Les questions et les critères d'audit **doivent** être communiqués et, dans la mesure du possible, convenus entre le Membre rapporteur et le directeur général de la Commission compétent, avant la présentation du plan d'enquête au groupe d'audit.

Le plan d'enquête est ensuite rédigé (voir l'**annexe II** pour son contenu) et adressé par le Membre rapporteur au groupe d'audit pour examen et adoption.

## ANNEXE I: QUESTIONS À POSER AVANT D'APPROUVER UN PLAN D'ENQUÊTE

<b>1. L'audit de ce thème est-il réalisable maintenant?</b>
Les parties concernées sont-elles intéressées par ce thème? Y a-t-il des risques évidents pour la bonne gestion financière? Le calendrier et l'opportunité de l'audit contribuent-ils au changement?
<b>2. L'audit aura-t-il une incidence?</b>
L'audit est-il susceptible d'aboutir à des recommandations pratiques et de contribuer ainsi à améliorer la gestion financière?
<b>3. L'ensemble des questions d'audit est-il cohérent et pertinent?</b>
Les questions d'audit sont-elles pertinentes et les sous-questions en sont-elles la suite logique?
<b>4. La méthodologie retenue est-elle rigoureuse et pratique?</b>
Une méthodologie claire, adaptée à chaque question posée, permettant d'obtenir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables, et offrant une combinaison équilibrée de techniques quantitatives et qualitatives a-t-elle été définie?
<b>5. Les compétences nécessaires sont-elles disponibles?</b>
L'équipe d'audit dispose-t-elle d'une expérience et de connaissances techniques suffisantes et, en cas de besoin, le recours à des consultants a-t-il été prévu?
<b>6. Le calendrier d'exécution de l'audit est-il clair?</b>
Des étapes clés réalistes ont-elles été fixées, notamment: le début et la fin des travaux d'audit, y compris les missions; la communication des relevés de constatations préliminaires; la formulation des observations préliminaires; la période de procédure contradictoire; l'adoption du rapport par la Cour; la publication du rapport au Journal officiel?
<b>7. L'entité auditée a-t-elle été informée de l'audit?</b>
Les questions, les critères d'audit et la méthodologie proposée ont-ils fait l'objet d'une discussion avec l'entité auditée?
<b>8. Les risques liés à la production du rapport d'audit sont-ils gérables?</b>
Une analyse des risques a-t-elle été réalisée et une approche de la gestion des risques arrêtée, en particulier lorsque de nouvelles méthodes sont testées, que de nombreuses DG ou organismes doivent être audités, que le calendrier est très serré ou que le sujet par lui-même est de nature à susciter des controverses? Le risque spécifique que présente une publication tardive a-t-il été pris en considération?
<b>9. À la lumière de ce qui précède, est-il souhaitable que l'équipe d'audit propose l'exécution de l'audit?</b>
L'équipe d'audit et le Membre rapporteur doivent se prononcer de façon objective quant au bien-fondé de la proposition d'audit, en tenant compte de leurs réponses aux questions qui précèdent.

## ANNEXE II: CONTENU D'UN PLAN D'ENQUÊTE<sup>18</sup>

### Synthèse

La synthèse d'une page actualise et développe la proposition d'audit élaborée pour le programme de travail annuel, en y ajoutant de nouvelles informations ou observations recueillies dans le cadre de l'étude préliminaire. Elle résume les raisons justifiant l'audit, notamment le contexte de l'audit, la question d'audit, l'approche et l'étendue de l'audit, l'incidence escomptée, les ressources prévues et le calendrier d'établissement du rapport.

### Quel domaine voulons-nous examiner, et pour quelle raison?

<b>Description du domaine de l'audit.</b>	Les raisons qui ont motivé le choix du sujet de l'audit sont formulées clairement. Les informations de base pertinentes pour le sujet de l'audit (politique, programme ou DG, par exemple) sont présentées de manière synthétique; elles peuvent comprendre les activités principales, des informations financières, des lois et des règlements, les objectifs de l'intervention examinée (qui peuvent être présentés dans un cadre logique pour un programme), ainsi que les rôles et les responsabilités des acteurs principaux.
<b>Importance relative et risques pour la bonne gestion financière.</b>	Les montants en cause, exprimés en unités monétaires, sont indiqués et les principaux risques pour la bonne gestion financière, identifiés dans le cadre de l'étude préliminaire, sont décrits.
<b>Pertinence.</b>	L'intérêt manifesté pour le sujet par le Parlement, le Conseil, la Commission, les citoyens, les médias ou d'autres parties est précisé, l'audit ayant plus de chances d'aboutir à un changement positif si les diverses parties sont concernées par le thème abordé.
<b>Incidence potentielle.</b>	Les incidences potentielles à identifier peuvent comprendre le fait d'influer sur les politiques et les programmes futurs, les possibilités d'économies et la mise en évidence des bonnes pratiques.

<sup>18</sup> Le modèle de plan d'enquête est disponible sur l'intranet d'ADAR.

## Quelles sont les questions d'audit et quelle est l'étendue de celui-ci?

<b>Questions d'audit.</b>	<p>Les questions d'audit sont formulées de la manière la plus précise possible, afin de cerner le thème central de l'audit, d'éviter les travaux inutiles et coûteux, et de permettre à l'équipe d'audit de tirer des conclusions.</p> <p>Les questions d'audit sont identifiées et, s'il n'y en a qu'une seule, elle est traduite en sous-questions directes. Les raisons qui ont motivé le choix des questions d'audit, et l'exclusion d'autres questions potentielles, font l'objet d'une brève explication.</p>
<b>Étendue de l'audit.</b>	<p>La délimitation du champ de l'audit permet de définir et d'expliquer les éléments de l'organisation/du programme/de la politique qui font l'objet de l'audit; elle précise également la période et les zones géographiques que l'audit doit couvrir.</p> <p>Les domaines potentiels dont l'intégration dans le champ d'audit avait été envisagée, mais a finalement été écartée (par exemple parce qu'ils exigeaient un temps considérable ou qu'ils n'offraient pas un intérêt suffisant), y figurent également.</p>

## Comment allons-nous obtenir les réponses?

<b>Approche d'audit.</b>	<p>L'approche d'audit est formulée clairement, c'est-à-dire qu'elle définit le degré de priorité à accorder à l'audit direct de la performance (au départ, l'accent est mis sur les réalisations et les effets) par rapport à l'audit des systèmes de contrôle (au départ, l'accent est mis sur les systèmes et les contrôles).</p>
<b>Critères d'audit.</b>	<p>Les critères d'audit, au regard desquels la situation réelle sera appréciée, sont formulés clairement, avec l'indication de la législation applicable ou des autres sources qui ont servi à les définir.</p>
<b>Méthode d'audit.</b>	<p>Un court paragraphe est consacré à la description du mode d'exploitation de chaque méthode de collecte et d'analyse des données dans le cadre de l'audit. Des informations détaillées concernant la méthode utilisée peuvent figurer dans une annexe jointe au plan d'enquête.</p>
<b>Résultat probable de l'audit.</b>	<p>Le résultat probable permet d'identifier les domaines où des constatations peuvent être établies, des conclusions tirées et des recommandations formulées. Il se rapporte aux questions d'audit et ne doit pas être trop détaillé ni donner de faux espoirs quant à l'ampleur des effets que l'audit pourrait générer.</p>

## Quelles ressources seront mises à disposition pour l'audit, comment celui-ci sera-t-il supervisé et suivi?

### Ressources, coûts et calendrier.

L'équipe d'audit est identifiée par le nom et le grade des auditeurs qui la composent, ainsi que par le temps qui leur est alloué; le budget, y compris les coûts des services de conseil et les frais de mission, est également précisé. Le calendrier fixe les dates de début et de fin de l'audit, notamment les dates et lieux des missions, les dates de réalisation de toutes les étapes clés (en fixant des délais réalistes pour chacune d'elles et en tenant compte des congés, des cours de formations, etc.), la date du rapport sur l'état d'avancement des travaux et la date de publication du rapport final au Journal officiel.

Des outils peuvent être utilisés pour indiquer le calendrier et l'ordre des tâches pour chaque partie du processus d'audit. Il s'agit notamment des outils suivants:

- Diagrammes de Gantt: représentation graphique de la durée des tâches en fonction du temps; elle permet d'établir les relations entre les différentes parties du processus.
- Analyse du chemin critique: ordre logique des activités permettant de calculer le temps minimum nécessaire pour réaliser l'audit et d'identifier les activités auxquelles il faut accorder un degré de priorité élevé pour achever l'audit dans les délais.

### Risques pour la présentation du rapport dans le respect des délais et du budget.

Les principaux risques pour la présentation du rapport d'audit dans les délais fixés et dans les limites des ressources et des coûts prévus sont identifiés, de même que la probabilité qu'ils se concrétisent et, dans cette hypothèse, leur incidence potentielle; des propositions sont également formulées pour maîtriser chacun d'entre eux.

### Dispositions en matière de contrôle de la qualité.

Le plan d'enquête prévoit un rapport sur l'état d'avancement des travaux, adressé au groupe d'audit par le Membre rapporteur à l'achèvement d'une étape clé. Il y est fait référence aux informations déjà communiquées sur l'état d'avancement de la tâche d'audit au travers du système d'établissement de rapports du groupe d'audit, ainsi qu'à la documentation des constatations d'audit et aux documents de travail dans ASSYST.

## L'entité auditée a-t-elle été informée?

### Référence à la discussion.

Le plan d'enquête indique si les questions et les critères d'audit ont fait l'objet d'une discussion avec les responsables de l'entité auditée dans le cadre de l'étude préliminaire. En outre, les contacts prévus avec l'entité auditée tout au long de l'audit sont précisés.

## **Conclusion**

Sur la base des résultats de l'étude préliminaire qu'il résume dans son introduction, le plan d'enquête propose de réaliser l'audit. Avec ce document, l'autorisation est demandée au groupe d'audit d'entamer l'audit de la manière décrite, avec les ressources et dans les délais indiqués.

## ANNEXE III: PLAN DE COLLECTE DES INFORMATIONS PROBANTES

Questions d'audit	Questions de niveau 2	Questions de niveau 3	Questions de niveau 4	Critères	Informations probantes	Sources d'informations probantes	Méthodes de collecte de données	Méthodes d'analyse de données
<b>QUE VOULONS-NOUS SAVOIR?</b>				<b>QUELLE EST LA NORME DE RÉFÉRENCE?</b>	<b>QUELLES INFORMATIONS PROBANTES RÉPONDRONT À LA QUESTION?</b>	<b>OÙ ALLONS-NOUS TROUVER LES INFORMATIONS PROBANTES?</b>	<b>COMMENT ALLONS-NOUS TROUVER LES INFORMATIONS PROBANTES?</b>	<b>QU'ALLONS-NOUS EN FAIRE UNE FOIS QUE NOUS LES AURONS OBTENUES?</b>
<p>- Les réponses possibles sont "oui", "non", "oui, mais" ou "non, mais".</p> <p>- Admet une réponse</p> <p>- Logique</p>				- Législation, règlements, normes professionnelles	<p>- Faits (éléments probants chiffrés, éléments probants descriptifs, informations qualitatives)</p> <p>- Expériences / constats/ opinions</p>	<p>- L'entité, d'autres entités du secteur public, des travaux de recherche publiés, des bénéficiaires, des fournisseurs ou des groupes de pression</p>	<p>- <i>Directement</i> (observation, examen de documents, entretiens, groupes cibles)</p> <p>- <i>Par courrier, téléphone ou e-mail</i> (demande de documents, questionnaires)</p> <p>- <i>Enquêtes par sondage</i> (directement, par courrier ou par e-mail)</p> <p>- <i>Étalonnage</i> (benchmarking) par rapport à des entités comparables</p>	<p>- Éléments probants quantitatifs (par exemple des tendances, des comparaisons ou des ratios)</p> <p>- Éléments probants qualitatifs (encodage, matrices)</p> <p>- Analyse des systèmes (par exemple des organigrammes)</p> <p>- Études de cas</p>

## ANNEXE IV: PLAN DE PROGRAMME D'AUDIT

Tâche d'audit:		
Établi par:	Revu par:	Approuvé par:
Date:	Date:	Date:
Questions d'audit		
Procédures d'audit	Remarques	Référence au programme de travail



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## CHAPITRE 4

### PHASE DE L'EXAMEN

#### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

Chapitre 1: Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne

Chapitre 2: L'approche de l'audit de la performance et les trois "E"

Chapitre 3: Planification de l'audit

**Chapitre 4: Phase de l'examen**

Chapitre 5: Phase de l'établissement du rapport

#### TABLE DES MATIÈRES

- 4.1 INTRODUCTION**
- 4.2 PRODUIRE DES INFORMATIONS PROBANTES SUFFISANTES, PERTINENTES ET FIABLES**
  - 4.2.1 But et approche de la phase d'examen
  - 4.2.2 Nature des informations probantes dans les audits de la performance
  - 4.2.3 Ampleur suffisante, pertinence et fiabilité des informations probantes
  - 4.2.4 Sources d'informations probantes
  - 4.2.5 Types d'informations probantes
- 4.3 COLLECTE ET ANALYSE DES DONNÉES**
  - 4.3.1 But et approche de la collecte et de l'analyse des données
  - 4.3.2 Processus de collecte des données
  - 4.3.3 Utilisation des travaux de tiers
  - 4.3.4 Collecte des données et éthique
  - 4.3.5 Fraudes et irrégularités éventuelles
  - 4.3.6 Analyse des données
- 4.4 DÉDUIRE DES CONSTATATIONS VALABLES**
  - 4.4.1 Nécessité d'une base solide
  - 4.4.2 Rédaction des constatations
- 4.5 COMMUNICATION DES CONSTATATIONS AU MOYEN D'UN RELEVÉ DE CONSTATATIONS PRÉLIMINAIRES**
- 4.6 DOCUMENTATION**
  - 4.6.1 Objectif et approche
  - 4.6.2 Référencement de la documentation
- 4.7 GESTION DE L'AUDIT ET DISPOSITIF DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ**
  - 4.7.1 Gestion de l'audit, y compris la supervision et la révision
  - 4.7.2 Contrôle de la qualité

#### Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne - Groupe CEAD

Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"

Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## 4.1 INTRODUCTION

**De l'approbation du plan d'enquête à l'établissement du relevé de constatations préliminaires,**

La phase d'examen de l'audit commence en même temps que les travaux d'audit, après l'approbation du plan d'enquête, et s'achève lorsque débute la rédaction du rapport final. Elle comprend donc l'exécution des procédures d'audit concernant la collecte et l'analyse des données, l'évaluation des faits en fonction des critères préalablement définis, la rédaction des constatations d'audit, ainsi que l'établissement et la communication des relevés de constatations préliminaires. Ce processus est représenté sous forme graphique ci-après.

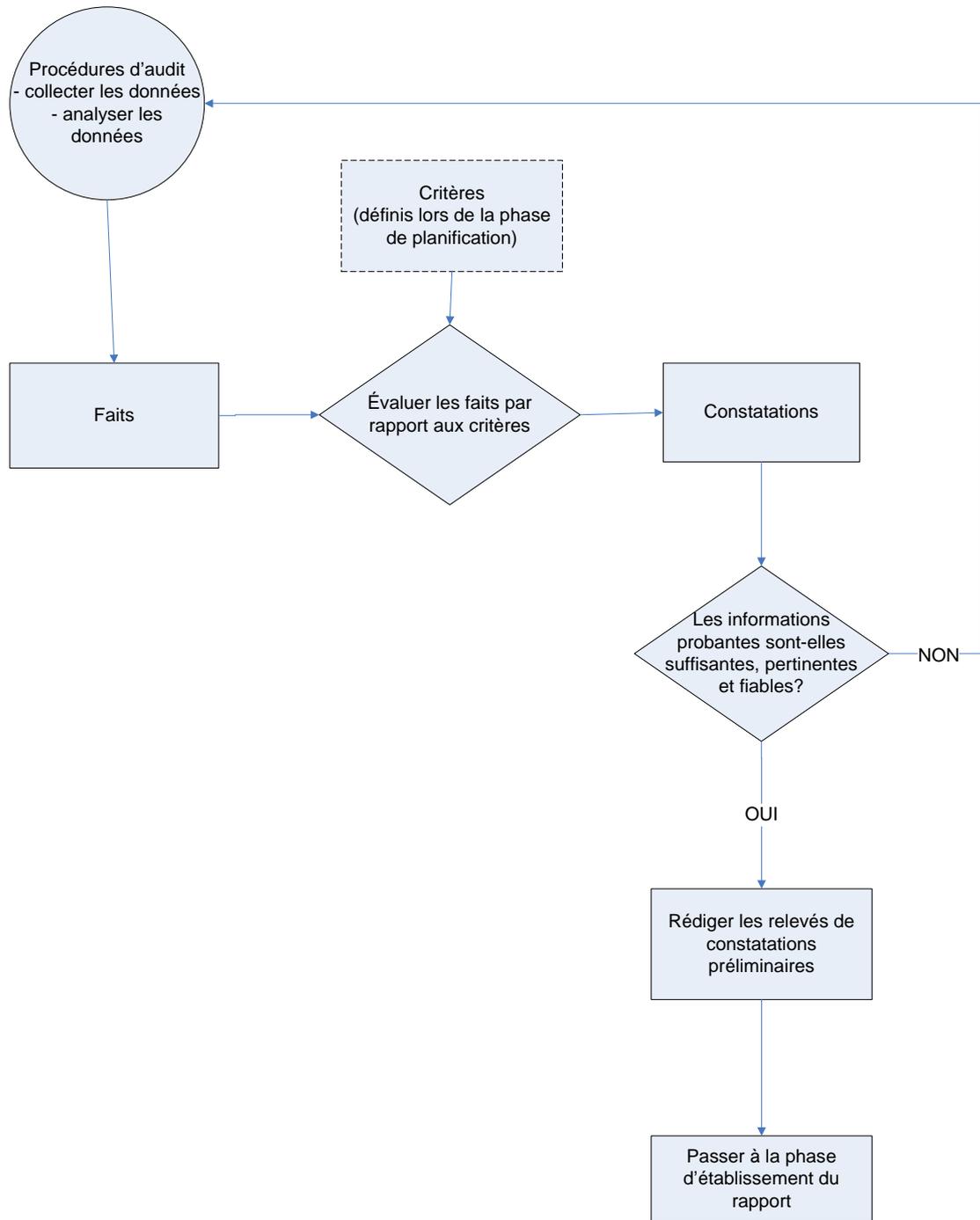
Les travaux d'examen sont conduits selon la planification de l'audit déjà réalisée et sur la base des documents de planification établis à cette occasion (plan d'enquête, plan de collecte des informations probantes et plan de programme d'audit). S'agissant des travaux à réaliser, des ressources, des délais et de la qualité, le plan **doit**, dans la mesure du possible, être suivi. Toutefois, certaines parties de l'audit pourraient être réexaminées pendant la phase d'examen si l'auditeur rencontre des difficultés à rassembler des informations probantes.

**L'objectivité et le discernement restant indispensables.**

Il est indispensable que les auditeurs examinent l'activité auditée sous différents angles et conservent une attitude impartiale face aux informations qui leur sont présentées, tout en restant ouverts à des points de vue et à des arguments différents.

Un bon jugement professionnel est particulièrement indispensable lorsqu'il s'agit d'évaluer si la quantité et la qualité des informations probantes permettront de tirer des conclusions valables en ce qui concerne les questions d'audit, et de déterminer l'importance relative des constatations d'audit.

PHASE DE L'EXAMEN



## 4.2 PRODUIRE DES INFORMATIONS PROBANTES SUFFISANTES, PERTINENTES ET FIABLES

### 4.2.1 But et approche de la phase d'examen

La recherche d'informations probantes

Le but de la phase d'examen est de réunir des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pour permettre à l'auditeur de répondre aux questions d'audit et d'étayer toutes les observations formulées dans le rapport d'audit.

qui seront communiquées dans le relevé de constatations préliminaires.

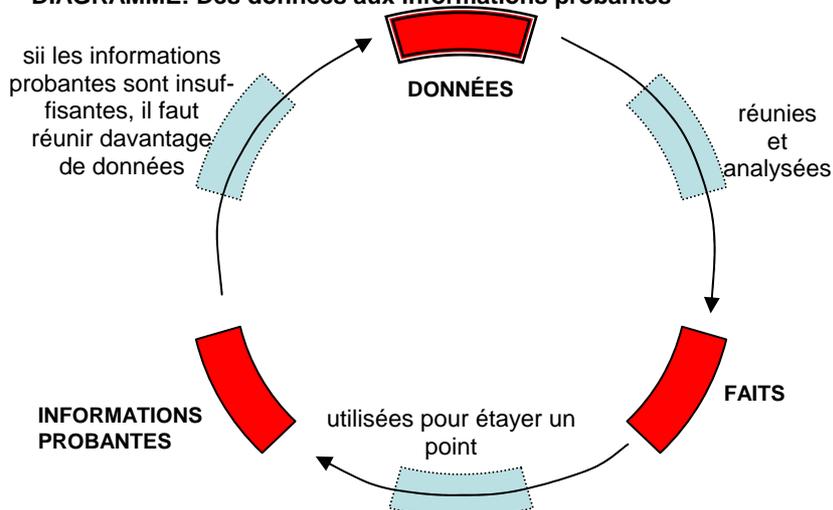
Au cours de la phase de l'examen, les procédures d'audit sont exécutées pour réunir et analyser les données; les informations probantes qui en résultent ("*la situation réelle*") sont évaluées en fonction des critères d'audit préalablement définis ("*la situation telle qu'elle devrait être*") afin d'en déduire des constatations d'audit. Les causes et les effets de ces dernières sont alors déterminés. Les constatations sont ensuite exposées dans un relevé de constatations préliminaires (RCP), transmis à l'entité auditée, qui est priée de répondre par écrit pour indiquer, le cas échéant, son accord ou les raisons de son désaccord. Les relevés de constatations préliminaires et l'analyse des réponses des entités auditées constituent la matière première pour l'établissement des observations préliminaires en vue du rapport définitif.

Les travaux d'audit comprennent une phase d'analyse et une phase de communication. Le processus analytique porte sur la collecte, l'analyse et l'évaluation des données, tandis que le processus de communication, enclenché lors de la première présentation de l'audit à l'entité auditée, se poursuit au fur et à mesure que sont évalués les différentes constatations, argumentations et points de vue recueillis tout au long de l'audit.

### 4.2.2 Nature des informations probantes dans les audits de la performance

Comme le montre le diagramme ci-après, les données, les faits et les informations probantes sont reliés entre eux:

**DIAGRAMME: Des données aux informations probantes**



Les informations probantes varient quant à leur nature et sont plus convaincantes que concluantes.

La nature des informations probantes requises est exclusivement dictée par le sujet et les questions d'audit, qui peuvent varier sensiblement suivant les audits de la performance. En outre, ce type d'audit fait davantage appel au jugement; par conséquent, les informations probantes seront, en général et par nature, plus convaincantes ("amène à conclure que...") que concluantes ("vrai/faux"). La combinaison de ces facteurs exige des auditeurs qu'ils fassent preuve de créativité et d'ouverture dans leur recherche du bon type d'informations probantes.

Des évaluations approfondies des besoins en informations **doivent** être réalisées aux stades de la planification et de l'examen, afin que les auditeurs ne soient pas submergés par une quantité excessive de données. Outre qu'elle facilite l'élimination des détails accessoires et des approches non pertinentes, cette démarche permettra aussi de trier et de structurer les données réunies. Elle peut s'avérer utile en cas de discussions préalables avec des experts concernant la nature des données à recueillir et la façon dont elles seront analysées et interprétées par l'auditeur. Il s'en suivra une réduction du risque de malentendu et une accélération du processus d'audit.

#### 4.2.3 Ampleur suffisante, pertinence et fiabilité des informations probantes

Les informations probantes doivent étayer le contenu du rapport d'audit

Des informations probantes en quantité suffisante, pertinentes et fiables **doivent** être obtenues pour répondre aux questions d'audit et pour étayer les constatations et les conclusions, afin que le contenu du rapport d'audit résiste à l'analyse critique. Les aspects quantitatif (ampleur suffisante) et qualitatif (pertinence et fiabilité) des informations probantes doivent être examinés ensemble car il existe entre eux une relation inverse. En effet, si la qualité des informations probantes est élevée, il devient moins nécessaire d'en disposer en grande quantité. Lorsqu'elles existent en abondance, les informations probantes peuvent parfois être convaincantes, même si certaines d'entre elles ne sont pas d'une qualité élevée. Dans ce cas, l'exercice du jugement professionnel est indispensable puisqu'il n'existe pas de normes précises pour mesurer le degré de preuve requis.

et répondre aux exigences de quantité et de qualité.

Les informations probantes sont *suffisantes* si, par leur nombre, elles permettent de convaincre une personne raisonnable que les constatations et les conclusions d'audit sont valables, et que les recommandations sont justes. Elles sont *pertinentes* si elles ont un lien logique et direct avec les questions, les critères et les constatations d'audit. Elles sont *fiables* si les mêmes constatations sont faites pour des tests répétés ou si les informations obtenues proviennent de différentes sources.

Bien que les concepts suivants soient souvent utiles pour apprécier la qualité des informations probantes, dans la pratique, leur application peut se heurter à certaines limites:

- les originaux ont une force probante supérieure aux photocopies, aux télécopies, etc.;
- les informations probantes documentaires sont préférables aux affirmations orales. Toutefois, la correspondance, les mémos et les rapports peuvent être incomplets, ambigus, voire inexacts, tandis que les entretiens peuvent permettre de comprendre en profondeur non seulement les faits, mais aussi les contraintes et le contexte. En tout état de cause, les informations probantes recueillies lors d'entretiens doivent être corroborées par d'autres sources;
- les informations probantes produites par des tiers sont meilleures que celles obtenues au sein de l'entité auditée. Toutefois, dans le cadre des audits de la performance, le recours aux confirmations par des tiers peut s'avérer difficile, car les informations ne sont souvent disponibles qu'au sein de l'entité auditée. En outre, des contrôles internes efficaces mis en place dans l'organisation auditée peuvent améliorer la qualité des informations obtenues;
- les informations probantes résultant d'observations, d'inspections et de calculs effectués directement par l'auditeur ont davantage de valeur que celles obtenues indirectement.

**Limites pratiques concernant les informations probantes.**

Lorsqu'il évalue la quantité et la qualité des informations probantes, l'auditeur doit prendre en considération les critères suivants:

**Critères permettant de déterminer si les informations probantes sont suffisantes, pertinentes et fiables.**

<p style="text-align: center;"><b>la finalité</b> des informations probantes</p>	<p>le niveau de précision requis pour les informations probantes étayant les constatations d'audit est plus élevé que pour les informations de base présentées dans le rapport d'audit</p>
<p style="text-align: center;"><b>l'importance relative</b> des sommes en cause ou <b>l'importance</b> des constatations d'audit</p>	<p>en général, plus le niveau des sommes en cause ou l'importance par nature d'une constatation est élevé, plus le niveau requis pour les informations probantes est, lui aussi, élevé</p>
<p style="text-align: center;">le degré d'<b>indépendance</b> de la source d'informations probantes</p>	<p>une confiance accrue peut être accordée aux informations probantes provenant de sources indépendantes</p>

<p style="text-align: center;"><b>le coût</b></p> <p style="text-align: center;">de l'obtention d'informations probantes supplémentaires par rapport aux avantages probables qu'elles offrent pour étayer les constatations et les conclusions</p>	<p>à un moment donné, le coût de l'obtention d'une plus grande quantité d'informations probantes l'emportera sur le caractère plus convaincant de l'ensemble des informations probantes</p>
<p style="text-align: center;"><b>le risque</b></p> <p style="text-align: center;">qu'implique la formulation de constatations incorrectes ou de conclusions non valables</p>	<p>plus le risque d'une action en justice, d'une controverse ou d'un malentendu résultant de la communication d'une constatation d'audit est important, plus le niveau des informations probantes doit être élevé</p>
<p style="text-align: center;"><b>le soin</b> apporté à la collecte et à l'analyse des données</p>	<p>il convient de tenir compte aussi de l'étendue des compétences de l'auditeur dans ces domaines</p>

Dans les audits de la performance, les faits importants ont rarement un caractère isolé, mais sont plutôt plusieurs formés d'éléments en corrélation. Lorsqu'il évalue la quantité et la qualité des informations probantes, l'auditeur doit avoir à l'esprit que la force probante des faits combinés peut être aussi importante, voire davantage, que celle des faits isolés.

En outre, l'auditeur doit s'assurer que la quantité et la qualité des informations probantes minimisent le risque de parvenir à des constatations, des conclusions ou des recommandations incorrectes ou hors sujet. Si le processus de collecte d'informations probantes ne produit pas d'éléments probants suffisants, pertinents et fiables, il ne faut pas formuler de constatations ni de conclusions d'audit.

#### 4.2.4 Sources d'informations probantes

**Plusieurs sources donnent de meilleures informations probantes.**

Différentes sources **doivent** être utilisées pour réunir des informations probantes afin de les corroborer - ce qui rend les constatations d'audit correspondantes plus fiables - et de s'assurer que différents points de vue sont pris en considération. Il existe trois grandes sources d'informations pour les audits de la performance:

Sources	
<b>créées directement par les auditeurs</b>	<p>au moyen d'entretiens, d'enquêtes avec questionnaire, de groupes cibles, d'une inspection ou d'une observation directes.</p> <p>Les auditeurs peuvent déterminer les méthodes qui offriront la meilleure qualité d'informations probantes pour l'audit en question. Toutefois, leur capacité à concevoir et à appliquer les méthodes retenues détermineront la qualité de ces informations.</p>
<b>fournies par l'entité audité</b>	<p>par exemple les informations provenant de bases de données, de documents, de fiches d'activités et de dossiers (les rapports de la structure d'audit interne, les évaluations de l'incidence ou les évaluations ex post, par exemple).</p> <p>Les auditeurs doivent déterminer la fiabilité des données importantes pour les questions d'audit, en les revoyant et en les corroborant, ainsi qu'en testant les contrôles internes de l'entité audité relatifs aux informations, notamment les contrôles généraux et des contrôles d'application sur les données traitées par ordinateur.</p>
<b>fournies par des tiers</b>	<p>qui peuvent avoir été vérifiées par des tiers ou dont la qualité est indiscutable, par exemple les données statistiques nationales.</p> <p>Le degré d'utilisation de ces informations en tant qu'informations probantes dépend de la garantie de qualité qui peut leur être accordée et de leur importance par rapport aux constatations d'audit.</p>

#### 4.2.5 Types d'informations probantes

Les informations probantes provenant des sources susmentionnées sont de quatre types - physique, documentaire, oral ou analytique - et peuvent être obtenues et documentées comme suit:

	TYPES D'INFORMATIONS	PROCÉDURES D'AUDIT POUR OBTENIR DES INFORMATIONS PROBANTES	DOCUMENTATION
<b>T Y P E  P H Y S I Q U E</b>	Bien qu'elles constituent généralement le type d'informations probantes le plus convaincant, l'auditeur doit savoir que sa seule présence risque d'altérer les processus normaux, ce qui réduit la qualité des éléments probants.	Inspection ou observation directe des personnes, des biens ou des événements.	Notes, photographies, graphiques, cartes, dessins, échantillons ou documents audiovisuels.

<b>D O C U M E N T A I R E</b>	Ces informations probantes peuvent exister sous forme électronique ou sur papier. Toutefois, les informations utiles risquent de ne pas être toujours documentées; il faudra donc aussi avoir recours à d'autres approches.	Examen de documents, de rapports, de manuels ou de publications; recherches sur l'internet, enquêtes postales ou en ligne.	Rapports de gestion de la performance, politiques et procédures, descriptions des systèmes, lettres, contrats, résultats d'enquêtes.
<b>O R A L</b>	Les informations probantes orales sont généralement importantes dans les audits de la performance, puisque les informations obtenues de cette manière sont récentes et risquent d'être introuvables ailleurs. Toutefois, il faut les corroborer et confirmer les déclarations si elles doivent servir d'éléments probants.	Enquête ou entretiens menés auprès des agents de l'entité ou de tiers, groupes cibles, groupes d'experts.	Synthèse des informations obtenues par ces méthodes.
<b>A N A L Y T I Q U E</b>	L'auditeur obtient de telles informations probantes en exerçant un jugement professionnel pour évaluer les éléments probants physiques, documentaires et oraux.	Analyse par raisonnement, reclassement, calcul et comparaison.	Synthèse des données analytiques, y compris l'analyse des ratios, l'analyse de régression, l'étalonnage ( <i>benchmarking</i> ) et l'encodage.

**Combiner différent types d'informations probantes pour développer une argumentation plus convaincante.**

L'utilisation de plusieurs de ces méthodes pour la collecte d'informations probantes permet d'améliorer considérablement la qualité de ces dernières. Un large éventail de méthodes de ce type **doit** être utilisé, pour autant qu'elles s'accordent bien avec les questions et le thème de l'audit, et que l'auditeur ne perde pas de vue les questions de coût et de temps nécessaires.

## 4.3 COLLECTE ET ANALYSE DES DONNÉES

### 4.3.1 But et approche de la collecte et de l'analyse des données<sup>19</sup>

Bien que, dans la chronologie de ce processus, l'analyse des données vienne après leur collecte, les auditeurs doivent savoir quelles techniques d'analyse ils utiliseront avant de concevoir leur stratégie de collecte de données, par exemple lorsqu'ils recourent aux enquêtes. Sinon, ils risquent de devoir constater que les données réunies ne peuvent être analysées. Les techniques d'analyse à utiliser peuvent être quantitatives (par exemple, l'analyse de tendances ou l'analyse régressive) ou qualitatives (par exemple, l'analyse et l'interprétation d'entretiens ou de documents).

**Comprendre, évaluer, documenter.**

Tant les données quantitatives que les données qualitatives peuvent être réunies à des fins différentes, que ce soit pour acquérir une meilleure connaissance du thème d'audit, pour évaluer et mesurer la performance ou pour documenter des erreurs ou des problèmes déjà connus (par exemple, sur la base de l'étude préliminaire).

La nature des opérations de collecte de données évolue généralement en fonction de l'état d'avancement de l'audit. Au départ, par exemple au cours de la phase préliminaire, l'auditeur s'intéresse à des informations plus générales; à mesure que les travaux d'audits progressent, les données nécessaires deviennent plus spécifiques.

**Apprécier le système de contrôle interne.**

Avant de recueillir des données, une appréciation générale du système de contrôle interne, notamment du système informatique, **doit** être effectuée afin de déterminer les risques susceptibles de compromettre l'intégrité des données.

### 4.3.2 Processus de collecte des données

**Un processus itératif,**

La collecte des informations probantes suit un processus décisionnel itératif, dans le cadre duquel les auditeurs obtiennent des données, en examinent l'exhaustivité et l'adéquation, les analysent et décident si des éléments supplémentaires sont nécessaires.

<sup>19</sup> Voir les lignes directrices détaillées d'ADAR relatives à la collecte et à l'analyse des données.

recourant à des méthodes  
déterminées en fonction du thème  
et des questions d'audit,

Les méthodes de collecte des données (voir annexe II) couvrent un large spectre, allant des méthodes qui permettent d'obtenir une vision d'ensemble d'une situation ou d'une population (par exemple, les enquêtes), jusqu'à l'analyse minutieuse d'un petit nombre d'éléments (par exemple, les études de cas), en passant par d'autres méthodes telles que les entretiens, les examens documentaires ou l'étude de groupes cibles. Les méthodes particulières qui seront utilisées dans un audit de la performance donné dépendront du thème d'audit, des questions traitées, ainsi que des ressources et du temps disponibles.

ainsi qu'aux TAAO, le cas échéant.

Les auditeurs sont encouragés à recourir aux techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) pour la collecte et l'analyse des informations probantes chaque fois que leur usage est susceptible d'accroître l'efficacité de l'audit.

#### 4.3.3 Utilisation des travaux de tiers

À utiliser uniquement s'ils sont  
pertinents,

Chaque fois que possible, les auditeurs pourront se fonder sur les travaux de tiers, dès lors que ceux-ci sont pertinents par rapport aux questions d'audit. Les auditeurs peuvent exploiter les données et les constatations provenant du service d'audit interne (SAI) et des structures d'audit interne (IAC) de la Commission, ainsi que les rapports d'évaluation de cette même institution.

évalués et corroborés.

Lorsque les travaux des auditeurs internes ou des évaluateurs sont utilisés pour étayer certaines constatations d'audit, ceux sur lesquels les auditeurs envisagent de s'appuyer **doivent** être appréciés et corroborés, afin de déterminer s'ils sont conformes aux normes en matière d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables. À cet effet, il est possible d'évaluer la réputation, les qualifications et l'indépendance de ceux qui ont accompli ces travaux, et de passer en revue leurs rapports et leurs documents de travail. La nature et la portée de cet examen dépendent de l'importance des travaux par rapport aux questions d'audit et de la mesure dans laquelle les auditeurs s'appuient sur eux<sup>20</sup>. Lorsque de tels éléments sont repris dans le rapport d'audit, la source des constatations **doit** être indiquée.

En outre, des experts externes peuvent être engagés pour effectuer certains travaux techniques qui sortent du domaine de compétence de l'auditeur ou que les experts peuvent réaliser de manière plus économique. Les règles applicables à la sélection de ces experts **doivent** être suivies. Il convient notamment d'évaluer leur indépendance, leur objectivité et leur compétence professionnelle, avant leur engagement; de s'assurer que le mandat et la portée des travaux à réaliser correspondent bien aux objectifs poursuivis;

<sup>20</sup> Voir les lignes directrices relatives à l'évaluation (ADAR Intranet) pour de plus amples informations.

d'évaluer et de corroborer les travaux particuliers sur lesquels les auditeurs ont l'intention de s'appuyer en les considérant comme des informations probantes. Un dialogue continu avec l'expert tandis qu'il accomplit sa mission permet à l'auditeur de se tenir constamment informé des questions qui se posent.

#### 4.3.4 Collecte des données et éthique

Au cours des travaux d'audit, l'auditeur est susceptible de recevoir ou de se trouver confronté à des informations sensibles. De telles informations **doivent** être traitées de manière confidentielle et les règles en matière de protection des données **doivent** être respectées.

#### 4.3.5 Fraudes et irrégularités éventuelles

Les auditeurs **doivent** être attentifs aux situations, aux faiblesses de contrôle, aux erreurs, ainsi qu'aux opérations ou résultats anormaux, qui pourraient être révélateurs d'actes illégaux ou d'abus, tels que des fraudes, des manquements à la déontologie, des cas de corruption ou des irrégularités. Ils peuvent être amenés à déterminer l'incidence de ces actes sur le résultat de l'audit. En pareils cas, les procédures normales de la Cour **doivent** être suivies.

#### 4.3.6 Analyse des données

S'accorder du temps pour l'analyse,

en utilisant les nombreuses techniques disponibles.

Les données doivent être analysées pour expliquer ce qui a été observé et établir le lien entre les causes et les effets. Les auditeurs doivent être conscients que la collecte des données ne sert à rien si ces dernières ne sont pas correctement analysées. Il convient donc de réserver le temps et les ressources nécessaires pour procéder à l'analyse des données et en apprécier les résultats. Le recours aux techniques d'audit assistées par ordinateur (TAAO) constitue souvent une part essentielle de ces travaux d'analyse.

Le terme d'analyse des données est généralement utilisé pour désigner à la fois la compilation (encodage et présentation sous forme de tableaux) et l'analyse des données proprement dites. L'analyse des données, qu'elle soit quantitative ou qualitative, implique l'examen des résultats sous différents angles ou en tenant compte d'autres données. L'analyse quantitative peut recourir à des techniques simples (par exemple, le calcul de la fréquence) ou plus sophistiquées (par exemple, les analyses de tendances, de régression ou de variance) - voir annexe II. L'analyse qualitative peut être utilisée pour analyser et interpréter des entretiens ou des documents, ainsi que pour déterminer les éléments descriptifs susceptibles d'être employés dans le rapport d'audit.

La dernière phase de l'analyse des données consiste à réunir les résultats

issus de différentes sources, par exemple en mettant en commun les résultats d'enquêtes avec ceux d'études de cas. Il n'existe aucune méthode générale pour effectuer cette opération, mais il faut normalement peser les arguments et, le cas échéant, consulter des experts.

## 4.4 DÉDUIRE DES CONSTATATIONS VALABLES

### 4.4.1 Nécessité d'une base solide

Évaluer les informations probantes  
sur la base de critères,

L'auditeur utilise les informations rassemblées pour procéder à une appréciation objective de la performance réelle sur la base des critères d'audit. Lorsque la performance n'est pas conforme à ces critères, des recherches complémentaires sont nécessaires pour obtenir l'assurance que toutes les constatations et conclusions d'audit qui en résultent sont significatives, justes et solidement fondées.

et comprendre les déficiences.

L'obtention d'informations probantes supplémentaires ou l'examen de la question soulevée avec les responsables de l'entité auditée peuvent s'avérer nécessaires pour déterminer si la déficience est un cas isolé ou constitue un problème systématique, trouver la cause de la déficience, déterminer si le problème peut être réglé par l'entité auditée ou s'il échappe à son contrôle et, enfin, en évaluer l'effet potentiel. Dans de nombreux cas, les effets d'une constatation sont quantifiables, par exemple des intrants ou des processus coûteux, des installations improductives, des retards, etc. Toutefois, les effets qualitatifs, comme l'absence de contrôle, de mauvaises décisions ou un laisser-aller sont également significatifs et doivent être pris en considération.

Les auditeurs **doivent** entretenir un dialogue actif avec l'entité auditée et examiner régulièrement avec elle les éventuelles constatations d'audit à mesure qu'elles se font jour. Un examen constructif des constatations initiales avec l'entité aide à obtenir l'assurance que la quantité et la qualité des informations probantes sont suffisantes.

### 4.4.2 Rédaction des constatations

Cadre logique clair,

Les constatations **doivent** être présentées dans un cadre clair et logique afin de faciliter la compréhension des critères d'audit appliqués, des faits relevés ainsi que de l'analyse, par l'auditeur, de la nature, de l'importance relative et des causes du problème ou d'une performance meilleure qu'escompté. L'incidence en termes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacité doit également être prise en considération, car elle permet de démontrer la nécessité de mesures correctrices.

En formulant ses constatations, l'auditeur doit apprécier le degré de confiance qui peut leur être accordé, en fonction de la solidité de l'information probante. Cette appréciation doit se retrouver clairement dans le libellé de la constatation, qui fera état de la fréquence des cas rencontrés

par l'emploi de mots tels que "généralement", "souvent", etc.

Les audits de la performance **doivent** avoir pour priorité d'offrir une vision équilibrée du sujet et de ne pas présenter uniquement des déficiences. Ils **doivent** également, le cas échéant, permettre de formuler des constatations positives et de signaler de bonnes pratiques. De manière générale, il importe de privilégier une formulation constructive et équilibrée des constatations.

assorti de constatations  
constructives et équilibrées.

En outre, l'auditeur doit déterminer la mesure dans laquelle les responsables de l'entité audité sont conscients de la situation en cause. Si c'est le cas et qu'ils prennent déjà des mesures correctrices, il convient de consigner ce fait et d'en tenir compte lors de l'établissement du rapport.

#### 4.5 COMMUNICATION DES CONSTATATIONS AU MOYEN D'UN RELEVÉ DE CONSTATATIONS PRÉLIMINAIRES

Un relevé de constatations préliminaires **doit** être établi pour chaque mission ou série de missions d'audit dans les délais requis par les procédures de la Cour.

La communication du relevé de constatations préliminaires à l'entité audité vise à obtenir la confirmation de l'exactitude des faits et des constatations. Cette confirmation (par exemple, par les autorités de l'État membre) est susceptible de permettre l'obtention d'éléments probants et d'informations complémentaires qui n'étaient pas disponibles ou dont la portée n'avait pas été perçue au moment du contrôle sur place. Les constatations d'audit préliminaires doivent être appréciées à la lumière des réponses de l'entité audité.

En principe, il ne **doit** subsister aucun désaccord concernant le contenu factuel au terme du processus de relevé de constatations préliminaires. En outre, les points susceptibles d'être contestés ultérieurement au cours de la procédure contradictoire avec l'entité audité doivent être dûment relevés et soigneusement analysés. Les divergences de vues relatives aux critères d'audit appliqués ou à l'analyse effectuée doivent être examinées attentivement et les constatations définitives doivent toujours mentionner les raisons pour lesquelles les arguments de l'entité audité ont été écartés. Seules les constatations qui ont été dûment communiquées à l'entité audité dans un relevé de constatations préliminaires **doivent** figurer dans le rapport final.

## 4.6 DOCUMENTATION

### 4.6.1 Objectif et approche

Permet de comprendre les informations probantes,

L'un des principes directeurs en matière de documentation des informations probantes est que celle-ci **doit** permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucune connaissance préalable de l'audit, de distinguer et de comprendre les informations probantes sur lesquelles reposent les conclusions et les jugements significatifs des auditeurs. Tous les travaux d'audit **doivent** être documentés dans ASSYST.

Une bonne documentation des informations probantes est cruciale et **doit** être achevée avant que le projet de relevé de constatations préliminaires ne soit soumis à la revue. Elle doit ainsi contribuer à garantir que les constatations sont fondées sur des informations probantes. Les dossiers et les documents de travail doivent contenir des informations concernant l'approche adoptée et les travaux entrepris pour répondre aux questions d'audit. Leur structure logique doit permettre un accès rapide aux informations probantes. Les documents non pertinents ou superflus ne **doivent** pas figurer dans les dossiers de l'audit.

Une bonne documentation des informations probantes contribue à garantir que:

étaye le contenu du rapport,

- le relevé de constatations préliminaires et le projet de rapport définitif sont solidement étayés (ce qui est particulièrement important pour la procédure contradictoire);
- les constatations, conclusions et recommandations peuvent être expliquées;
- le contrôle de la qualité a été rigoureusement assuré, aussi bien pendant l'audit que dans la perspective de revues ultérieures (assurance de la qualité et revue par des pairs).

comprend, le cas échéant, les comptes rendus de réunion.

L'auditeur doit établir un compte rendu de toutes les réunions auxquelles participent des agents de l'entité auditée et sur lesquelles il compte se fonder pour obtenir des informations probantes. La question de savoir si une réunion donnée doit faire l'objet d'un compte rendu signé par l'entité auditée, afin d'en accroître la force probante, relève du jugement de l'auditeur. Il en va de même en ce qui concerne le niveau de détail du compte rendu. Toutefois, il est recommandé que l'auditeur informe l'entité auditée, dès le début du contrôle, que les comptes rendus de certaines réunions pourraient être utilisés en tant qu'informations probantes et que l'approbation du compte rendu par l'entité auditée sera nécessaire en pareil cas.

#### 4.6.2 Référencement de la documentation

Établit le lien entre les travaux et les constatations.

Comme la plupart des audits de la performance produisent une quantité considérable d'informations probantes sur papier, il importe que l'auditeur dispose d'un système de référencement de la documentation reliant les travaux effectués aux constatations qui en résultent. Une piste simple **doit** permettre ce cheminement. L'élément clé de cette piste est un projet de relevé de constatations préliminaires qui comporte des références croisées aux informations probantes avant d'être soumis au chef de division/d'unité. Il peut être complété par une brève synthèse présentant la méthode employée, la nature et la portée des informations probantes collectées, ainsi que les analyses auxquelles elles ont été soumises. Cette synthèse peut prendre la forme d'une matrice, articulée en fonction de chacune des principales constatations.

Les documents clés **doivent** être enregistrés et faire l'objet de références croisées. Cela concerne notamment les décisions clés influençant les travaux d'audit, les principaux courriers et les autres contacts avec l'entité auditée, les éléments essentiels des informations probantes, leurs sources et les analyses effectuées, ainsi que les preuves de la révision assurée par le personnel d'encadrement de l'audit.

### 4.7 - GESTION DE L'AUDIT ET DISPOSITIF DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ

#### 4.7.1 Gestion de l'audit, y compris la supervision et la révision

Le personnel d'encadrement et le chef d'équipe d'audit **doivent** s'assurer que:

- les travaux d'audit sont correctement supervisés;
- les travaux d'audit ont le niveau de qualité requis et sont dûment documentés;
- la progression des travaux est régulièrement comparée au calendrier défini et que les ressources mobilisées s'inscrivent dans les limites fixées;
- en cas de nécessité, des mesures correctrices sont prises en temps opportun.

Il importe également d'être attentif à l'évolution de la situation (par exemple une nouvelle législation ou une proposition de réforme importante) afin que la pertinence de l'audit, la validité de l'approche adoptée et, dans certaines circonstances, l'intérêt de la poursuite du contrôle en question, fassent l'objet d'un réexamen critique.

Les agents doivent être dûment supervisés.

La *supervision* suppose de ne pas perdre de vue les travaux accomplis par les agents affectés aux tâches d'audit, afin de s'assurer que des réponses sont fournies aux questions d'audit. Elle consiste notamment à donner des orientations suffisantes aux membres de l'équipe, à rester informé des problèmes importants éventuellement rencontrés et à revoir les travaux réalisés. Avec des agents expérimentés, les superviseurs peuvent définir l'étendue des travaux et laisser les agents régler les détails. Avec des agents moins expérimentés, les superviseurs préciseront les procédures d'audit à appliquer ainsi que les techniques de collecte et d'analyse des données.

Suivi à plusieurs niveaux.

Le *suivi* de l'audit doit être assuré de manière continue, pour garantir, dans la mesure du possible, que les travaux d'audit sont achevés dans les délais prévus et dans les limites des ressources allouées. Le chef d'équipe, le chef de division/d'unité et le Membre rapporteur effectuent ce suivi de manière approfondie. Le Membre rapporteur et le directeur du groupe d'audit peuvent avoir recours aux outils de suivi mis en place au sein du groupe concerné pour suivre l'état d'avancement de l'audit. Enfin, le groupe d'audit a un rôle à jouer en matière de suivi de la performance dans le cadre du processus d'établissement du rapport sur l'état d'avancement des travaux.

Prendre des mesures correctrices.

Des *mesures correctrices* sont prises lorsque le suivi fait apparaître que les travaux d'audit ne répondent pas au niveau de qualité requis ou risquent de ne pas être achevés conformément au calendrier et dans les limites des ressources allouées.

#### 4.7.2 Contrôle de la qualité

La qualité est l'affaire de tous, depuis les Membres jusqu'aux agents à tous les niveaux. Pour que les audits de la performance soient réalisés de manière efficiente et efficace, les dispositions applicables en matière de contrôle de la qualité établies par la Cour **doivent** être respectées.

Avant l'établissement des observations préliminaires et pour s'assurer que les résultats d'audit ont le niveau de qualité requis, il faut répondre aux questions figurant à l'annexe I.

## ANNEXE I - QUESTIONS PRÉALABLES À L'ÉTABLISSEMENT DES OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES

1. Existe-t-il des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables permettant d'apporter des réponses judicieuses aux questions d'audit?

Il est possible de répondre à cette question en comparant une liste des sources et des types d'informations probantes aux questions d'audit, pour s'assurer que toutes les informations probantes sont confirmées, et en effectuant une revue formalisée des informations probantes afin de déterminer dans quelle mesure elles sont convaincantes pour chaque question.

2. Les informations probantes ont-elles été dûment analysées et interprétées?

L'équipe d'audit peut évaluer de manière formalisée les résultats de l'analyse quantitative et qualitative des données, et examiner et évaluer les informations probantes - une approche qui associe l'équipe tout entière est souvent plus efficace.

3. Les messages clés ont-ils été dégagés et sont-ils étayés par des informations probantes?

Il est essentiel que le chef d'équipe examine les éléments qui ont été relevés. Parmi les techniques utiles à cet égard figure l'élaboration d'un cadre logique, précisant chaque question et sous-question d'audit ainsi que les constatations correspondant à chacune d'elles. Le chef d'équipe peut ainsi rapidement apprécier la force des arguments et déterminer si une analyse complémentaire est nécessaire.

4. Les constatations confirment-elles celles de tiers?

Le chef d'équipe pourrait examiner dans quelle mesure les constatations sont cohérentes par rapport à celles d'autres parties prenantes (par exemple, audit interne ou évaluations) ou, lorsque les constatations de la Cour s'en écartent, s'assurer qu'elles sont étayées par les travaux d'audit réalisés et par les informations probantes qui les corroborent.

5. Les constatations ont-elles été validées avec les entités auditées?

Le chef d'équipe devra s'assurer que le relevé de constatations préliminaires et les réponses correspondantes de l'entité auditée confirment l'existence d'un accord formel sur le contenu factuel du rapport. L'examen, tout au long de l'audit, de nouvelles constatations avec l'entité auditée devrait permettre de simplifier les procédures formelles ultérieures.

6. A-t-il été convenu d'une structure pour le projet de rapport?

Le processus d'établissement du rapport sera sans doute beaucoup plus efficace si l'on convient d'une structure recommandée pour le rapport final, ainsi que du contenu et de la tonalité du rapport. Les décisions à cet égard pourraient être arrêtées au cours de la réunion de suivi du groupe d'audit, comme le plan d'enquête doit le prévoir. À défaut, une présentation pourrait être faite ou des observations formulées par écrit au chef de division/d'unité, au directeur et au Membre rapporteur, proposant une structure de rapport fondée sur les questions d'audit pour lesquelles des conclusions ont été tirées.

## ANNEXE II - MÉTHODES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES

Méthodes de collecte des données	Méthodes d'analyse des données
Entretiens	Analyse des ratios
Études de cas	Calcul de la fréquence
Enquêtes	Analyse de régression
Examen documentaire	Analyse comparative
Groupes cibles	Encodage et abstraction
Étalonnage (benchmarking)	Analyse des variances
Inspection	Analyse des tendances
Observation	
Questions	



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## CHAPITRE 5 PHASE D'ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT

### Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

Chapitre 1: Cadre des audits de la performance effectués par la Cour des comptes européenne

Chapitre 2: L'approche de l'audit de la performance et les trois "E"

Chapitre 3: Planification de l'audit

Chapitre 4: Phase de l'examen

**Chapitre 5: Phase d'établissement du rapport**

### TABLE DES MATIÈRES

- 5.1 INTRODUCTION**
- 5.2 QUALITÉ DU RAPPORT**
- 5.3 PLANIFICATION DU RAPPORT**
  - 5.3.1 Tenir compte des destinataires
  - 5.3.2 Approche relative à la préparation du rapport
  - 5.3.3 Élaboration d'un canevas
- 5.4 RÉDACTION DU RAPPORT**
  - 5.4.1 Approche concernant la rédaction du rapport
  - 5.4.2 Structure et présentation
    - ① Synthèse
    - ② Introduction
    - ③ Étendue et approche de l'audit
    - ④ Observations
    - ⑤ Conclusions et recommandations
  - 5.4.3 Logique et raisonnement
    - ① Les questions d'audit pour thème central
    - ② Recours aux exemples
    - ③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour
  - 5.4.4 Type d'informations et de données à inclure
  - 5.4.5 Style
  - 5.4.6 Utilisation d'informations non textuelles
    - ① Tableaux, organigrammes et graphiques
    - ② Cartes et photographies
    - ③ Nombres et pourcentages
- 5.5 RÉVISION DU RAPPORT**
- 5.6 VALIDATION DU RAPPORT**
- 5.7 DIFFUSION DU RAPPORT**
- 5.8 SUIVI DU RAPPORT**
  - 5.8.1 Suivi des recommandations figurant dans le rapport
  - 5.8.2 Suivi de l'accueil réservé au rapport

#### Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à :  
Cour des comptes européenne - Groupe CEAD  
Division ADAR (*Audit Development And Reports*) - Équipe "Méthodologie"  
Adresse électronique: ADAR CONTACT/ECA ou [adar.contact@eca.europa.eu](mailto:adar.contact@eca.europa.eu)

## 5.1 INTRODUCTION

La phase d'établissement d'un rapport d'un audit de la performance commence par la rédaction des observations préliminaires et se termine généralement par la publication d'un rapport spécial<sup>21</sup> ou, occasionnellement, par une lettre du Président<sup>22</sup>. Elle comprend donc la rédaction, l'approbation des observations préliminaires par le groupe d'audit et par la Cour, la procédure contradictoire avec l'entité auditée, l'adoption du rapport final par la Cour, sa traduction, sa présentation à l'autorité de décharge<sup>23</sup> et sa publication au journal officiel. Une représentation graphique de la phase d'établissement du rapport figure ci-après.

### Une communication efficace

L'objectif d'un rapport spécial est de communiquer les résultats de l'audit à l'autorité de décharge, à l'entité auditée et au grand public. La clé d'un bon rapport est une communication efficace, le rapport devant présenter clairement et objectivement les principales constatations et conclusions relatives aux questions d'audit, pour permettre au lecteur de comprendre ce qui a été fait, pourquoi et comment, et pour formuler des recommandations pratiques.

### qui se traduit par des changements

La publication contribue à faire en sorte que les travaux de la Cour amènent de réels changements et assure la transparence en matière de gestion des fonds de l'UE. Dans le domaine de l'audit de la performance, la réputation et la crédibilité de la Cour reposent largement sur la publication de rapports spéciaux clairs, utiles et opportuns, qui contribuent à améliorer l'économie, l'efficacité et l'efficacités des dépenses communautaires. Dans la mesure où les rapports de la Cour sont lus au sein des institutions européennes et par le grand public, par voie de presse, ils constituent la base sur laquelle les autorités législative et budgétaire, ainsi que le grand public, jugent les réalisations de la Cour.

### fondés sur un bon audit.

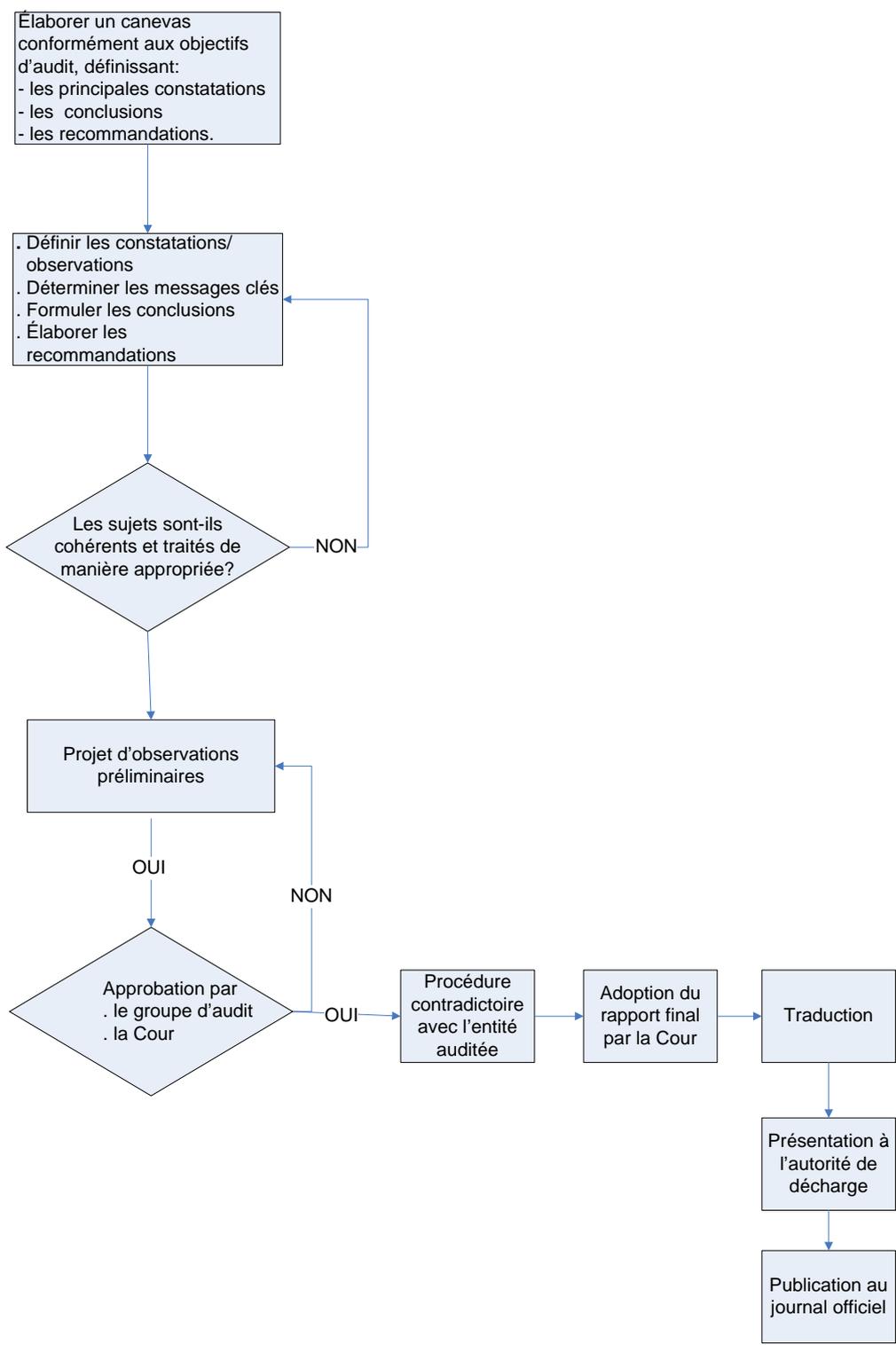
Il convient de préciser que le rapport d'audit est le produit final de tout le processus d'audit. Un audit conçu et mis en œuvre correctement forme la base d'un bon rapport, tandis qu'inversement, il est peu probable qu'un audit médiocre se traduise par un bon rapport.

<sup>21</sup> Un rapport spécial est le moyen d'information généralement utilisé pour communiquer les résultats des audits de la performance.

<sup>22</sup> Une lettre du Président comprend le rapport, accompagné d'une lettre de couverture du Président de la Cour, adressée à l'entité auditée. Elle n'est pas nécessairement traduite ou publiée. La décision de publier une lettre du Président est prise par la Cour au cas par cas.

<sup>23</sup> Le Parlement européen, par l'intermédiaire de sa commission du contrôle budgétaire - la COCOBU. Les rapports spéciaux sont également présentés à la commission des budgets et peuvent être présentés à d'autres commissions spécialisées du Conseil et du Parlement européen.

PHASE D'ÉTABLISSEMENT D'UN RAPPORT D'AUDIT



## 5.2 QUALITÉ DU RAPPORT

Conformément aux normes de contrôle et des orientations pratiques en matière d'audit de la performance de l'INTOSAI, ainsi qu'aux politiques et normes d'audit de la Cour, les rapports de la Cour **doivent** être objectifs, complets, clairs, convaincants, pertinents, exacts, constructifs et concis. Un système de contrôle de la qualité efficace doit contribuer à faire en sorte que les rapports présentent ces qualités:

### ① OBJECTIFS

**Équilibrés, neutres et justes.**

Les rapports d'audit doivent être élaborés d'un point de vue indépendant et impartial, la performance réelle étant jugée en fonction de critères objectifs (et de préférence convenus). Le contenu du rapport **doit** être équilibré et sa tonalité neutre, le rapport doit être juste et ne pas être trompeur, les résultats d'audit étant placés dans leur contexte.

Les rapports objectifs reconnaissent à leur juste valeur les aspects positifs de la performance et rendent compte de ce qui a réellement été constaté, sans accentuer ou exagérer une performance insuffisante. Les interprétations doivent être fondées sur une connaissance et une compréhension des faits et de leur contexte. Cela peut contribuer à mieux faire accepter le rapport par l'entité auditée.

### ② COMPLETS

**Toutes les informations pertinentes.**

À cet effet, le rapport doit contenir toutes les informations et tous les arguments nécessaires pour répondre aux questions d'audit et pour promouvoir une compréhension suffisante et correcte des faits rapportés et de leur contexte. Les questions d'audit, les critères, les observations et les conclusions **doivent** s'enchaîner de manière logique pour faciliter la compréhension, le lien étant clairement établi entre les constatations, les conclusions et les recommandations.

### ③ CLAIRS

**Un message clair,**

Par clarté, on entend que le rapport doit être facile à lire et à comprendre, que le langage utilisé soit, dans la mesure du possible, simple et non technique, que les acronymes et le vocabulaire technique jugé nécessaire soient expliqués et que le texte soit exempt de toute ambiguïté. Les principaux messages **doivent** être clairs, pertinents, facilement identifiables et ne pas prêter à confusion.

**facile à comprendre.**

L'organisation logique des éléments d'information, ainsi que l'exactitude en matière de présentation des faits et de formulation des conclusions sont essentielles pour la clarté et la compréhension. L'utilisation efficace de titres et de rubriques facilite la lecture et la compréhension du rapport. Des aides visuelles (comme des photographies, des graphiques, des diagrammes et des cartes) peuvent être utilisées pour illustrer et synthétiser des éléments d'information complexes. Des exemples bien choisis peuvent aussi contribuer à clarifier le texte.

#### ④ CONVAINCANTS

Convaincre le lecteur du contenu.

Il est impératif que les résultats d'audit soient concluants par rapport aux questions d'audit, que les observations soient présentées de manière convaincante et soient étayées par des informations et des explications suffisantes pour permettre au lecteur d'en comprendre la portée et l'importance, et que les conclusions comme les recommandations découlent logiquement des faits et des arguments présentés. Les informations données **doivent** convaincre le lecteur de la validité des constatations, du caractère raisonnable des conclusions et de l'intérêt de mettre en œuvre les recommandations.

Pour développer un argument logique et convaincant, une approche consiste à utiliser la méthode inductive. Cette méthode permet de rattacher les constatations aux recommandations en posant la question de savoir pourquoi la recommandation est formulée:

Recommandation		Constatations connexes
Nous avons besoin de double vitrage renforcé et hermétique	POURQUOI?	<ul style="list-style-type: none"><li>- On entend le bruit extérieur lorsque les fenêtres sont closes</li><li>- De l'air pénètre dans le bureau lorsque les fenêtres sont closes</li><li>- De la fumée pénètre dans le bureau lorsque les fenêtres sont closes</li></ul>

#### ⑤ PERTINENTS

Un rapport diffusé en temps utile, en apportant une valeur ajoutée.

Le contenu du rapport doit concerner les questions d'audit, être important et digne d'intérêt pour les lecteurs, et apporter une valeur ajoutée, par exemple en fournissant de nouveaux éléments sur le sujet traité. Un aspect important de la pertinence est le moment choisi pour le rapport; pour être le plus utile possible et contribuer à apporter des changements, le rapport d'audit **doit** fournir des informations pertinentes et actualisées, en temps utile pour répondre aux besoins de l'utilisateur. Les auditeurs doivent planifier leurs travaux de manière que le rapport soit diffusé en temps utile et réaliser l'audit en gardant cette contrainte à l'esprit.

#### ⑦ EXACTS

Les informations probantes doivent être exactes.

Les informations probantes exposées **doivent** être véridiques et toutes les constatations correctement présentées. Il faut en effet donner l'assurance au lecteur que ce qui est énoncé est crédible et fiable, une seule inexactitude pouvant remettre en cause la validité et la crédibilité du rapport tout entier et en faire perdre de vue la substance. De plus, la présence d'inexactitudes peut nuire à la crédibilité de la Cour et réduire l'incidence de ses rapports.

## ⑧ CONSTRUCTIFS

**Assister et encourager.**

Le rapport **doit** aider les responsables à remédier aux problèmes ou à les éviter dans le futur, en déterminant clairement qui est responsable des insuffisances relevées et en formulant des recommandations pratiques en vue d'améliorations. Il est inutile de critiquer les responsables sur des sujets allant au-delà de leur contrôle. Une présentation équilibrée, dans laquelle les aspects positifs de la performance sont reconnus à leur juste valeur, peut contribuer à mieux faire accepter le rapport par l'entité auditée.

## ⑨ CONCIS

**Pas plus long que nécessaire.**

Le rapport ne **doit** pas être plus long que nécessaire pour transmettre et étayer le message. Des détails non pertinents ou des constatations négligeables peuvent être préjudiciables pour le rapport, occulter le véritable message, être source de confusion pour l'utilisateur et l'égarer. Les rapports spéciaux qui sont aussi concis que le sujet traité le permet sont susceptibles d'avoir une incidence accrue.

## 5.3 PLANIFICATION DU RAPPORT

### 5.3.1 Tenir compte des destinataires

Les rapports de la Cour s'adressent à un large éventail de destinataires, comme l'autorité de décharge, l'entité auditée<sup>24</sup> et le grand public.

**L'autorité de décharge.**

*L'autorité de décharge* - c'est-à-dire le Parlement européen agissant sur recommandation du Conseil - est un groupe cible déterminant; il utilise les rapports de la Cour de manière directe et pratique pour évaluer la gestion financière, étayer ses décisions de décharge et formuler des recommandations.

**Les entités auditées.**

Les *entités auditées* gèrent le budget et sont des spécialistes du domaine. Dans la mesure où des constatations circonstanciées auront été communiquées à l'entité auditée sous forme de relevés de constatations préliminaires, le rapport peut être centré sur les constatations d'ensemble et les messages clés.

**Les citoyens européens.**

*Les citoyens de l'Union* ont accès aux rapports de la Cour, principalement grâce à la couverture médiatique qui leur est assurée. Ce groupe cible est rarement expert dans le domaine concerné par l'audit.

<sup>24</sup> Généralement une institution, une agence ou un organe européens, plutôt que des bénéficiaires individuels ou des États membres.

Pour répondre aux besoins des destinataires, les rapports **doivent** être élaborés à l'attention d'un lecteur intéressé mais non spécialiste, qui n'est pas nécessairement familiarisé avec le contexte particulier de l'audit ou des Communautés. Cette approche permet d'éviter tout sensationnalisme, ainsi que les explications superflues de faits fondamentaux, mais exige que le texte soit présenté de manière intéressante et que le contexte et l'incidence des constatations soient clairement explicités.

### 5.3.2 Approche relative à la préparation du rapport

La préparation du rapport **doit** commencer au moment de la planification d'ensemble de l'audit. Les questions d'audit doivent être définies de manière à faciliter l'élaboration d'un rapport pertinent et intéressant. En général, au stade de la planification, l'auditeur aura déjà une idée de la structure et du contenu du rapport.

Élaborer, à un stade précoce de l'audit, une ébauche de rapport

Dans le cadre des audits de la performance, il est de bonne règle d'établir, à un stade précoce de l'audit, une *ébauche de rapport* fondée sur les questions d'audit, qui mette en évidence les principales constatations ainsi que les conclusions provisoires. L'ébauche de rapport, généralement élaborée par le chef d'équipe, doit être revue périodiquement tout au long de l'audit.

qui sera présentée dans le rapport sur l'état d'avancement des travaux.

Dans le cadre du suivi des audits par le groupe d'audit, un rapport sur l'état d'avancement des travaux, prévu par le plan d'enquête, **doit** être élaboré, généralement par le chef d'équipe, et présenté au groupe d'audit. Ce rapport **doit** comporter, dans la mesure du possible, une indication des principales observations et conclusions qui résultent déjà de l'audit, ainsi que l'ébauche du rapport final. Cela peut impliquer un examen critique des questions d'audit pour lesquelles des conclusions ont été tirées, ainsi que des travaux réalisés, des constatations, des conclusions et des modalités de communication des messages clés.

### 5.3.3 Élaboration d'un canevas

Lorsque l'audit est achevé, élaborer un canevas

Une fois les travaux d'audit achevés, l'ébauche de rapport **doit** être développée en un *canevas* plus élaboré. Celui-ci est généralement établi par le chef d'équipe, sur la base des principales constatations et conclusions. Il définit la structure et la tonalité du rapport ainsi que les messages clés, et se concentre sur un nombre limité d'éléments significatifs. Il doit être bref et spécifique.

axé sur les messages clés

Le canevas est établi sur la base des travaux d'audit correspondant aux questions d'audit auxquelles une réponse a été apportée, des informations probantes obtenues, des principales conclusions et de la nécessité de présenter au lecteur profane les constatations importantes de la manière la plus utile et la plus pertinente possible. Le processus de planification du rapport permet ainsi de mettre en évidence et d'éliminer les conclusions non étayées. Les messages clés doivent être explicites, utiles et étayés par des informations probantes. Il importe également à ce stade de formuler des recommandations utiles et pratiques.

et dûment approuvé.

Le chef de division/d'unité, le directeur et le Membre rapporteur **doivent** revoir le canevas et l'approuver, en vérifiant si les observations et les conclusions sont significatives et si les informations probantes à l'appui des observations, des conclusions et des recommandations sont suffisantes, pertinentes et fiables. La rédaction détaillée ne **doit** commencer qu'après l'approbation du canevas.

## 5.4 RÉDACTION DU RAPPORT

### 5.4.1 Approche concernant la rédaction du rapport

Centré sur les questions importantes et pertinentes,

Un rapport d'audit n'a pas pour objet de consigner l'ensemble des constatations, contrairement au dossier d'audit (au format électronique ou sur support papier). Le rapport doit définir les observations et les conclusions importantes et pertinentes, et établir clairement le lien entre les deux. Cela permet de rédiger le rapport de manière claire, de le centrer sur les messages clés en l'articulant autour des questions d'audit.

fondé sur le plan de rédaction,

Le rapport complet **doit** suivre la structure du plan de rédaction, même si, au moment de la rédaction effective, il peut s'avérer nécessaire de modifier ce plan. Il convient de rappeler que la rédaction est un processus itératif, ce qui signifie que le projet doit être revu et que des modifications et des améliorations doivent y être apportées.

Il incombe au chef d'équipe de veiller à l'élaboration des observations préliminaires et à l'introduction des modifications préconisées par le chef de division/d'unité, le directeur, le Membre rapporteur, les membres du groupe et la Cour.

avec des références au relevé de constatations préliminaires.

Le projet d'observations préliminaires **doit** être accompagné d'un document qui relie ou renvoie chaque observation (par entité auditée) aux paragraphes correspondants de chaque relevé de constatations préliminaires. Ce document permet à l'équipe d'audit de garantir que toutes les constatations découlent directement des relevés de constatations préliminaires; il est nécessaire pour préparer les réunions pré-contradictaires.

#### 5.4.2 Structure et présentation

Les rapports **doivent** être présentés selon une structure normalisée, subdivisée en cinq parties principales comme indiqué ci-après, tout en étant articulés de manière à permettre au lecteur de suivre et de comprendre les arguments présentés. De manière générale, cela signifie que le rapport doit être construit autour des questions d'audit (ou des sous-questions, s'il n'y a qu'une seule question d'audit principale) de manière à fournir l'indispensable fil conducteur entre l'objet de l'audit, les observations et les conclusions. Les arguments doivent s'enchaîner de manière logique et être clairement signalés au moyen de rubriques et de sous-rubriques.

**Les cinq parties principales des rapports d'audit de la Cour sont les suivantes:**

1. Synthèse
2. Introduction
3. Étendue et approche de l'audit
4. Observations
5. Conclusions et recommandations

#### ① Synthèse

La synthèse reflète le contenu du rapport,

La synthèse est l'un des éléments cruciaux d'un rapport dans la mesure où c'est la partie la plus lue; de plus, elle sert souvent de base à la note d'information (communiqué de presse). Il est donc impératif qu'elle ait l'effet souhaité. La synthèse **doit** refléter de manière exacte et complète la substance du rapport, et éclairer le lecteur sur la portée des questions d'audit et des réponses correspondantes.

en mettant l'accent sur les principales conclusions et recommandations,

Les parties descriptives du rapport **doivent** s'en tenir au minimum nécessaire à la compréhension du texte. L'étendue et l'approche de l'audit ne doivent être que brièvement décrites, tout comme les principales observations. L'accent doit être mis sur les principales conclusions de l'audit et sur un exposé succinct des recommandations. Il est préférable que le texte ne soit pas trop long (environ deux pages). La fluidité et la lisibilité du texte séduiront le lecteur: pour ce faire, il convient d'éviter les longs paragraphes et d'utiliser, si nécessaire, des points centrés (*bullets points*) pour présenter les différents éléments traités.

et doit être équilibrée.

Afin d'éviter les modifications superflues et de réduire le risque d'incohérence, il est préférable de n'élaborer la synthèse qu'une fois le texte des constatations et des conclusions rédigé et révisé. Il convient de veiller particulièrement à ce que la synthèse soit équilibrée et ne fasse pas une place excessive aux constatations négatives.

## ② Introduction

L'introduction du rapport définit le contexte de l'audit et aide le lecteur à comprendre à la fois l'audit et les observations. Elle comporte une description du domaine couvert en indiquant:

Décrire le domaine d'audit

- ✓ les objectifs de l'intervention et ses principales caractéristiques;
- ✓ les principaux règlements;
- ✓ les particularités budgétaires et l'incidence financière;
- ✓ les principaux systèmes et processus;
- ✓ les types de projets et/ou de programmes financés.

de manière succincte.

L'indication ne **doit** être ni trop longue, ni trop détaillée. Lorsque des précisions complémentaires sont jugées utiles au lecteur, elles peuvent être présentées dans une annexe, et des indications peuvent être données sur la manière d'obtenir des informations supplémentaires (par exemple des références internet).

### ③ Étendue et approche de l'audit

Clé pour comprendre

L'indication de l'étendue et de l'approche de l'audit est essentielle pour permettre au lecteur de comprendre ce qu'il peut attendre du rapport et partant, comment les résultats et les conclusions peuvent être exploités et quel degré de confiance on peut leur accorder. Cette section **doit** définir les éléments suivants de manière concise, en évitant des descriptions inutiles: le sujet de l'audit, les raisons de l'audit, les questions d'audit auxquelles il faut répondre, l'étendue de l'audit, les critères, ainsi que la méthodologie et l'approche retenus. De plus amples informations à cet égard peuvent être ajoutées sous forme d'annexe.

ce que l'audit visait à atteindre.

Lorsqu'il fournit des informations détaillées, le texte doit être centré sur ce que l'audit visait à atteindre plutôt que sur ce qui a simplement été réalisé. Définir l'étendue et l'approche de l'audit est particulièrement important pour les audits de la performance, dans la mesure où ils sont beaucoup plus variés que les audits financiers.

### ④ Observations

Structure fondée sur les objectifs d'audit,

La partie observations constitue le corps du rapport et renferme les constatations et les informations probantes. Les observations **doivent** - si possible - être articulées en fonction des questions d'audit, étant donné que ces dernières servent de point de référence pour l'audit et ses conclusions. Cette approche permet de rappeler l'objet de l'audit au lecteur, lequel peut ainsi nourrir des attentes réalistes à l'égard du rapport et placer les observations, les conclusions et les recommandations dans leur contexte particulier.

progression des arguments,

Cependant, dans ce cadre, il est plus important que les résultats soient présentés de manière à guider le lecteur dans l'enchaînement des arguments. Par exemple, il est possible que les observations soient plus facilement compréhensibles si elles sont présentées par étapes de gestion (par exemple sélection et approbation des projets) plutôt que par niveaux administratifs (par exemple Commission, niveau central de l'État membre, niveau local de l'État membre).

En règle générale, cette approche permettra de présenter ensemble des observations connexes (par exemple, mise en œuvre des dispositions de la réglementation) et d'éviter le rappel du cadre réglementaire à chaque niveau, la clarté et l'enchaînement des arguments s'en trouvant ainsi améliorées.

S'agissant de la présentation des observations d'audit, le lecteur **doit** pouvoir identifier facilement les éléments suivants:

et mise en évidence des éléments ci-contre.

✓ la norme	la référence en fonction de laquelle la situation réelle a été jugée - dispositions réglementaires, pratique courante, ou encore normes définies par les responsables ou par l'auditeur;
✓ les travaux réalisés	ce qui a été examiné et pourquoi - l'étendue et la portée des tests
✓ les faits	la situation rencontrée - y compris sa cause et son importance - en mettant en évidence la source et l'étendue des informations probantes
✓ l'incidence et les conséquences	ce que signifient les constatations - y compris l'effet sur le budget de l'UE - et pourquoi elles sont importantes.

### ⑤ Conclusions et recommandations

Donner des réponses claires aux questions d'audit.

Le principal objectif de cette partie est de fournir des réponses claires - les conclusions - aux questions d'audit et de formuler des recommandations correspondantes sur les moyens d'améliorer la situation. Par conséquent, les conclusions, fondées sur les observations significatives, doivent se rapporter aux questions d'audit. Les conclusions **doivent** répondre aux questions posées et ne pas se limiter simplement à une synthèse des observations.

Formuler des recommandations relatives aux principaux problèmes

Le rapport **doit** comporter des recommandations quant aux changements à apporter pour remédier aux déficiences notables qui ont été constatées, dès lors que les observations ont montré qu'une amélioration sensible des activités et de la performance était possible. Lorsqu'une mesure correctrice a déjà été prise, il est de bonne règle de le souligner.

qui soient pratiques

Il convient de ne formuler des recommandations que si l'audit a permis de mettre en évidence des mesures pratiques permettant de corriger les déficiences relevées. Ces recommandations doivent dériver de la conclusion correspondante et désigner clairement les instances auxquelles il incombe d'y donner suite. Bien que décrivant les mesures à prendre, elles ne comportent pas de plans d'action détaillés, dont la conception relève des gestionnaires. Pour être constructives, les recommandations doivent indiquer les principaux éléments des changements souhaitables.

et positives.

Les recommandations sont susceptibles d'avoir une incidence accrue lorsque leur tonalité et leur contenu sont positifs, qu'elles visent les résultats (en donnant certaines indications quant aux résultats escomptés), tiennent compte des coûts et ont été examinées et agréées avec l'entité auditée.

### 5.4.3 Logique et raisonnement

#### ① Les questions d'audit pour thème central

Rapport sur les questions auxquelles une réponse a été apportée.

Les questions d'audit constituent les éléments clés du rapport, dans la mesure où elles cernent l'objet de l'audit et structurent les observations et les questions auxquelles les conclusions doivent répondre. Elles aident le lecteur à comprendre l'audit et ses constatations. Le rapport **doit** présenter les questions auxquelles une réponse a réellement été apportée, c'est-à-dire celles pour lesquelles des conclusions ont été formulées, plutôt que celles qui avaient été approuvées à l'origine dans le plan d'enquête mais auxquelles aucune réponse n'a été fournie.

#### ② Recours aux exemples

Exemples: rationnels et pertinents.

Les exemples constituent un moyen efficace d'illustrer et de rendre concrètes des constatations techniques ou théoriques – tant positives que négatives –, ce qui aide le profane à comprendre les points soulevés. Cependant, il est essentiel d'y recourir avec modération et bon sens, car ils peuvent facilement être extraits de leur contexte par des lecteurs partisans. Étant donné qu'ils seront analysés avec la plus grande attention, les exemples **doivent** être rationnels et les constatations dûment fondées sur des informations probantes. Les exemples doivent aussi être rédigés de manière claire, se limiter au point en question et ne pas comporter trop de détails superflus.

#### ③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

Faire preuve d'une grande prudence

S'agissant de la désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour, l'arrêt rendu dans l'affaire *Ismeri*<sup>25</sup> précisait que *"la Cour des comptes pouvait, dans certains cas, être amenée à désigner des personnes tierces directement impliquées dans des dysfonctionnements graves des institutions communautaires. Les appréciations portées en pareil cas sur les personnes concernées seraient de nature à engager la responsabilité pour faute de la Communauté si les faits qui les fondent sont inexactement relatés ou incorrectement interprétés."* Par conséquent, il est impératif de faire preuve d'une très grande prudence lors de la vérification des faits et de leur interprétation, dès lors que des tiers sont directement désignés dans le rapport de la Cour ou peuvent aisément être identifiés par le lecteur.

<sup>25</sup>

Arrêt du Tribunal de première instance du 15 juin 1999 - Affaire T-277/97 *Ismeri Europa Srl contre Cour des comptes des Communautés européennes* concernant des critiques formulées à l'égard de la société Ismeri par la Cour des comptes dans le rapport spécial n° 1/96, relatif aux programmes MED.

et permettre aux tiers de formuler des observations.

Il importe de noter que tout tiers désigné a également un droit de réponse. L'arrêt stipulait que *"la publication des rapports de la Cour des comptes... [est] susceptible d'avoir pour ces personnes des conséquences telles que les intéressés doivent être mis en mesure d'émettre des observations sur les points desdits rapports les visant nominativement, avant que ceux-ci soient définitivement arrêtés"*. Les auditeurs **doivent** veiller à ce que les tiers aient l'opportunité de formuler de telles observations avant l'adoption du rapport.

#### 5.4.4 Type d'informations et de données à inclure

Uniquement si elles sont indispensables à la compréhension,

Un rapport d'audit ne **doit** présenter que les données et les informations essentielles qui vont permettre au lecteur de comprendre le contexte de l'audit ou ses résultats. Les données ne doivent pas être exhaustives mais illustrer un thème particulier mis en évidence. Si des données sont fournies, elles doivent être décrites et analysées pour permettre au lecteur d'en connaître l'objet. La technologie moderne et les nouvelles méthodes comptables de la Commission, plus efficaces et plus transparentes, ont permis aux lecteurs d'accéder plus facilement aux données. Par conséquent, il suffit souvent de renvoyer à des informations détaillées (par exemple par des liens internet) plutôt que d'inclure ces données dans le rapport.

y compris concernant les dépenses budgétaires.

Il convient de situer l'audit dans son contexte en donnant des informations sur les dépenses budgétaires (engagements et paiements), ainsi que sur la portée et l'étendue des travaux réalisés. Sans être trop détaillées, les données doivent, d'une part, être présentées de manière à ce que le lien avec la source (par exemple la nomenclature budgétaire) puisse être fait et, d'autre part, être le plus à jour possible.

#### 5.4.5 Style

Être accessible,

Un rapport bien rédigé est gage de sérieux, alors qu'un rapport mal présenté égare le lecteur et risque de le faire douter de la qualité des constatations. Les rapports de la Cour **doivent** être intéressants, faciles à lire et donner une image positive des travaux de la Cour. Bien que les considérations d'ordre technique soient incontournables, il est probable que le lecteur occasionnel sera incité à poursuivre sa lecture si le rapport est accessible.

cohérent,

La cohérence est un élément important: un rapport rédigé dans des styles différents en termes d'approche et d'expression est difficile à lire. Il est recommandé qu'une personne soit chargée de veiller à la cohérence de l'ensemble du texte, même si plusieurs agents participent à l'élaboration des différentes parties du rapport.

non ambigu,

Le style doit être clair et exempt d'ambiguïtés. Il faut que le sens du texte soit immédiatement compréhensible et qu'il n'exige aucun effort d'interprétation. En particulier:

- les longs paragraphes ont tendance à rebuter le lecteur et doivent être évités;
- les phrases longues et compliquées, avec de nombreuses propositions et sous-propositions, sont difficiles à lire, à comprendre, et à traduire. Il faut, dans la mesure du possible, rédiger des phrases courtes;
- l'utilisation de verbes actifs et de sujets réels contribue à éviter toute ambiguïté quant à qui fait quoi;
- des points centrés (*bullet points*) – plutôt qu'un texte continu – peuvent être utilisés (sans abus) pour présenter des listes d'éléments;
- une utilisation correcte de la ponctuation peut aider le lecteur et éviter des malentendus;
- le langage utilisé doit être professionnel, tout en évitant le jargon. Cependant, le texte doit rester suffisamment précis pour être compris et exploité au niveau opérationnel.

et concluant.

Le lecteur attend des rapports de la Cour qu'ils soient concluants. Les énoncés doivent être affirmatifs et ne pas susciter de questions, de suppositions ou d'incertitudes. Il importe que les affirmations soient étayées par des informations probantes et que des expressions telles que "il est possible que" ou "il semble que" soient évitées, à moins d'être accompagnées d'une explication indiquant pourquoi la Cour ne peut parvenir à une conclusion définitive. Lorsqu'une affirmation représente l'avis de la Cour, il faut le mentionner et indiquer la base sur laquelle cet avis repose. Lorsque l'affirmation provient d'une autre source, comme un rapport d'évaluation, cela doit être expressément signalé.

#### 5.4.6 Utilisation d'informations non textuelles

Améliorer la présentation du rapport.

Des diagrammes, graphiques, données et photographies choisis avec soin peuvent contribuer à améliorer la présentation d'un rapport et aider le lecteur à comprendre le contexte et les constatations. ADAR peut fournir l'assistance technique pour l'utilisation de graphiques, et les rapports récents de la Cour ou d'institutions supérieures de contrôle nationales peuvent aussi servir de source d'inspiration.

#### ① Tableaux, organigrammes et graphiques

Les tableaux et les organigrammes sont utilisés pour renforcer les messages importants ou pour présenter de manière simple des informations complexes, telles que des relations organisationnelles ou financières.

Présenter des informations complexes.

Lorsqu'un rapport requiert que la relation entre deux ou plusieurs variables soit expliquée, il est généralement préférable d'utiliser des graphiques qui permettent d'illustrer visuellement la relation. Les graphiques doivent être clairement annotés et ne pas être surchargés de données et de variables. Il importe de présenter les graphiques figurant dans le même rapport de manière cohérente et comparable.

### ② Cartes et photographies

Plus intéressant et attrayant.

Les rapports peuvent, le cas échéant, être rendus plus conviviaux grâce à l'utilisation de photographies et de cartes. Si certains rapports se prêtent mieux que d'autres à l'utilisation d'illustrations attrayantes ou d'une cartographie éclairante, tous peuvent être rendus de cette manière plus intéressants et plus attrayants pour le lecteur. En effet, les photographies peuvent constituer un thème visuel récurrent tout au long du rapport, ou être utilisées pour illustrer des points particuliers.

### ③ Nombres et pourcentages

Les nombres et les pourcentages doivent être présentés avec un niveau de précision raisonnable, et être cohérents au sein de la même phrase ou du même paragraphe. En règle générale, les nombres arrondis sont plus facilement lisibles. Des orientations spécifiques en la matière sont publiées par ADAR.

## 5.5 RÉVISION DU RAPPORT

Révision par le chef de division/d'unité, le directeur, le Membre rapporteur,

Le chef de division/d'unité, le directeur et le Membre rapporteur **doivent** tous revoir le projet d'observations préliminaires. Ils évaluent si le rapport est clair, juste, équilibré et étayé par des informations probantes; ils vérifient que le rapport présente fidèlement les résultats de l'audit et que le projet replace la performance de l'entité auditée dans son contexte particulier.

le groupe d'audit et la Cour.

Ils déterminent si le projet de document est d'une qualité suffisante pour être présenté au groupe d'audit. Les commentaires doivent être objectifs et les suggestions constructives, pour remédier aux déficiences constatées. Le groupe d'audit **doit** ensuite réviser le projet d'observations préliminaires. Lorsqu'il est approuvé par le groupe d'audit, le projet est ensuite présenté à la Cour.

L'**annexe I** présente une liste de questions types qu'il convient de poser dans le cadre de la révision du projet d'observations préliminaires. Pour garantir la qualité du rapport final, l'équipe d'audit doit avoir répondu affirmativement à ces questions avant la diffusion du projet de rapport.

## 5.6 VALIDATION DU RAPPORT

De la lecture en groupe d'audit à  
l'adoption finale par la Cour,

Le processus de "validation" couvre la période allant de la première présentation du projet d'observations préliminaires au groupe d'audit à l'adoption finale par la Cour, en passant par les lectures en Cour et la procédure contradictoire avec la Commission.

Dès lors que la Cour a approuvé le projet d'observations préliminaires, ce document est adressé à l'entité auditée et débattu avec elle. Pour garantir autant que possible l'efficacité et l'efficacé du processus de validation du projet de rapport avec l'entité auditée, il est essentiel:

- de maintenir une bonne communication tout au long de l'audit, fondée sur l'approche "sans surprise" de la Cour;
- de diffuser, en temps opportun, des relevés de constatations préliminaires fondés sur des données objectives, le cas échéant révisés en fonction des réponses des entités auditées.

L'article 144 du règlement financier stipule que *"la Cour des comptes communique à l'institution concernée toute observation qui lui paraît de nature à devoir figurer dans un rapport spécial. Ces observations doivent rester confidentielles. L'institution concernée dispose d'un délai de deux mois et demi pour communiquer à la Cour des comptes les remarques qu'appelleraient les observations en question"*.

en passant par la procédure  
contradictoire

Bien que cela ne soit pas précisé dans le règlement financier, cette période couvre ce que l'on a coutume d'appeler la procédure contradictoire, au cours de laquelle une réunion est organisée entre l'institution concernée et la Cour. Le but premier de cette réunion est, d'abord, d'éliminer les éventuels désaccords sur les faits qui subsisteraient après l'envoi des relevés de constatations préliminaires, et, ensuite, de résoudre les éventuelles divergences d'opinion entre la Cour et la Commission (ou une autre institution) concernant l'interprétation des informations probantes. La réunion permet également d'établir la version définitive des réponses des institutions aux observations. ADAR joue le rôle d'intermédiaire en organisant et en présidant ces réunions.

et la réunion pré-contradictoire,

Afin d'assurer le bon déroulement de la réunion contradictoire, il est de bonne règle d'organiser une réunion pré-contradictoire entre l'équipe d'audit et l'entité auditée.

Les changements apportés au texte du projet de rapport spécial suite à la procédure contradictoire doivent clairement apparaître dans le projet de rapport final présenté à la Cour pour adoption, tout comme les raisons justifiant les principaux changements.

dans le respect des procédures établies par le règlement financier.

*Le même article du règlement financier stipule également que "la Cour des comptes arrête dans le mois qui suit le texte définitif du rapport spécial en question. Les rapports spéciaux accompagnés des réponses des institutions concernées sont communiqués sans délai au Parlement européen et au Conseil, dont chacun détermine, éventuellement en liaison avec la Commission, les suites à leur donner. Si la Cour des comptes décide de publier au Journal officiel des Communautés européennes certains de ses rapports spéciaux, ceux-ci sont accompagnés des réponses des institutions concernées".*

Une fois la version définitive du rapport spécial adoptée par la Cour, elle est transmise à la direction de la traduction de la Cour pour être traduite dans les langues officielles.

## 5.7 DIFFUSION DU RAPPORT

Les rapports spéciaux sont publiés au Journal officiel et diffusés conformément aux procédures de la Cour. Celles-ci consistent à mettre le rapport à disposition sur le site Internet de la Cour et à publier une "note d'information" à l'intention la presse. Le Membre rapporteur présente généralement le rapport au cours d'une réunion de la COCOBU (la commission du contrôle budgétaire du Parlement européen) et, s'il le juge nécessaire, donne une conférence de presse.

## 5.8 SUIVI DU RAPPORT

### 5.8.1 Suivi des recommandations figurant dans le rapport

L'évaluation et la mesure des effets des rapports d'audit de la performance de la Cour forment une composante indispensable du processus d'obligation de rendre compte. Les recommandations des rapports spéciaux, ainsi que celles formulées par l'autorité de décharge, **doivent** faire l'objet d'un suivi afin de constater et d'évaluer les mesures prises. En effet, l'existence même du processus de suivi peut contribuer à la mise en œuvre effective des recommandations du rapport par les entités auditées.

**Le suivi des recommandations d'un rapport vise plusieurs objectifs.**

Le suivi des recommandations d'un rapport vise quatre objectifs principaux, à savoir:

- ✓ accroître l'efficacité des rapports d'audit - la principale raison du suivi des rapports d'audit est de renforcer la probabilité de la mise en œuvre des recommandations;
- ✓ assister les autorités législatives et budgétaires (y compris de décharge) - le suivi des recommandations peut contribuer utilement à orienter leurs actions;
- ✓ évaluer la performance de la Cour - le suivi est un point de départ pour mesurer et évaluer la performance de la Cour;
- ✓ créer des incitations en matière d'apprentissage et de développement - les activités de suivi peuvent contribuer à améliorer les connaissances et les pratiques.

Le suivi intervient généralement deux ou trois ans après la publication du rapport spécial. Il pourrait s'appuyer sur les rapports de suivi régulièrement établis par la Commission et par d'autres institutions pour le Parlement, lorsque ceux-ci sont disponibles. Les travaux de suivi ne représentent pas un audit complet, mais servent à déterminer les mesures prises par l'entité auditée pour améliorer sa performance ainsi que les recommandations qui ont été mises en œuvre. Ils permettent d'évaluer si ces mesures sont suffisantes et de nature à remédier aux déficiences constatées.

Les résultats du suivi des recommandations d'audit doivent être consignés, au moyen de l'outil électronique disponible<sup>26</sup> utilisé pour l'archivage des recommandations et de leur suivi. Les informations relatives aux opérations de suivi sont incluses dans le rapport annuel.

### **5.8.2 Suivi de l'accueil réservé au rapport**

Lorsqu'un audit de la performance est achevé, il existe plusieurs possibilités d'obtenir des informations sur la manière dont il a été perçu, par exemple en observant les réactions des entités auditées, du Parlement et des médias. De plus, des experts externes pourraient être sollicités pour analyser les rapports d'audit de la performance ou pour donner leur opinion sur la qualité des travaux réalisés.

Comme la plupart des audits de la performance offrent une réelle occasion d'apprentissage pour les équipes concernées et pour la Cour dans son ensemble, il peut être utile que l'équipe d'audit en effectue une évaluation après la publication du rapport, pour déterminer:

<sup>26</sup> Par exemple, Issue Track dans ASSYST.

Sert d'outil d'apprentissage.

- ✓ ce qui a bien fonctionné et *pourquoi*
- ✓ ce qui a *donné de moins bons résultats* et *pourquoi*
- ✓ les *enseignements* à tirer pour l'avenir et leur application éventuelle à tous les audits de la performance.

## ANNEXE I - QUESTIONS À POSER DANS LE CADRE DE LA RÉVISION DES OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES

### 1. Le projet de rapport est-il clair et concis, et les messages clés sont-ils explicites et compréhensibles?

La revue du projet d'observations préliminaires vise à déterminer si ce dernier présente des déficiences concernant l'argumentation, le langage (comme l'utilisation de jargon) ou le style (incohérences).

Les arguments doivent s'enchaîner de manière logique, reliant entre elles les questions d'audit, les observations et les conclusions, et mettre clairement en relief les messages clés.

### 2. La synthèse reflète-t-elle la tonalité et les constatations de la partie principale du projet de rapport?

La synthèse ne doit pas être une simple répétition des différentes sections de la partie principale du rapport. Sans être trop détaillée, elle doit résumer le contenu du rapport de manière claire, être accessible et présenter les principales conclusions et recommandations.

Par souci de cohérence, le réviseur doit comparer la synthèse et la partie principale du texte. Il importe particulièrement que les changements de dernière minute apportés au texte soient correctement pris en compte dans la synthèse.

### 3. L'introduction aide-t-elle le lecteur à comprendre l'audit?

L'introduction doit clairement définir le contexte de l'audit. Elle ne doit pas être trop longue et détaillée, mais doit fournir suffisamment d'informations pour permettre au lecteur d'apprécier pleinement le sens des constatations et des conclusions, et fournir, le cas échéant, des références ou des liens vers des informations complémentaires.

### 4. L'étendue et l'approche de l'audit sont-elles clairement définies?

Le réviseur doit vérifier que la section du rapport concernant l'étendue et l'approche de l'audit décrit les questions d'audit, le degré d'approfondissement et l'étendue des travaux réalisés, ainsi que toute hypothèse importante formulée ou contrainte rencontrée.

### 5. Les observations sont-elles étayées par des informations probantes?

Il faut vérifier qu'une piste existe, qui permet de relier les constatations du rapport aux informations probantes ainsi qu'aux relevés de constatations préliminaires. Les observations doivent être équilibrées et ne pas porter uniquement sur les constatations négatives.

### 6. Les conclusions répondent-elles aux questions posées et dérivent-elles logiquement des observations?

Les conclusions doivent présenter des réponses claires aux questions d'audit, et ne pas se limiter à un résumé des constatations. Elles doivent être présentées de manière claire et explicite.

Le réviseur doit en particulier s'assurer que les conclusions sont étayées par les observations.

**7. Les recommandations sont-elles claires et étayées par des informations probantes, et apporteront-elles une valeur ajoutée?**

Les recommandations doivent découler des conclusions, viser à corriger les déficiences graves constatées dans le rapport, et pouvoir être mises en œuvre selon un bon rapport coûts/avantages.

Dans le contexte de l'approche "sans surprise" et pour contribuer à encourager les changements bénéfiques, il peut souvent être utile de déterminer si les recommandations proposées seront bien accueillies par l'entité audité. De plus, le réviseur doit pouvoir être en mesure de relier les recommandations aux conclusions auxquelles elles se rapportent.

**8. Le rapport suscitera-t-il l'intérêt du lecteur?**

ADAR ou la direction de la traduction peuvent fournir un point de vue indépendant sur le projet de rapport. Par ailleurs, si des groupes d'utilisateurs ont été consultés au cours de la phase d'examen de l'audit (par exemple des groupes cibles), ils pourront fournir des informations en retour sur le rapport; toutefois, la confidentialité doit être assurée.

**9. Le projet de rapport utilise-t-il de manière efficace des graphiques et des annexes?**

Le réviseur doit s'interroger sur le caractère approprié des graphiques et des diagrammes utilisés. De même, il doit veiller à ce que les annexes visent à fournir des informations détaillées nécessaires, au lieu de surcharger de détails la partie principale du rapport.

**10. Des compléments d'information ont-ils été fournis?**

Le réviseur doit veiller à ce que toute information fournie à l'appui du texte principal soit complète et du niveau de qualité souhaitable. Il peut s'agir d'un glossaire de termes, d'une bibliographie ou d'études de cas.



# MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

## TABLE DES MATIÈRES

<b>PRÉSENTATION 1</b>	
<b>INTRODUCTION GÉNÉRALE</b>	<b>2</b>
<b>CHAPITRE 1: CADRE DES AUDITS DE LA PERFORMANCE EFFECTUÉS PAR LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE</b>	<b>8</b>
<b>1.1 INTRODUCTION</b>	<b>9</b>
<b>1.2 L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LA BONNE GESTION FINANCIÈRE DANS L'UNION EUROPÉENNE</b>	<b>9</b>
1.2.1 Audit de la performance	9
1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier	9
1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget	10
1.2.4 Système de contrôle interne visant à garantir la bonne gestion financière	11
1.2.5 Rapport entre audit de la performance et audit financier	12
1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation	13
<b>1.3 MISSION DE LA COUR ET OBJECTIFS DES AUDITS DE LA PERFORMANCE</b>	<b>14</b>
1.3.1 Obligations juridiques de la Cour	14
1.3.2 Objectifs de la Cour	15
<b>CHAPITRE 2: L'APPROCHE DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LES "3 E"</b>	<b>16</b>
<b>2.1 INTRODUCTION</b>	<b>17</b>
<b>2.2 APPROCHE D'AUDIT CENTRÉE SUR LA PERFORMANCE RÉALISÉE</b>	<b>17</b>
2.2.1 Audit direct de la performance	17
2.2.2 Audit des systèmes de contrôle	18
<b>2.3 COMMENT APPLIQUER LES "3 E"?</b>	<b>18</b>
2.3.1 Recours à des cadres logiques dans les audits de la performance	18
2.3.2 Concepts: de la théorie à la pratique	20
① ÉCONOMIE	21
② EFFICIENCE	23
③ EFFICACITÉ	25
<b>2.4 QUALITÉS ESSENTIELLES D'UN BON AUDIT DE LA PERFORMANCE</b>	<b>27</b>
2.4.1 Faire preuve d'un bon jugement tout au long du processus d'audit	28
2.4.2 Employer une combinaison de méthodes adaptées de manière à rassembler toute une série de données	29
2.4.3 Formuler des questions d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées	29
2.4.4 Analyser et gérer les risques concernant la production du rapport	30
2.4.5 Utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit	31
2.4.6 Disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations	32
2.4.7 Tenir compte de la structure du rapport définitif dès la phase de planification	32
2.4.8 Adopter une approche transparente - "sans surprise" - à l'égard de l'entité auditée	32

<b>CHAPITRE 3: LA PLANIFICATION DE L'AUDIT</b>	<b>34</b>
<b>3.1 INTRODUCTION</b>	<b>35</b>
<b>3.2 L'ÉTUDE PRÉLIMINAIRE</b>	<b>37</b>
3.2.1 Objectif de l'étude préliminaire	37
3.2.2 Étendue de l'étude préliminaire	37
3.2.3 Acquérir une connaissance actualisée du domaine d'audit	39
① Établir les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants	39
② Déterminer les ressources mises à disposition pour l'intervention	40
③ Déterminer les responsabilités respectives des différents acteurs	40
④ Recenser les principaux processus de gestion et de contrôle, y compris les systèmes informatiques	40
⑤ Définir les informations nécessaires à la gestion et au contrôle	41
⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière	41
3.2.4 Décrire l'audit dans ses grandes lignes	42
① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs	42
② Étudier les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'incidence potentiels de l'audit	43
③ Étudier le calendrier et les ressources de l'audit envisagé	43
3.2.5 Évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile	44
<b>3.3 LE PLAN D'ENQUÊTE</b>	<b>45</b>
3.3.1 Objectifs et contenu du plan d'enquête	45
① Formuler les questions d'audit	47
② Déterminer l'étendue de l'audit	51
③ Définir les critères d'audit à utiliser	51
④ Identifier les informations probantes requises et leurs sources	52
⑤ Définir la méthodologie à utiliser	53
⑥ Réfléchir aux observations, aux recommandations et à l'incidence potentielles de l'audit	54
⑦ Arrêter le calendrier, les ressources et le dispositif de contrôle de la qualité	54
⑧ Communiquer avec l'entité auditée	55
3.3.2 Établissement du plan d'enquête	56
ANNEXE I: QUESTIONS À POSER AVANT D'APPROUVER UN PLAN D'ENQUÊTE	57
ANNEXE II: CONTENU D'UN PLAN D'ENQUÊTE	58
ANNEXE III: PLAN DE COLLECTE DES INFORMATIONS PROBANTES	62
ANNEXE IV: PLAN DE PROGRAMME D'AUDIT	63
<b>CHAPITRE 4: PHASE DE L'EXAMEN</b>	<b>64</b>
<b>4.1 INTRODUCTION</b>	<b>65</b>
<b>4.2 PRODUIRE DES INFORMATIONS PROBANTES SUFFISANTES, PERTINENTES ET FIABLES</b>	<b>67</b>
4.2.1 But et approche de la phase d'examen	67
4.2.2 Nature des informations probantes dans les audits de la performance	67
4.2.3 Ampleur suffisante, pertinence et fiabilité des informations probantes	68
4.2.4 Sources d'informations probantes	70
4.2.5 Types d'informations probantes	71
<b>4.3 COLLECTE ET ANALYSE DES DONNÉES</b>	<b>72</b>
4.3.1 But et approche de la collecte et de l'analyse des données	72
4.3.2 Processus de collecte des données	73
4.3.3 Utilisation des travaux de tiers	73
4.3.4 Collecte des données et éthique	74
4.3.5 Fraudes et irrégularités éventuelles	74
4.3.6 Analyse des données	74
<b>4.4 DÉDUIRE DES CONSTATATIONS VALABLES</b>	<b>75</b>
4.4.1 Nécessité d'une base solide	75
4.4.2 Rédaction des constatations	76
<b>4.5 COMMUNICATION DES CONSTATATIONS AU MOYEN D'UN RELEVÉ DE CONSTATATIONS PRÉLIMINAIRES</b>	<b>76</b>
<b>4.6 DOCUMENTATION</b>	<b>77</b>
4.6.1 Objectif et approche	77
4.6.2 Référencement de la documentation	78

<b>4.7</b>	<b>GESTION DE L'AUDIT ET DISPOSITIF DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ</b>	<b>79</b>
4.7.1	Gestion de l'audit, y compris la supervision et la révision	79
4.7.2	Contrôle de la qualité	80
	ANNEXE I: QUESTIONS PRÉALABLES À L'ÉTABLISSEMENT DES OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES	
	ANNEXE II: MÉTHODES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNÉES	
<b>CHAPITRE 5:</b>	<b>PHASE D'ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT</b>	<b>83</b>
<b>5.1</b>	<b>INTRODUCTION</b>	<b>84</b>
<b>5.2</b>	<b>QUALITÉ DU RAPPORT</b>	<b>86</b>
<b>5.3</b>	<b>PLANIFICATION DU RAPPORT</b>	<b>88</b>
5.3.1	Tenir compte des destinataires	88
5.3.2	Approche relative à la préparation du rapport	89
5.3.3	Élaboration d'un canevas	89
<b>5.4</b>	<b>RÉDACTION DU RAPPORT</b>	<b>90</b>
5.4.1	Approche concernant la rédaction du rapport	90
5.4.2	Structure et présentation	91
	① Synthèse	91
	② Introduction	92
	③ Étendue et approche de l'audit	93
	④ Observations	93
	⑤ Conclusions et recommandations	94
5.4.3	Logique et raisonnement	95
	① Les questions d'audit pour thème central	95
	② Recours aux exemples	95
	③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour	95
5.4.4	Type d'informations et de données à inclure	96
5.4.5	Style	96
5.4.6	Utilisation d'informations non textuelles	97
	① Tableaux, organigrammes et graphiques	97
	② Cartes et photographies	98
	③ Nombres et pourcentages	98
<b>5.5</b>	<b>RÉVISION DU RAPPORT</b>	<b>98</b>
<b>5.6</b>	<b>VALIDATION DU RAPPORT</b>	<b>99</b>
<b>5.7</b>	<b>DIFFUSION DU RAPPORT</b>	<b>100</b>
<b>5.8</b>	<b>SUIVI DU RAPPORT</b>	<b>100</b>
5.8.1	Suivi des recommandations figurant dans le rapport	100
5.8.2	Suivi de l'accueil réservé au rapport	101
	ANNEXE 1 - QUESTIONS À POSER DANS LE CADRE DE LA RÉVISION DES OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES	103
<b>TABLE DES MATIÈRES</b>		<b>105</b>