



## L'APPROCHE DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LES TROIS «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 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

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 trois «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, dès la phase de planification, des conclusions et recommandations éventuelles à présenter dans le rapport définitif

2.4.8 Adopter une approche transparente - «sans surprise» - à l'égard de l'entité auditée et des autres parties prenantes

2.5 Contrôle qualité

#### Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne

Direction du Comité chargé du contrôle qualité de l'audit (DQC)

Courriel: ECA-DQC-CONTACT ou eca-dqc-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 sur le plan de l'économie, de l'efficacité ou de l'efficacités. Les audits de la performance combineront les approches suivantes, en mettant plus particulièrement l'accent sur l'une ou l'autre en fonction des caractéristiques particulières de l'audit:

| Approche                       | Accent mis sur                                                                                                                                         |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Audit direct de la performance | <a href="#">les intrants</a> , <a href="#">les réalisations</a> , <a href="#">les résultats</a> et <a href="#">les impacts</a>                         |
| Audit des systèmes de contrôle | 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

Cette approche est centrée directement sur la performance réalisée et sur *les intrants, les réalisations, les résultats et les impacts*. 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, économiques, sociales et environnementales 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 impacts sur le plan de la quantité, de la qualité et du 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.

Des critères adaptés sont  
essentiels.

## 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'efficacé 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 **doivent** être comparées avec les objectifs opérationnels au moyen d'indicateurs de performance. En cas d'écarts, l'audit devra permettre de 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'évaluation* 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.

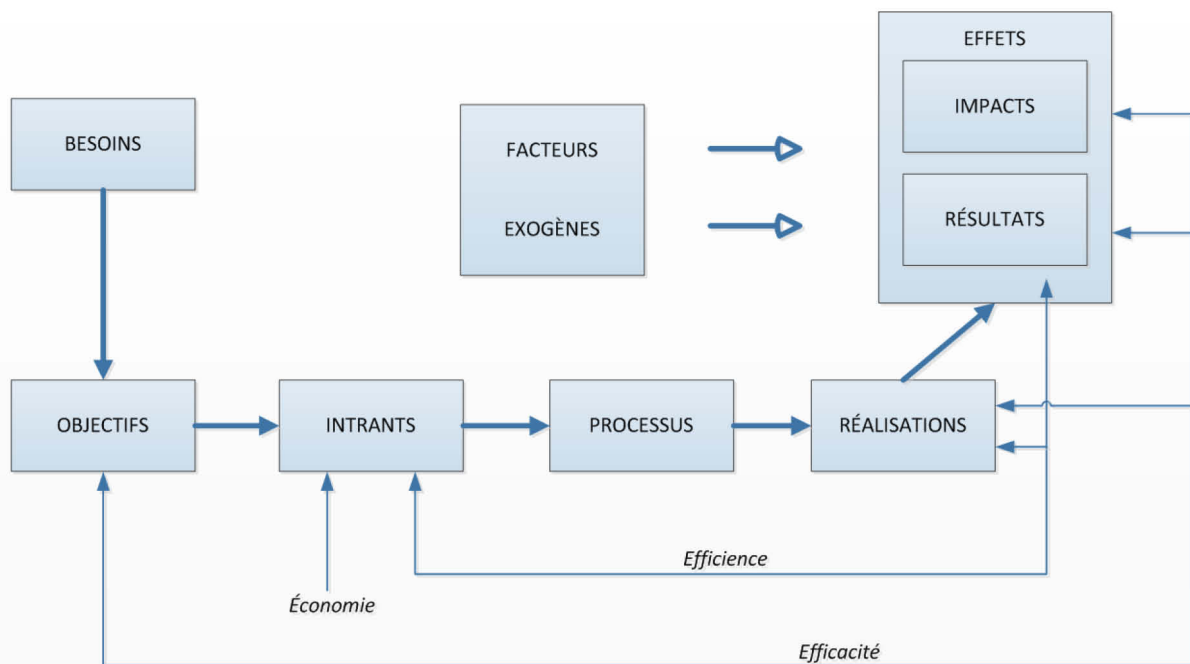
## 2.3 COMMENT APPLIQUER LES TROIS «E»?

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

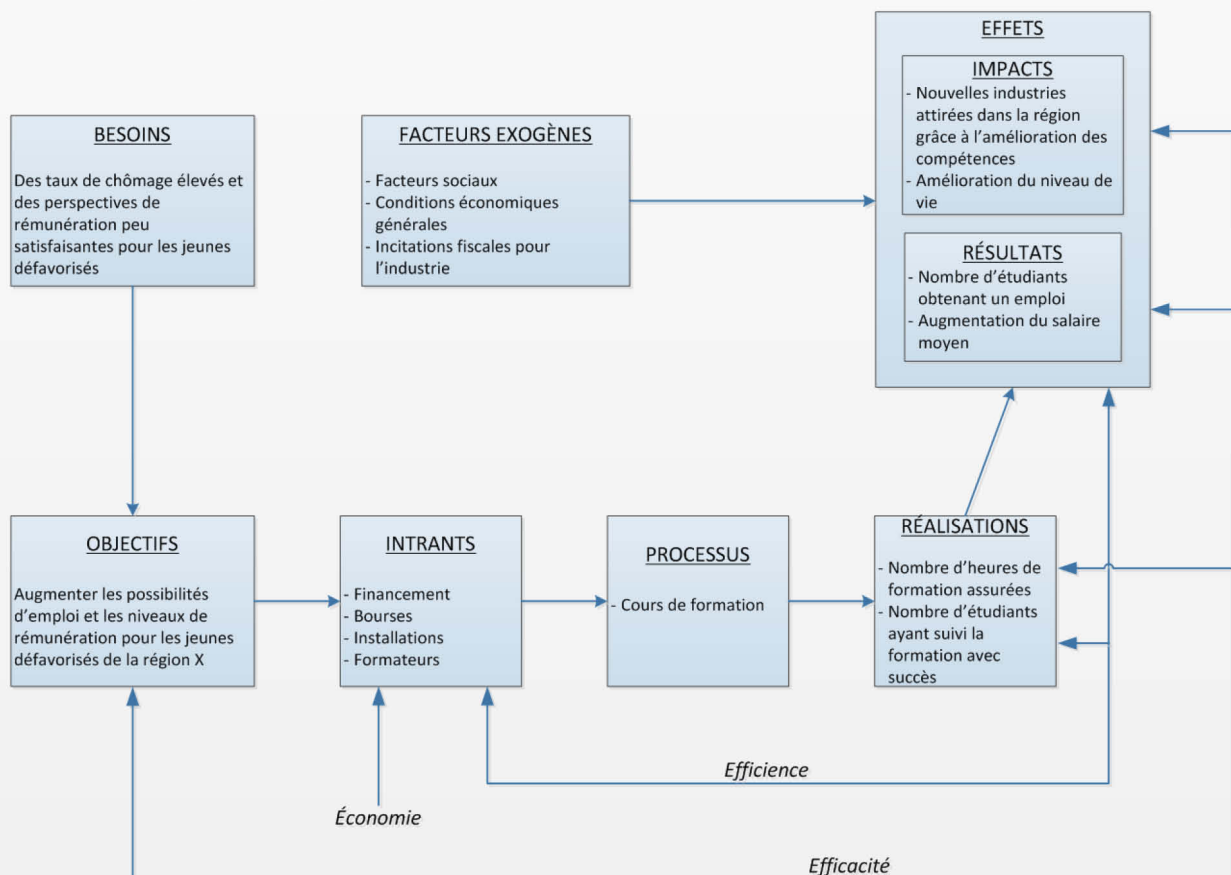
Établir la logique de l'intervention

Quelle que soit sa nature (politique, programme, mesure ou projet), une *intervention* publique peut être analysée 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 impacts* (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 trois «E» - économie, efficacité et efficacie.

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

Se fonder sur 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 cela est possible, l'efficacie comme un élément de l'analyse. Un audit de la performance n'est pas censé et ne **doit** 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

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 aux programmes d'aide aux petites et moyennes entreprises?
- Est-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-elle un examen et un suivi 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 les marchés publics

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 *les marchés publics* de fourniture de biens, de travaux et de services. Les auditeurs déterminent notamment si les procédures de marchés publics ont 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 généraux 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'efficacité consiste par conséquent à évaluer si le rapport entre les moyens utilisés et les réalisations ou les résultats obtenus est optimal.

L'efficacité 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 sur le plan de la quantité, de la qualité et du 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 applicable en la matière dispose 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'efficacité**

##### Audit direct de la performance

- Comment le coût par emploi créé dans le cadre du programme de formation de l'UE 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'impact des fonds de l'UE? Les critères utilisés sont-ils appropriés et sont-ils appliqués comme prévu?
- Les institutions de l'UE 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'efficacité 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'efficacité 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'efficacité 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 audité(e) 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 impacts attendus. Les risques généraux encourus à cet égard sont notamment les suivants:

Atteindre les buts ou les objectifs  
fixés,

- 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.

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

qu'ils soient opérationnels  
(réalisations),

- 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;

immédiats (résultats),

- 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;

intermédiaires ou globaux  
(impacts).

- objectifs intermédiaires et globaux: l'examen s'étend au delà de l'entité auditée et vise à mesurer les impacts de l'intervention publique. L'audit doit par conséquent prendre en considération des facteurs exogènes et produire des informations probantes attestant que les impacts observés découlent effectivement de l'intervention publique en question, et ne sont pas les conséquences de ces facteurs.

### 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 un impact 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 un impact manifeste et positif 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 impacts environnementaux 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 impacts.

- Il peut s'avérer extrêmement difficile d'évaluer l'impact 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 impacts constatés 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.

L'évaluation de l'impact est ardue,

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 ci-après (**SMARTEST**).

Important du début à la fin de l'audit.

L'auditeur **doit** veiller à:

faire preuve d'un jugement équilibré tout au long du processus d'audit;  
employer une combinaison de méthodes pertinentes de manière à rassembler toute une série de données;  
formuler une/des question(s) d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées;  
analyser et gérer les risques susceptibles d'affecter la production du rapport d'audit;  
utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit;  
disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations d'audit;  
tenir compte, dès la phase de planification, des conclusions et recommandations significatives à présenter éventuellement dans le rapport définitif;  
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

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 permettre de 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 une question d'audit générale, ainsi qu'un nombre limité de sous-questions au regard desquelles tirer des conclusions. 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 supplémentaires 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 sous-questions ainsi hiérarchisées **doivent** à la fois s'exclure mutuellement et se compléter collectivement (afin de permettre, ensemble, de répondre à la question de niveau immédiatement supérieur).

Il **faut** 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. Il **convient** donc 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.

Afin de favoriser une bonne hiérarchisation des questions d'audit, les équipes d'audit **doivent** effectuer une analyse des problèmes avant d'établir le plan d'enquête<sup>12</sup>.

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

La Cour doit veiller à ce que la période entre l'adoption du plan d'enquête et celle du rapport spécial n'excède pas 13 mois en règle générale<sup>13</sup>. La date de début de cette période est celle de l'adoption du plan d'enquête (ou toute date postérieure indiquée pour le commencement des travaux d'audit dans le plan d'enquête). La date de fin de cette période est celle de l'adoption de la version APC<sup>14</sup> du rapport spécial.

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.

<sup>12</sup> Document CH 324/11 du 30 septembre 2011 sur la gestion de la qualité des audits (document interne). Des orientations détaillées sur le processus sont présentées dans la ligne directrice en matière d'audit intitulée «Analyse de problème et formulation de conclusions» (document interne).

<sup>13</sup> L'article 163, paragraphe 1, du règlement financier applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 dispose que les rapports spéciaux de la Cour doivent être établis et adoptés dans un délai raisonnable qui, en règle générale, n'excède pas 13 mois.

<sup>14</sup> APC – «Après procédure contradictoire».

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

- quels problèmes pourraient apparaître;
- quelle est la probabilité que ces problèmes surviennent;
- quelle serait leur incidence;
- ce qui peut être fait pour réduire le risque qu'ils surgissent;
- 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'instrument de planification de base - le plan d'enquête - est un «contrat d'audit» conclu entre le Membre rapporteur et la chambre 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. Il comporte une évaluation des risques pour la bonne gestion financière, les questions d'audit, les critères d'audit, les éléments probants à réunir ou à générer, ainsi que la méthodologie à utiliser.

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

- l'analyse des problèmes et la formulation de conclusions, afin d'élaborer des rapports de qualité qui soient clairs, brefs et rigoureux et qui aient un impact;
- 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 collectées 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, dès la phase de planification, des conclusions et recommandations éventuelles à présenter dans le rapport définitif**

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'impact du rapport.

#### 2.4.8 Adopter une approche transparente - «sans surprise» - à l'égard de l'entité auditée et des autres parties prenantes<sup>15</sup>

L'établissement de bonnes relations avec les parties prenantes est un facteur crucial pour assurer l'obtention efficace et efficiente de résultats lors d'un audit de la performance. Étant donné que les audits de la performance ne sont en principe pas réalisés régulièrement (par exemple tous les ans) concernant les mêmes entités auditées, il se peut que les canaux de communication n'existent pas encore. Les auditeurs **doivent** donc s'efforcer d'établir et de maintenir de bonnes relations professionnelles avec toutes les parties prenantes concernées par un audit, d'encourager la circulation libre et franche de l'information - pour autant que les règles de confidentialité le permettent - et de mener les discussions dans une ambiance empreinte de respect et de compréhension mutuels quant au rôle et aux responsabilités de chacune des parties.

Le processus de communication entre l'auditeur et l'entité auditée commence lors de la phase de planification de l'audit et se poursuit tout au long de celui-ci, au moyen d'un processus constructif d'interaction, lorsque différents arguments, constatations et points de vue sont évalués.

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'auditée de comprendre la finalité de l'audit, les questions d'audit examinées, les critères à utiliser et la méthodologie à mettre en œuvre. Un échange de vues approfondi avec l'entité auditée s'avère nécessaire, car il arrive souvent qu'aucun critère ne soit prédéfini pour le sujet contrôlé. Cet échange contribuera également à établir dès le départ si la question d'audit est réellement pertinente et susceptible de donner lieu à un audit. 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. L'objectif, les questions, les critères et l'étendue de l'audit, notamment, **doivent** être communiqués de préférence par écrit et faire si possible l'objet d'un accord, idéalement entre le Membre rapporteur et le directeur général concerné de la Commission, avant la présentation du plan d'enquête à la chambre d'audit.

Lorsqu'un audit donne lieu à d'importantes constatations, celles-ci **doivent** être communiquées en temps utile aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise. Néanmoins, les auditeurs ne **doivent** transmettre à des tiers aucune des informations obtenues au cours des travaux d'audit, que ce soit oralement ou par écrit, sauf si cela s'avère nécessaire dans le cadre de l'exercice des fonctions légales ou réglementaires de la Cour. Toute communication de ce type **doit** être conforme au règlement intérieur de la Cour. Cependant, les auditeurs peuvent échanger avec les auditeurs internes des informations concernant les défaillances en matière de gestion afin de s'assurer que les lacunes recensées soient comblées, pour autant que ces informations ne soient pas confidentielles ou ne concernent pas la sécurité des données.

<sup>15</sup> ISSAI 300 – Principes fondamentaux de l'audit de la performance, paragraphe 29.

## 2.5 CONTRÔLE QUALITÉ

La norme d'audit ISSAI 40 définit les six éléments d'un système de contrôle qualité:

- l'équipe dirigeante;
- les règles d'éthique pertinentes;
- l'acceptation et le maintien de relations avec l'entité auditée et de missions particulières;
- les ressources humaines;
- les audits de la performance et les autres travaux, voir ci-après;
- le suivi – qui équivaut, dans la terminologie de la Cour, à l'exercice d'assurance de la qualité réalisé a posteriori par la DQC.

Le cinquième élément, audits de la performance et autres travaux, comporte deux fonctions principales: la supervision et la revue, d'une part, et la revue de contrôle qualité de la mission (ci-après la «RCQM»), d'autre part. La supervision et la revue constituent le suivi normal, par la hiérarchie, des travaux menés par l'équipe d'audit. À la base, le chef de mission assure donc le suivi des travaux des membres de l'équipe et le Membre rapporteur celui des travaux du chef de mission. Cependant, l'équipe d'audit peut convenir avec la direction de la chambre qu'une aide supplémentaire est nécessaire pour mener l'activité de supervision et de revue, par exemple sous la forme de conseils et d'orientations de la part d'un manager principal ou d'une expertise sur un sujet donné apportée par un expert sectoriel.

La seconde fonction de ce cinquième élément est la RCQM, qui consiste à évaluer de façon objective les jugements importants exercés par l'équipe d'audit ainsi que les conclusions auxquelles elle est parvenue et qu'elle a formulées dans son rapport. Dans le cas des audits de la performance, la RCQM a lieu (au moins) lors des phases d'établissement du plan d'enquête et de formulation des observations préliminaires. Cette revue est effectuée par des agents indépendants de l'équipe d'audit et vise à fournir à la chambre une assurance supplémentaire que les audits ont été réalisés conformément aux normes professionnelles ainsi qu'aux exigences légales et réglementaires applicables, et que les rapports publiés sont appropriés en la circonstance.

Des informations détaillées sur la façon de mener une RCQM dans le cadre des audits de la performance figurent dans le vademecum des procédures générales d'audit, dans la partie sur le cadre de gestion de la qualité de l'audit (document interne).