

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 Informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables

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 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 d'audit

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

Annexe I – Méthodes de collecte et d'analyse des données

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

4.1 INTRODUCTION

De l'approbation du plan d'enquête à la validation des constatations,

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, ainsi que la rédaction et la validation des constatations d'audit. Ce processus est représenté sous forme graphique ci-après.

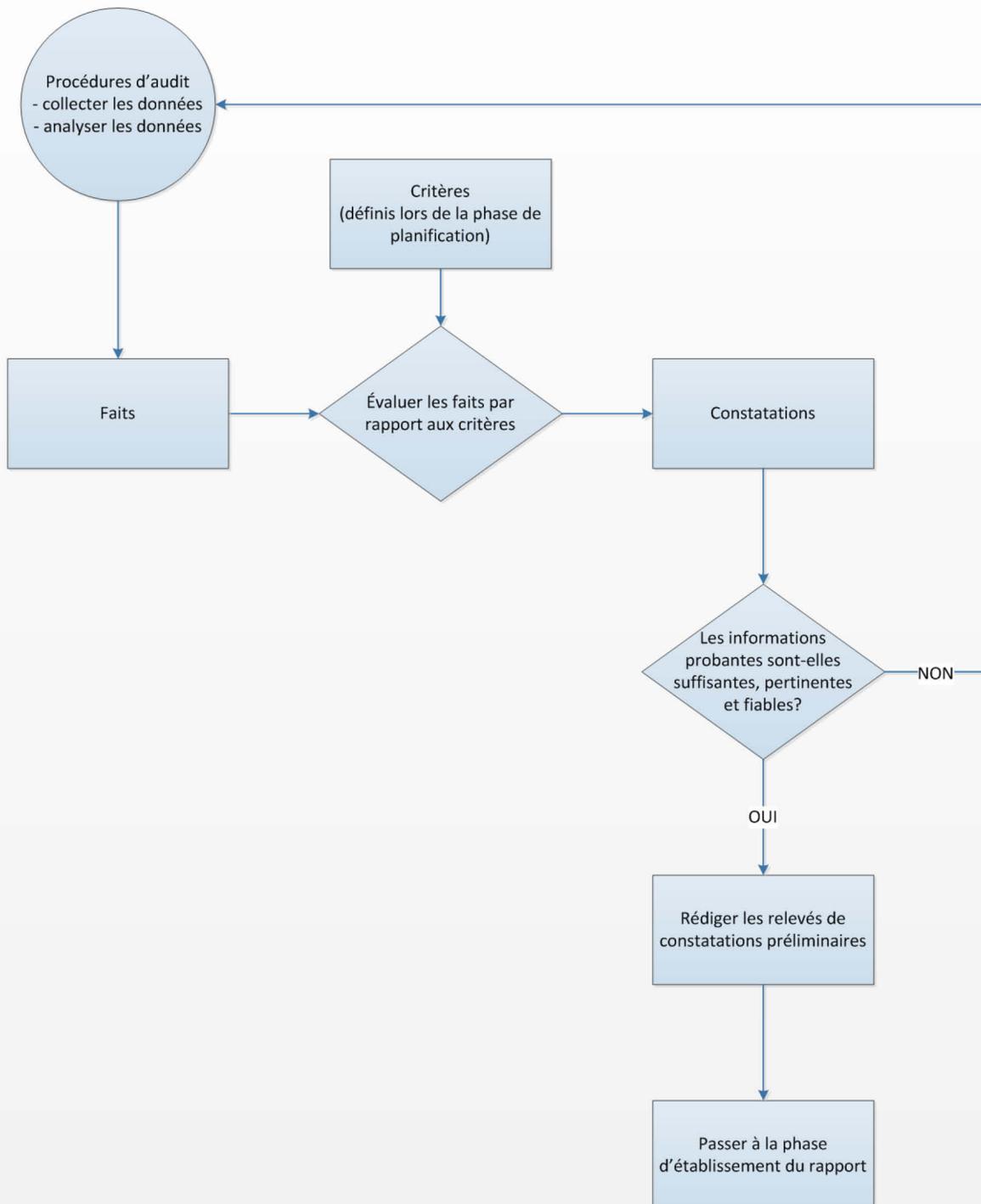
Les travaux d'examen sont conduits selon la planification de l'audit déjà réalisée et sur la base des documents de planification établis à cette occasion (plan d'enquête, plan de collecte des informations probantes et plan de programme d'audit). S'agissant des travaux à réaliser, des ressources, des 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. En règle générale, l'organisation de l'audit **doit** également satisfaire aux exigences d'une bonne gestion de projet³¹.

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.

³¹ Normes d'audit ISSAI 300, paragraphe 37, ISSAI 3000, paragraphes 96 et 97, ainsi qu'ISSAI 3200, paragraphes 56 à 60 concernant: la bonne gestion de projet et la présentation du plan aux superviseurs et à la direction de l'ISC.



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.

pour aboutir à une constatation d'audit

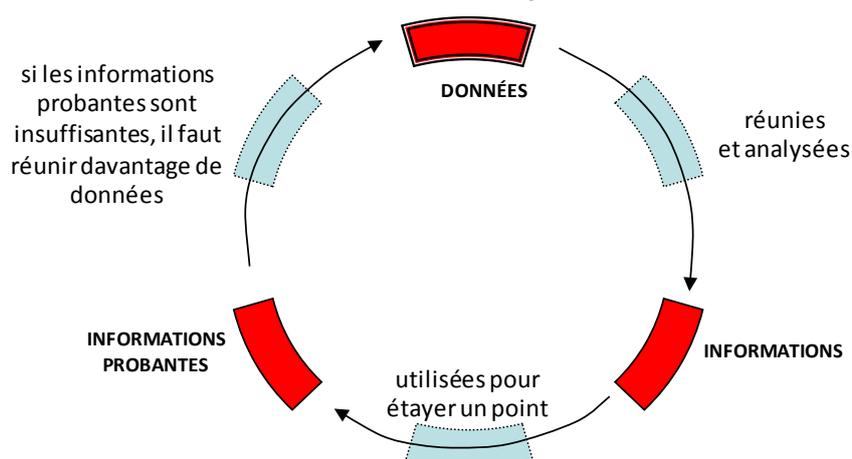
Au cours de la phase de l'examen, les procédures d'audit sont exécutées pour réunir et analyser les données; les informations probantes ou les faits qui en résultent («*la situation réelle*») sont évalués en fonction des critères d'audit préalablement définis («*la situation telle qu'elle devrait être*») afin d'en déduire des constatations d'audit. Les causes et les effets de ces dernières sont alors déterminés. C'est pourquoi les constatations d'audit consistent en une comparaison des éléments probants par rapport à la norme (exprimée sous la forme d'une question ou d'un critère d'audit) et en une analyse de cette comparaison. Les constatations sont ensuite communiquées à l'entité audité, qui est priée de répondre par écrit pour indiquer son accord ou les raisons de son désaccord.

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 audité, 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'ensuivra une réduction du risque de malentendu et une accélération du processus d'audit.

4.2.3 Informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables

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:

Limites pratiques concernant les informations probantes.

- 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 auprès 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.

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.

la finalité des informations probantes	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
l' importance relative des sommes en cause ou l' importance des constatations d'audit	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
le degré d' indépendance de la source d'informations probantes	une confiance accrue peut être accordée aux informations probantes provenant de sources indépendantes
le coût de l'obtention d'informations probantes supplémentaires par rapport aux avantages probables qu'elles offrent pour étayer les constatations et les conclusions	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
le risque qu'implique la formulation de constatations incorrectes ou de conclusions non valables	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

le soin apporté à la collecte et à l'analyse des données	il convient de tenir compte aussi de l'étendue des compétences de l'auditeur dans ces domaines
---	--

Dans les audits de la performance, les faits importants ont rarement un caractère isolé, mais sont plutôt formés de plusieurs 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 réduisent autant que possible 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	
Informations créées directement par les auditeurs	<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 déterminera la qualité de ces informations.</p>
Informations fournies par l'entité auditée	<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 si les données importantes pour les questions d'audit sont fiables, en les revoyant et en les corroborant, ainsi qu'en testant les contrôles internes de l'entité auditée relatifs aux informations, notamment les contrôles généraux et des contrôles d'application sur les données traitées par ordinateur.</p>

Informations fournies par des tiers	<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 de différentes façons, comme cela est décrit ci-après.

TYPES D'INFORMATIONS		PROCÉDURES D'AUDIT POUR OBTENIR DES INFORMATIONS PROBANTES	DOCUMENTATION
TYPE PHYSIQUE	<p>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.</p>	<p>Inspection ou observation directe des personnes, des biens ou des événements.</p>	<p>Notes, photographies, graphiques, cartes, dessins, échantillons ou documents audiovisuels.</p>
TYPE DOCUMENTAIRE	<p>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.</p>	<p>Examen de documents, de rapports, de manuels ou de publications; recherches sur l'internet, enquêtes postales ou en ligne.</p>	<p>Rapports de gestion de la performance, politiques et procédures, descriptions des systèmes, lettres, contrats, résultats d'enquêtes.</p>
TYPE ORAL	<p>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.</p>	<p>Enquête ou entretiens menés auprès des agents de l'entité ou de groupes cibles de tiers, de groupes d'experts.</p>	<p>Synthèse des informations obtenues par ces méthodes.</p>

TYPE ANALYTIQUE	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, contrôle arithmétique 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 différents 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 données³²

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, depuis la phase de planification).

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 de planification, 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.

³² Voir les lignes directrices relatives à la collecte et à l'analyse des données sur l'intranet de la DQC.

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

Les méthodes de collecte des données (voir annexe I) 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 cela est 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 de la Cour peuvent exploiter les données et les constatations provenant du service d'audit interne (IAS) de la Commission, ainsi que des rapports d'évaluation de celle-ci.

Lorsque la Cour confie des travaux à d'autres parties (à savoir à d'autres auditeurs ou à des experts), elle **doit** leur communiquer ses politiques en matière d'éthique et ses procédures de contrôle de la qualité et veiller à confirmer qu'ils disposent d'un système efficace de contrôle de la qualité. Elle **doit** aussi vérifier qu'elles disposent des compétences nécessaires requises pour effectuer les travaux et qu'elles sont soumises à des règles de confidentialité appropriées.

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 eux³³. Lorsque de tels éléments sont repris dans le rapport d'audit, la source des constatations **doit** être indiquée.

³³ Voir les lignes directrices relatives à l'évaluation (intranet de la DQC) pour de plus amples informations.

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; 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 de toutes les questions qui se posent.

4.3.4 Collecte des données et éthique

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

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 **doivent** également en discuter entre eux. Lors de l'application des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées, ils **doivent** déterminer la façon dont la fraude pourrait être commise, les domaines dans lesquels cela pourrait se produire, ainsi que la mesure dans laquelle de tels actes affecteraient le résultat de l'audit³⁴. En pareils cas, les procédures normales de la Cour en matière d'irrégularités et de fraude **doivent** être suivies.

L'auditeur **doit** faire preuve d'esprit critique et de scepticisme professionnel. En faisant abstraction de son expérience passée quant à l'honnêteté et à l'intégrité des dirigeants de l'entité auditée, l'auditeur **doit** reconnaître qu'une situation d'irrégularité ou de fraude peut exister. Lors de la planification de l'audit, il **faut** prévoir du temps et des ressources pour des événements imprévisibles.

4.3.5 Analyse des données

S'accorder du temps pour l'analyse,

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.

³⁴ Norme d'audit ISSAI 1240 (norme ISA 240, paragraphes 15 à 24).

en utilisant les nombreuses techniques disponibles.

L'expression «analyse des données» est généralement utilisée pour désigner à la fois la compilation (encodage et présentation sous forme de tableaux) et l'analyse des données proprement dites. Qu'elle soit quantitative ou qualitative, l'analyse des données implique l'examen des résultats sous différents angles ou en tenant compte d'autres données. L'analyse quantitative peut s'appuyer sur 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 constatée 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 d'audit **doivent** être présentées dans un cadre clair et logique afin de faciliter la compréhension des critères d'audit appliqués, des faits établis sur la base des éléments probants, 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'impact en matière d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacité doit également être pris en considération, car il 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. D'une 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 auditée 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 D'AUDIT

Comme cela est indiqué dans la section 2.4.8, 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 travers d'un processus constructif d'interaction, lorsque différents arguments, constatations et points de vue sont évalués. En outre, comme cela est précisé dans la section précédente, l'auditeur doit transmettre à l'entité auditée les constatations d'audit préliminaires afin de déterminer et de vérifier si des mesures correctrices ont déjà été prises et, dans l'affirmative, d'en tenir compte lors de l'établissement du rapport. La communication des constatations préliminaires (normes, faits et analyses) permet également d'obtenir la confirmation de l'exactitude des faits et des constatations. Cette confirmation (par exemple, par les autorités de l'État membre) peut très bien permettre d'obtenir des éléments probants et des informations complémentaires qui n'étaient pas disponibles ou dont l'intérêt n'avait pas été perçu au moment de la visite d'audit. Les constatations d'audit préliminaires doivent être appréciées à la lumière des réponses de l'entité auditée. Les résultats de cette communication et de cette confirmation doivent être documentés dans le cadre du processus d'audit.

En principe, il ne **doit** subsister aucun désaccord concernant le contenu factuel au terme de ce processus. En outre, les points susceptibles d'être contestés ultérieurement au cours de la procédure contradictoire avec la Commission 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 auditée ont été écartés. Seules les constatations qui ont été dûment communiquées à l'entité auditée **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 la validation des constatations d'audit. Elle doit aussi 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,

- les constatations d'audit 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. Dans de nombreux cas, il suffit de présenter de manière synthétique les principaux points de plusieurs réunions dans une note unique. 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 consiste en l'établissement de références croisées entre les constatations d'audit et les informations probantes avant de les soumettre au réviseur/à l'approbateur. 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 de première importance **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 de mission **doivent** s'assurer:

- que les travaux d'audit sont correctement supervisés;
- que les travaux d'audit ont le niveau de qualité requis et sont dûment documentés;
- que la progression des travaux est régulièrement comparée au calendrier défini et que les ressources mobilisées s'inscrivent dans les limites fixées;
- qu'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 activités 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 de mission et le Membre rapporteur effectuent ce suivi de manière approfondie au moyen du système de gestion des audits (AMS). La chambre d'audit a également un rôle à jouer lors du suivi de la performance.

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.

ANNEXE I – 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 (<i>benchmarking</i>)	Analyse des variances
Inspection	Analyse des tendances
Observation	
Questions	