

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'enquête¹².

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 générale¹³. 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 APC¹⁴ 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.

¹² 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).

¹³ L'article 163, paragraphe 1, du règlement financier applicable à compter du 1^{er} 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.

¹⁴ 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 continu 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 prenantes¹⁵

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'audit 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.

¹⁵ 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).



MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

CHAPITRE 3 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 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

- 3.1 Introduction
- 3.2 La phase de planification de l'audit
 - 3.2.1 Objectif de la planification de l'audit
 - 3.2.2 Travaux préliminaires
 - 3.2.3 Actualiser sa connaissance du domaine d'audit
 - ① Cerner les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants
 - ② Déterminer les ressources disponibles 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 antérieures
 - ② Examiner les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'impact potentiels de l'audit
 - ③ Examiner la question du calendrier de l'audit envisagé et des ressources correspondantes
 - 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 Recenser les informations probantes requises ainsi que leurs sources
 - ⑤ Définir la méthodologie d'audit à utiliser
 - ⑥ Réfléchir aux possibles observations et recommandations d'audit ainsi qu'à l'impact potentiel de l'audit
 - ⑦ Arrêter le calendrier, déterminer les ressources et mettre en place un dispositif pour la supervision et la revue
 - ⑧ Communiquer avec l'entité auditée
 - 3.3.2 Établissement du plan d'enquête
 - 3.4 «Rapports spéciaux express»
- Annexe I – Contenu d'un plan d'enquête
- Annexe II – Plan de collecte des informations probantes
- Annexe III – Plan de programme d'audit

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

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, fixe des objectifs clairs et raisonnables, définit une approche d'audit réaliste et solide et prévoit les ressources nécessaires. Si l'audit n'est pas correctement planifié, les travaux correspondants risquent d'être inefficients ou inefficaces.

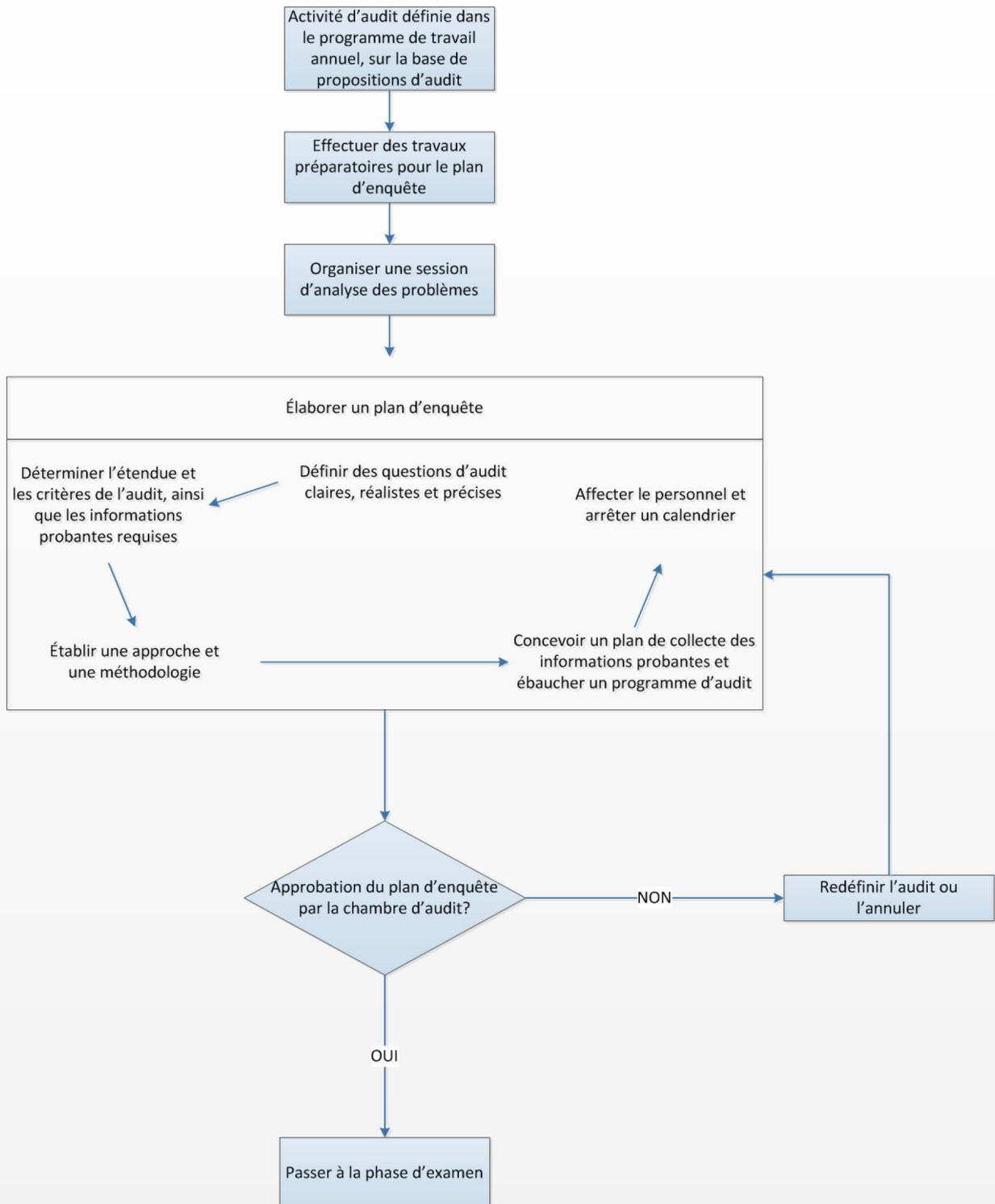
et constitue le fondement du plan d'enquête.

La planification de l'audit comporte:

- l'appréciation des risques significatifs pour la bonne gestion financière et, le cas échéant, des objectifs, des approches et des méthodes d'audit; elle sert également à déterminer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile;
- **l'établissement du plan d'enquête**, qui est approuvé par la chambre d'audit, définit l'étendue de l'audit, son ou ses objectifs et la méthodologie retenue, ainsi que les moyens à utiliser et les étapes clés à franchir lors de l'audit proposé.

Le diagramme suivant décrit la phase de planification de l'audit. La planification de l'audit et le plan d'enquête sont expliqués plus en détail dans le présent chapitre.

PHASE DE PLANIFICATION DE L'AUDIT



3.2 LA PHASE DE PLANIFICATION DE L'AUDIT

3.2.1 Objectif de la planification de l'audit

**Travaux préliminaires
en vue de l'élaboration du plan
d'enquête.**

La Cour exige des chambres d'audit qu'elles élaborent des propositions d'audit pour chacun des thèmes prioritaires¹⁶. Ces propositions comprennent les informations pertinentes et nécessaires pour pouvoir se prononcer sur l'inscription éventuelle de l'audit au programme de travail annuel (ci-après le «PTA»). Les travaux préliminaires consistent à approfondir et à compléter ces informations, qui peuvent amener à réévaluer l'opportunité d'effectuer l'audit déjà inscrit au PTA.

3.2.2 Travaux préliminaires

**Utilisation d'informations
existantes**

L'étendue des travaux préliminaires nécessaires dépend des connaissances que possède l'équipe d'audit dans le domaine audité, mais elle doit permettre d'élaborer le plan d'enquête. Pour pouvoir déterminer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile, les auditeurs doivent actualiser leur connaissance du domaine d'audit. Si celui-ci et les éventuelles questions d'audit sont bien connus, ou si le sujet de l'audit découle d'audits financiers ou d'audits de conformité précédents, il se peut que les travaux préliminaires ne soient pas nécessaires. Des tests d'audit détaillés ne doivent pas être effectués à ce stade; il convient plutôt de s'attacher à examiner la disponibilité des informations et l'applicabilité des méthodes.

¹⁶ Programmation des travaux de la Cour des comptes européenne: instructions et lignes directrices détaillées – mise à jour de 2016 (document CA 018/16).

Réalisation des travaux préliminaires

ACTUALISER SA CONNAISSANCE DU DOMAINE D'AUDIT

- ⇒ ① Cerner les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants
- ⇒ ② Déterminer les ressources disponibles 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



DÉCRIRE L'AUDIT DANS SES GRANDES LIGNES

- ⇒ ① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs
- ⇒ ② Examiner, pour l'audit à réaliser, les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'impact potentiels
- ⇒ ③ Examiner la question du calendrier et des ressources pour 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 ci-après.

3.2.3 Actualiser sa connaissance du domaine d'audit

Diversité des sources et de l'étendue des informations

Il s'agit principalement d'acquérir une compréhension suffisante 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 et 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 (DG) de la Commission, organigrammes, lignes directrices internes et manuels de procédures et 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 Cerner 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 «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 SMART¹⁷. En outre, la réalisation de ces objectifs doit être supervisée par la DG responsable au moyen d'indicateurs RACER¹⁸ relatifs aux réalisations et à l'impact 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.

Comprendre les objectifs et la logique de l'intervention constitue le point de départ de la planification d'un audit de la performance. Des diagrammes représentant la logique de l'intervention (intrants, processus et réalisations/objectifs) peuvent être mis à la disposition des auditeurs par l'entité auditée ou être élaborés par ceux-ci pour faciliter cette compréhension.

② Déterminer les ressources disponibles 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.

¹⁷ Les objectifs doivent être spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés.

¹⁸ Les indicateurs de performance doivent être pertinents, reconnus, crédibles, aisés et rigoureux (*relevant, accepted, credible, easy and robust*).

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 responsable que de ce qui est de son ressort; il est dès lors essentiel de circonscrire l'entité auditée, notamment en cas de gestion partagée ou indirecte 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 incombe¹⁹. 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'équipe d'audit **doit** identifier 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'équipe d'audit **doit** recenser 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 lors 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.

⑤ Définir les informations nécessaires à la gestion et au contrôle

Examiner le suivi et les critères de sélection des projets.

L'équipe d'audit **doit** déterminer 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 repérer les données fournies par des systèmes informatiques et à déterminer leur impact sur l'approche d'audit; il est conseillé de s'adresser à la DQC à un stade précoce des travaux pour obtenir un soutien en la matière.

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

⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière

Risques inhérents?

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 *les risques 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 *les risques de non-contrôle et risques liés aux contrôles* (liés à la manière dont l'entité gère la performance).

Risques de non-contrôle et risques liés au contrôle?

¹⁹ Voir article 287 du TFUE.

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

De plus, l'équipe d'audit doit se familiariser avec l'analyse et la gestion des risques afférents aux principales activités de la DG concernée, conformément au standard de contrôle interne (SCI) 6 «Processus de gestion des risques» du système de contrôle interne de la Commission. 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 des plans d'action appropriés pour y répondre 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 au maximum 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 en matière de répartition 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.

Lorsqu'elle planifie l'audit, l'équipe d'audit **doit** 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 impact probable. Les auditeurs se concentreront normalement sur les risques présentant à la fois la plus forte probabilité de se produire et l'impact le plus sensible s'ils se concrétisaient, tout en tenant compte des mesures prises par l'entité auditée 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'équipe d'audit **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 ou par le service d'audit interne (IAS) de la Commission. Tout rapport d'évaluation devra également être pris en considération.

② Examiner les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'impact potentiels de l'audit

Il est crucial de faire émerger des idées concernant les questions d'audit potentielles.

Pour les audits de la performance, il convient de définir les objectifs visés sous la forme de questions auxquelles l'audit doit apporter une réponse; dorénavant, seule l'expression «questions d'audit» sera utilisée. L'analyse des risques susmentionnée contribuera à cibler les questions et l'étendue potentielles de l'audit. Lors de l'élaboration du plan d'enquête, 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.

L'équipe d'audit **doit** ensuite déterminer, parmi ces questions d'audit, celles qui admettent une réponse. À cet effet, il vérifie si les questions relevées peuvent donner lieu à un audit, 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. Pour faciliter ce processus, les équipes d'audit **doivent** non seulement déterminer les questions d'audit susceptibles d'être résolues de façon plus efficiente dans le cadre d'un audit distinct, mais également réaliser une analyse des problèmes avant d'élaborer le plan d'enquête²⁰.

③ Examiner la question du calendrier de l'audit envisagé et des ressources correspondantes

La durée d'établissement du rapport ne peut dépasser 13 mois.

L'équipe d'audit doit examiner la question du calendrier de l'audit, y compris de tous les travaux préliminaires éventuels et des ressources disponibles. Il **faut** donc garder à l'esprit qu'un audit ne peut durer plus de 13 mois. Cette période commence à la date d'adoption du plan d'enquête (ou à une date postérieure spécifiée pour le début des travaux d'audit dans le plan d'enquête) et prend fin à la date d'adoption de la version APC du rapport. L'expérience montre qu'il **faut** planifier, de la façon la plus réaliste possible et sur la base des audits précédents, le temps nécessaire pour la réalisation de chaque étape de l'audit.

Il faut également prendre en considération l'impact que peut avoir le rapport sur de futures évolutions législatives. Si possible, la publication des rapports doit avoir lieu à temps pour contribuer à ces changements et tenir compte des ordres du jour du Parlement européen et du Conseil.

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

²⁰ 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).

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

Si nécessaire, procéder à des consultations informelles sur les travaux préliminaires ou à des présentations orales.

Pour que le processus de planification soit efficient, il ne **faut** pas que les travaux préparatoires aboutissent à la présentation d'un rapport distinct à la chambre. En revanche, les consultations informelles sur les travaux préliminaires **doivent** être encouragées. Si nécessaire, le Membre rapporteur peut effectuer une présentation orale à la chambre afin de favoriser la transparence et d'alimenter les discussions ultérieures sur le plan d'enquête.

Il convient de limiter les travaux préparatoires à ce qui est essentiel pour les recherches, pour la planification d'un audit réaliste, réalisable et utile, ainsi que pour l'établissement et la présentation du plan d'enquête.

3.3 LE PLAN D'ENQUÊTE

3.3.1 Objectifs et contenu du plan d'enquête

Plan d'enquête normalisé,

La planification détaillée de l'audit est exposée dans le plan d'enquête. Celui-ci représente le «contrat d'audit» conclu entre le Membre rapporteur et la chambre 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 la chambre 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'impact escompté de l'audit. Le Membre rapporteur **doit** soumettre le plan d'enquête pour décision à la chambre d'audit, sous la forme indiquée à **l'annexe II**.

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

Le plan d'enquête **doit** indiquer (par exemple dans un plan de collecte des informations probantes, voir **annexe III**) comment seront obtenues et analysées les informations probantes permettant de répondre aux questions d'audit. Il doit également comporter un aperçu des procédures d'audit à mettre en œuvre pour collecter et analyser les informations nécessaires afin de permettre aux auditeurs de parvenir à des conclusions valables²¹ (voir **annexe IV**, plan de programme d'audit). Ce plan de programme d'audit 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.

Afin de favoriser l'efficacité lors de la planification, ainsi que la créativité et la flexibilité lors de la réalisation des audits de la performance, l'équipe d'audit **doit**, en règle générale, éviter d'établir des plans d'enquête trop détaillés et sophistiqués.

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

Les tests d'audit ne **doivent** pas commencer avant l'approbation du plan d'enquête par la chambre d'audit. Les ressources ne sont formellement affectées à la tâche d'audit qu'après cette approbation. L'audit doit être conçu de manière à pouvoir être terminé dans les délais et avec les ressources convenues.

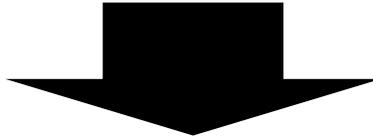
Les aspects qui, dans le cadre de la planification détaillée de l'audit, doivent faire l'objet d'un examen dont les résultats figureront dans le plan d'enquête, sont présentés dans le schéma suivant.

²¹ Voir l'intranet de la DQC pour trouver des exemples pratiques de plan de collecte des informations probantes et de programmes d'audit pour les audits de la performance.

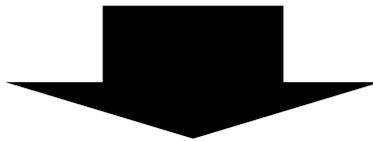
Élaboration du plan d'enquête:

PLANIFICATION DÉTAILLÉE DE L'AUDIT – ASPECTS À EXAMINER

- ⇒ ① Formuler la question et les sous-questions d'audit
- ⇒ ② Déterminer l'étendue de l'audit
- ⇒ ③ Définir les critères d'audit à utiliser
- ⇒ ④ Recenser les informations probantes requises ainsi que leurs sources
- ⇒ ⑤ Définir la méthodologie d'audit à utiliser
- ⇒ ⑥ Réfléchir aux possibles observations et recommandations d'audit ainsi qu'à l'impact potentiel de l'audit
- ⇒ ⑦ Arrêter le calendrier, les ressources et le dispositif relatif au contrôle de la qualité
- ⑧ Communiquer avec l'entité auditée



ÉVALUER SI UNE BASE SUFFISANTE A ÉTÉ ÉTABLIE POUR L'AUDIT



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,

Le plan d'enquête **doit** permettre de formuler les questions d'audit²², sur la base des résultats de l'analyse des problèmes. 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,

Afin d'assurer que les objectifs de l'audit ont un lien thématique entre eux, qu'ils sont complémentaires et qu'ils s'excluent mutuellement, les questions d'audit peuvent être présentées sous la forme d'une pyramide de questions, avec une question d'audit générale et un nombre limité de sous-questions, qui sont centrées sur un seul thème et déterminent clairement le sujet de l'audit (par exemple un programme, une politique ou une 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 celles d'une agence de l'UE. 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 de faire l'objet d'un audit,

Pertinence des questions	Le thème revêt-il une importance significative? L'impact potentiel de l'audit sera-t-il significatif? Le thème 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?
Possibilité d'en soumettre l'objet à un audit	Une réponse peut-elle être apportée à toutes les 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?

²² La DQC dispose d'orientations pour l'élaboration des questions d'audit (document interne).

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:
 - 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.

De la question d'audit aux sous-questions.

La *question d'audit* peut ensuite être subdivisée 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 principale (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)²³.

Cette subdivision des questions de chaque niveau formera une pyramide²⁴, 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 soient bien pris en considération.

²³ Les lignes directrices en matière de formulation des questions d'audit, ainsi que celle sur l'analyse des problèmes et la formulation de conclusions contiennent des conseils plus précis en ce qui concerne la formulation des questions et des sous-questions d'audit.

²⁴ Minto, B., *The Minto Pyramid Principle*, Ed. Minto International, Inc., 2003.

Comment subdiviser les questions d'audit principales:

