

INTRODUCTION

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

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

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

1.2.1 Audit de la performance

Définition

L'audit de la performance consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités et si des améliorations sont possibles¹.

1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier

Traité

L'article 317 de la version consolidée du traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE) dispose que «*La Commission exécute le budget [...] sous sa propre responsabilité [...] conformément au principe de la bonne gestion financière*» et que «*les États membres coopèrent avec la Commission pour faire en sorte que les crédits soient utilisés conformément aux principes de la bonne gestion financière*».

¹ Norme ISSAI 300.

Règlement financier

Conformément aux dispositions de l'article 30 du règlement financier applicable au budget général de l'Union² (ci-après le «règlement financier»), le concept de bonne gestion financière couvre les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité, lesquels sont définis de la manière suivante:

- ✓ le principe d'**ÉCONOMIE** prescrit que les moyens mis en œuvre par l'entité auditée dans le cadre de la réalisation de ses activités sont rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix;
- ✓ le principe d'**EFFICIENCE** vise le meilleur rapport entre les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus³;
- ✓ le principe d'**EFFICACITÉ** vise la réalisation des objectifs spécifiques fixés et l'obtention des résultats escomptés.

1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget

Tandis que la Commission est responsable de l'exécution du budget dans son ensemble, le règlement financier de 2012 (article 58) prévoit trois méthodes de gestion différentes:

Gestion directe

- gestion directe par ses services; cette méthode s'utilise essentiellement dans les domaines des actions extérieures et des dépenses de fonctionnement; la gestion est directe et relève de la responsabilité des directions générales de la Commission⁴;

Gestion partagée (article 59 du règlement financier)

- gestion partagée; celle-ci consiste à déléguer des tâches d'exécution aux États membres et concerne essentiellement les dépenses relatives à l'agriculture et aux actions structurelles;

Gestion indirecte (article 60 du règlement financier)

- gestion indirecte; gestion avec des pays tiers et des organismes désignés, des organisations internationales, la Banque européenne d'investissement, le Fonds européen d'investissement, et d'autres organismes visés à l'article 58, paragraphe 1, point c) (du règlement financier de 2012); cette méthode consiste à déléguer des tâches d'exécution à des pays bénéficiaires et à des organisations internationales, généralement dans le domaine des actions extérieures, ou à des agences de l'UE et à des organismes du secteur public ou privé, notamment dans le domaine des politiques internes.

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

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

² JO L 298 du 26.10.2012 (dernière modification: JO L 286 du 30.10.2015).

³ Dans le contexte de l'efficience et de l'efficacité, le terme «résultat» s'entend au sens large, c'est-à-dire comme recouvrant les réalisations, les résultats et les impacts (voir [glossaire](#), p. 5 et 6).

⁴ La Commission peut déconcentrer la responsabilité de la préparation et de la mise en œuvre des activités en la confiant à des délégations dans des pays tiers.

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

Pour obtenir l'assurance raisonnable que l'objectif de bonne gestion financière est atteint, la Commission et les autres entités auditées doivent mettre en place un système de contrôle interne⁵ approprié.

Au sein de la Commission, les systèmes informatiques font partie du système de contrôle interne, qui suit le modèle proposé par COBIT⁶ concernant la gouvernance informatique en matière d'informations de gestion et de ressources informatiques.

COSO.

En 2017, la Commission est passée à un système axé sur des principes, dont le but est de garantir la robustesse du contrôle interne au moyen d'une évaluation cohérente menée par elle-même, tout en procurant la souplesse nécessaire aux services pour l'adapter à leurs caractéristiques et leur contexte spécifiques. Le nouveau cadre de contrôle interne est constitué de cinq composantes de contrôle interne et de 17 principes fondés sur le référentiel intégré de contrôle interne 2013 du COSO, qui sont présentés ci-après.

Conception du cadre de contrôle interne de la Commission⁷

Composantes et principes du contrôle interne au sein de la Commission

	Principes du contrôle interne
Environnement de contrôle	1. Démonstration de l'engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques
	2. Exercice d'une responsabilité de surveillance
	3. Définition de la structure, des pouvoirs et des responsabilités
	4. Démonstration de l'engagement en faveur de la compétence
	5. Instauration du devoir de rendre compte
Évaluation des risques	6. Spécification des objectifs appropriés
	7. Identification et analyse des risques
	8. Évaluation du risque de fraude
	9. Identification et analyse des changements significatifs
Activités de contrôle	10. Sélection et développement d'activités de contrôle
	11. Sélection et développement de contrôles généraux en matière de système d'information
	12. Déploiement au moyen de règles et de procédures
Information et communication	13. Utilisation d'informations pertinentes
	14. Communication interne
	15. Communication externe
Pilotage	16. Réalisation d'évaluations continues et/ou ponctuelles
	17. Évaluation des déficiences et communication à ce sujet

⁵ Le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) définit le contrôle interne comme «un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et d'autres membres du personnel d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants:

- réalisation et optimisation des opérations;
- fiabilité des informations financières;
- conformité aux lois et règlements applicables».

⁶ COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*, Objectifs de contrôle pour l'information et les technologies correspondantes).

⁷ Communication à la Commission de M. Oettinger, C(2017) 2373 final du 19.4.2017 sur la révision du cadre de contrôle interne.

1.2.5 Rapport entre audit de la performance, audit financier et audit de conformité

L'audit de la performance diffère de l'audit financier sur de nombreux points; les principales différences sont présentées de façon synthétique dans le tableau ci-après.

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

Un audit intégré

Un audit de la performance⁸ peut également comporter des aspects liés à l'audit financier et à l'audit de conformité⁹, y compris des considérations environnementales dans le cadre du développement durable. Un audit associant ces aspects est appelé «audit intégré». Le choix du type d'audit à effectuer (audit de la performance ou intégré) relève du jugement professionnel et doit être arrêté au cas par cas. Les auditeurs doivent être conscients du fait que la réalisation d'un audit centré exclusivement sur la performance constitue déjà en soi un défi et que la mise en œuvre d'un audit intégré serait une tâche encore plus exigeante.

doit être envisagé avec prudence.

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

Lorsque les domaines respectifs de l'audit de la performance et d'autres types d'audits sont imbriqués les uns dans les autres, la classification de la mission **doit** dépendre de la finalité première de cet audit¹⁰.

1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation

L'évaluation constitue un élément important du système de contrôle interne de la Commission. Selon cette dernière¹¹, l'évaluation est une «*appréciation des interventions en fonction de leurs résultats, de leur impact et des besoins qu'elles visent à satisfaire*».

Les principaux objectifs de l'évaluation sont:

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

⁸ Norme d'audit ISSAI 3000, paragraphe 16.

⁹ Série des normes d'audit ISSAI 1000 et ISSAI 4000.

¹⁰ Norme d'audit ISSAI 3000, paragraphe 16.

¹¹ Communications de la Commission relative à l'évaluation: «Mettre l'accent sur les résultats: renforcer l'évaluation des activités de la Commission» (SEC(2000) 1051) et «Répondre aux besoins stratégiques: renforcer l'usage de l'évaluation» (SEC(2007) 213).

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

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

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

1.3 MANDAT DE LA COUR ET OBJECTIFS DES AUDITS DE LA PERFORMANCE

1.3.1 Obligations juridiques de la Cour

Traité Le cadre juridique des audits de la performance effectués par la Cour sur les activités de l'UE est établi par le traité qui, en son article 287, paragraphe 2, (version consolidée) dispose que «*la Cour des comptes [...] s'assure de la bonne gestion financière*».

1.3.2 Objectifs de la Cour

La mission de la Cour dispose que:

Mission

L'auditeur externe indépendant de l'UE

En sa qualité d'auditeur externe indépendant de l'UE, la Cour contribue à l'amélioration de la gestion financière de l'UE, œuvre au renforcement de l'obligation de rendre compte, encourage la transparence et joue le rôle de gardienne indépendante des intérêts financiers des citoyens de l'Union. La Cour vérifie si le budget de l'Union européenne a été exécuté correctement et si les fonds de l'UE ont été perçus et dépensés légalement et conformément aux principes de bonne gestion financière. Dès lors que l'Europe est confrontée à des défis sans cesse plus grands et à une pression croissante exercée sur ses finances publiques, la Cour voit son rôle gagner en importance.

Rôle

Auditeur externe

Les sociétés démocratiques ont fondamentalement besoin d'une information complète, exacte et facilement accessible concernant la mise en œuvre des budgets et des politiques pour assurer un contrôle et un processus décisionnel efficaces. Une telle information contribue à promouvoir la bonne gestion financière et sert de base au processus d'obligation de rendre compte. L'UE, comme chacun de ses États membres, doit disposer d'un auditeur externe jouant le rôle de gardien indépendant des intérêts financiers des citoyens.

La «gardienne des finances» de l'UE

Dès lors que l'Europe est confrontée à des défis sans cesse plus grands et à une pression croissante exercée sur ses finances publiques, la Cour voit son rôle gagner en importance. La Cour met en garde contre les risques, fournit une assurance et offre des orientations aux responsables politiques de l'UE concernant la manière d'améliorer la gestion des finances publiques et de faire en sorte que les citoyens de l'Union sachent comment leur argent est utilisé. Telle est l'essence de la contribution de la Cour au renforcement de la légitimité démocratique et de la pérennité de l'Union européenne.

La mission et le rôle,

qui impliquent d'accéder aux systèmes et aux procédures dans les États membres

Il se peut que les travaux d'audit réalisés par la Cour dans les États membres concernant les systèmes consistent uniquement en une évaluation des systèmes et des procédures mis en place pour gérer les recettes et les dépenses de l'Union. L'audit de procédures purement nationales, financées exclusivement sur le budget national et dépourvues de lien avec la gestion des recettes et dépenses de l'Union ne relève pas du mandat de la Cour. Cette dernière est toutefois autorisée à effectuer des missions d'information auprès des États membres, mais uniquement dans la mesure où elles s'avèrent nécessaires pour vérifier comment l'Union gère ses recettes et ses dépenses.

et dans les pays tiers,

Il n'existe pas de base juridique claire concernant l'accès de la Cour aux systèmes des pays tiers, même lorsque le règlement relatif au financement octroyé par l'UE confère à la Commission le pouvoir de confier à des experts les «activités de contrôle», par exemple les vérifications sur place. Chaque règlement relatif à une politique doit être étudié séparément. Cependant, la Cour est en droit de demander à la Commission de pouvoir assister à ces vérifications sur place, mais elle ne pourra le faire **que** si la Commission donne son accord.

consistent à fournir des informations indépendantes

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

sur les trois «E»

- l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles la Commission et les autres entités auditées ont utilisé les ressources de l'UE;
- l'efficacité des systèmes de gestion de la performance de la Commission et des autres entités auditées, y compris la fiabilité de l'ensemble des déclarations sur la performance réalisée.

et à formuler des recommandations.

La Cour vise à contribuer à l'amélioration de la gestion financière des fonds de l'UE en formulant des recommandations. Il pourrait par exemple s'agir:

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

Le point de vue du citoyen en ce qui concerne la performance de l'entité auditée **doit** également être pris en considération, le cas échéant.



MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

CHAPITRE 2 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 sur l'autre en fonction des caractéristiques particulières de l'audit:

Approche	Accent mis sur
Audit direct de la performance	les intrants , les réalisations , les résultats et les impacts
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'efficacité compte tenu des contraintes existantes. Les travaux d'audit comprennent l'analyse, la revue et la vérification des éléments clés de ces systèmes. L'audit consistera souvent à déterminer si les mesures retenues répondent aux objectifs des politiques, et si ceux-ci ont été traduits en plans opérationnels assortis d'objectifs opérationnels dont la réalisation est ensuite évaluée.

y compris les systèmes d'information.

Il consistera également à vérifier si les systèmes en place produisent en temps utile des *informations* pertinentes et fiables concernant la mobilisation des moyens financiers, humains et autres (intrants), la conduite des activités (processus) et les réalisations, qui **doivent**  tre 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.

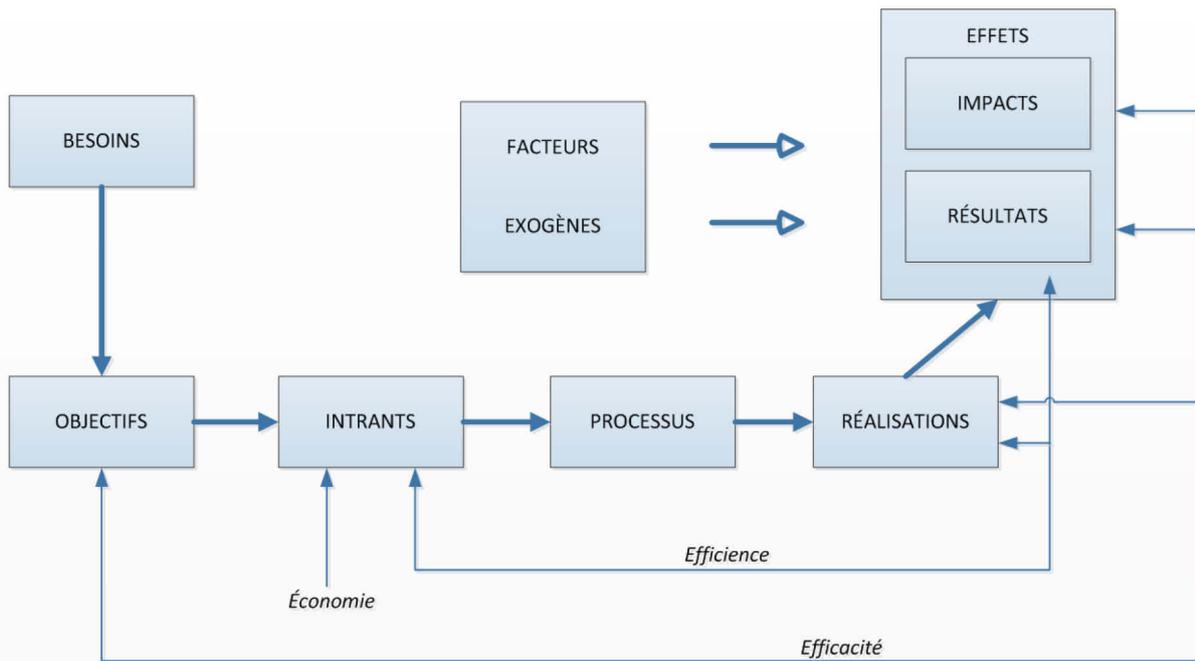
2.3 COMMENT APPLIQUER LES TROIS «E»?

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

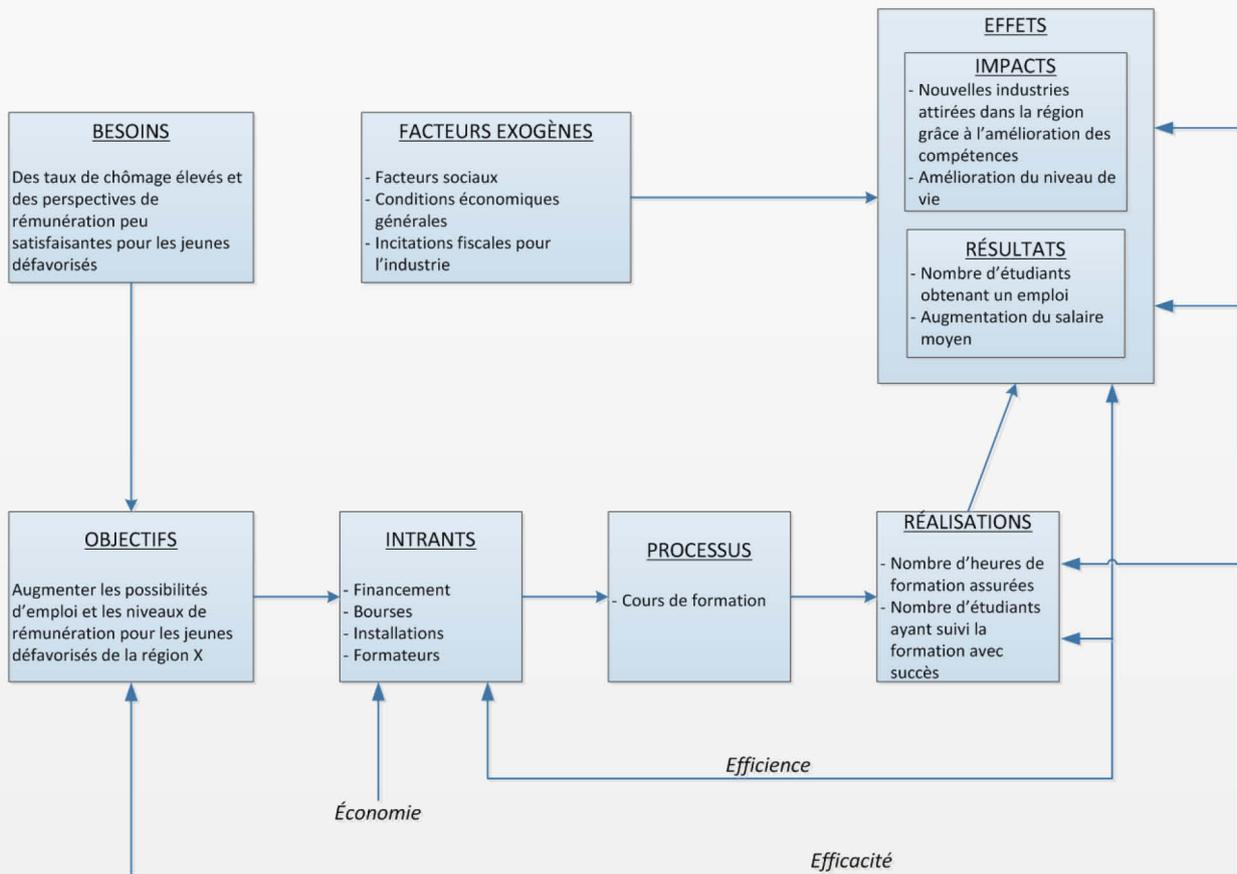
 tablir la logique de l'intervention

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

① Économie

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

Maîtriser les coûts

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

pour atteindre les objectifs fixés

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

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

Exemple de risque: régime de pension d'invalidité des institutions européennes

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

Exemples de questions d'audit relatives à l'économie

Audit direct de la performance

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

Audit des systèmes de contrôle

- La gestion, par la Commission, du régime d'aide à la production du coton comprend-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 auditée(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:

- 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:

- **objectifs opérationnels**: l'audit consiste à apprécier dans quelle mesure les *réalisations* attendues ont été produites et comporte normalement l'examen des opérations internes des organismes chargés de la mise en œuvre de l'intervention;
- **objectifs immédiats**: l'audit consiste à apprécier si l'intervention a eu des résultats clairs et positifs pour les destinataires directs à l'issue de leur participation et comporte normalement l'analyse des informations de suivi fournies par les organismes chargés de la mise en œuvre et l'obtention d'informations auprès des destinataires directs;
- **objectifs intermédiaires et globaux**: l'examen s'étend au delà de l'entité auditée et vise à mesurer les 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.

Atteindre les buts ou les objectifs fixés,

qu'ils soient opérationnels (réalisations),

immédiats (résultats),

intermédiaires ou globaux (impacts).

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,