

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 **faud** 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'efficacités 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	



MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

CHAPITRE 5 PHASE DE L'ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT

Chapitres du manuel d'audit de la performance

Introduction générale

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

Chapitre 2 – L'approche de l'audit de la performance et les trois «E»

Chapitre 3 – Planification de l'audit

Chapitre 4 – Phase de l'examen

Chapitre 5 – Phase de l'établissement du rapport

TABLE DES MATIÈRES

5.1 Introduction

5.2 Qualité des rapports

① Objectifs

② Complets

③ Clairs

④ Convaincants

⑤ Pertinents

⑥ Exacts

⑦ Constructifs

⑧ Concis

5.3 Planification du rapport

5.3.1 Prise en considération des destinataires

5.3.2 Approche relative à la planification du rapport

5.3.3 Élaboration d'un canevas

5.4 Rédaction du rapport

5.4.1 Approche concernant la rédaction du rapport

5.4.2 Structure et présentation

① Synthèse

② Introduction

③ Étendue, approche et méthodologie de l'audit

④ Observations

⑤ Conclusions et recommandations

5.4.3 Logique et raisonnement

① Focalisation sur les questions d'audit

② Recours aux exemples

③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

5.4.4 Type d'informations et de données à inclure

5.4.5 Style

5.4.6 Utilisation d'informations non textuelles

① Tableaux, organigrammes et graphiques

② Cartes et photographies

③ Nombres et pourcentages

5.5 Révision du rapport

5.6 Validation du rapport

5.7 Diffusion du rapport

5.8 Suivi du rapport

5.8.1 Suivi des recommandations et des constatations figurant dans le rapport

5.8.2 Suivi de l'accueil réservé au rapport

Contact

Pour de plus amples informations, veuillez vous adresser à:

Cour des comptes européenne

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

Courriel: ECA-DQC-CONTACT ou eca-dqc-contact@eca.europa.eu

5.1 INTRODUCTION

La phase d'établissement d'un rapport relatif à un audit de la performance commence par la rédaction des observations préliminaires et se termine généralement par la publication d'un «rapport spécial»³⁵ ou, occasionnellement, par une lettre du Président³⁶. Elle comprend donc la rédaction, l'approbation des observations préliminaires par la chambre d'audit, la procédure contradictoire avec la Commission, l'adoption du rapport final par la chambre, sa traduction, sa présentation à l'autorité de décharge³⁷ et sa publication. Une représentation graphique de la phase d'établissement du rapport figure ci-après.

Une communication efficace

L'objectif d'un rapport spécial est de communiquer les résultats de l'audit à l'autorité de décharge, à l'entité auditée et au grand public. La clé d'un bon rapport est une communication efficace, le rapport devant présenter clairement et objectivement les principales constatations et conclusions relatives aux questions d'audit, pour permettre au lecteur de comprendre ce qui a été fait, pourquoi et comment, et pour formuler des recommandations pratiques. Il convient d'observer que les questions d'audit présentées dans le rapport spécial **doivent** être celles qui ont donné lieu aux conclusions qui y figurent. Il faut aussi qu'elles soient exactement identiques aux questions d'audit originales mentionnées dans le plan d'enquête³⁸.

qui se traduit par des changements

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

fondés sur un bon audit.

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

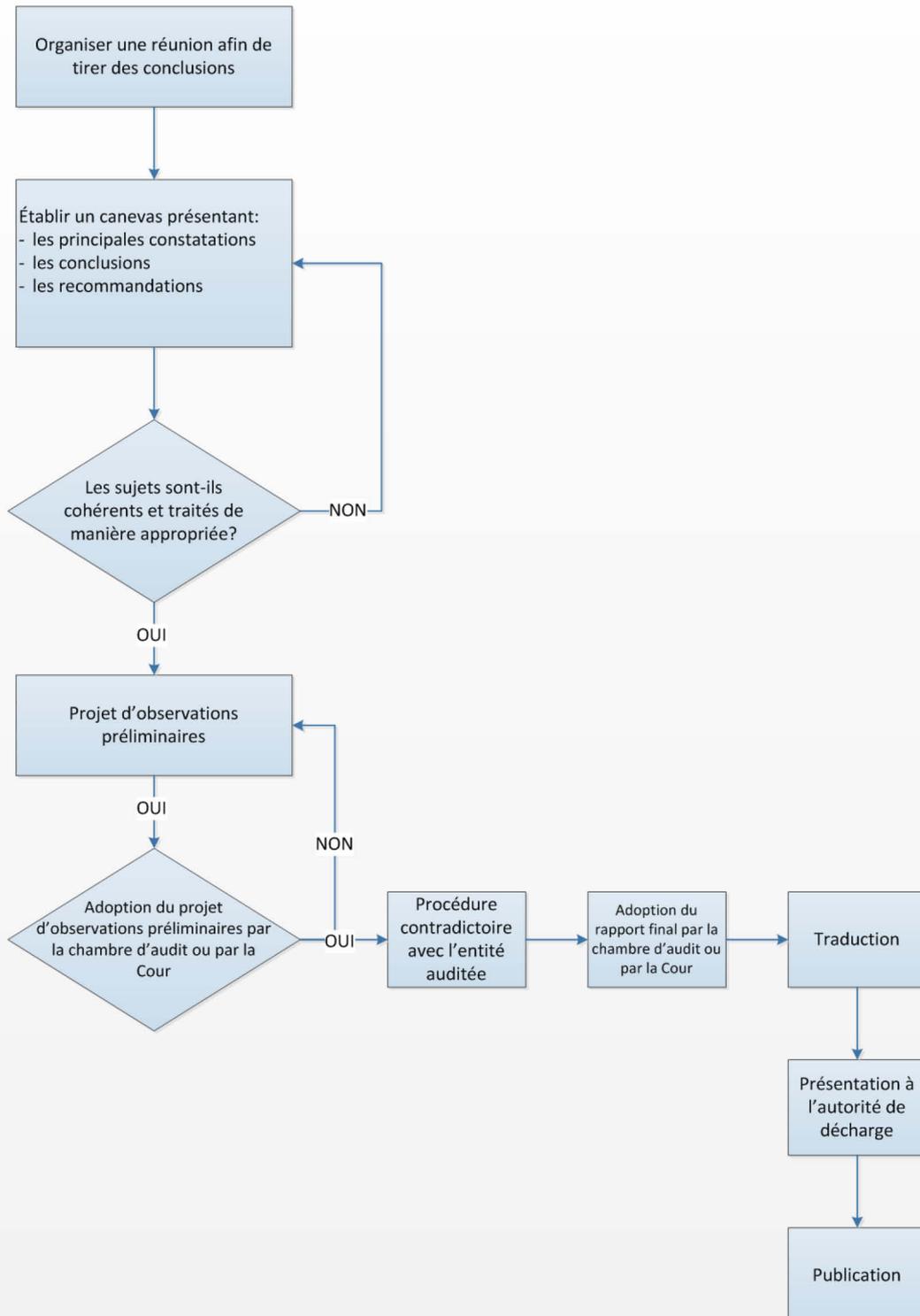
³⁵ Un rapport spécial est le moyen d'information généralement utilisé pour communiquer les résultats d'un audit de la performance.

³⁶ Une lettre du Président comprend le rapport, accompagné d'une lettre de couverture du Président de la Cour, adressée à l'entité auditée. Elle n'est pas nécessairement traduite ou publiée. La décision de publier une lettre du Président est prise par la Cour au cas par cas.

³⁷ Le Parlement européen, par l'intermédiaire de sa commission du contrôle budgétaire - la CONT. Les rapports spéciaux sont également présentés à la commission des budgets et peuvent être présentés à d'autres commissions et/ou comités spécialisé(s) du Conseil et du Parlement européen.

³⁸ Les travaux d'audit sont réalisés dans le but de répondre aux questions d'audit figurant dans le plan d'enquête. Il arrive toutefois souvent qu'elles ne constituent pas la base la plus appropriée pour présenter les conclusions de la Cour dans un rapport spécial. Le cas échéant, les équipes d'audit ne sont pas tenues de reprendre strictement, dans le rapport spécial, les questions d'audit du plan d'enquête.

PHASE D'ÉTABLISSEMENT D'UN RAPPORT D'AUDIT



5.2 QUALITÉ DES RAPPORTS

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

① Objectifs

Équilibrés, neutres et justes.

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

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

② Complets

Toutes les informations pertinentes.

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

③ Clairs

Un message clair,

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

facile à comprendre.

L'organisation logique des éléments d'information, ainsi que l'exactitude en matière de présentation des faits et de formulation des conclusions sont essentielles pour la clarté et la compréhension. L'utilisation efficace de titres et de rubriques facilite la lecture et la compréhension du rapport. Afin d'accroître la probabilité que les rapports de la Cour soient aisément repérés par les moteurs de recherche sur internet et, par suite, d'augmenter leur visibilité et leur impact, les titres de tous les rapports **doivent**, si possible, comporter les mots «Europe» ou «européen». Des aides visuelles (comme des photographies, des graphiques, des diagrammes et des cartes) peuvent être utilisées pour illustrer et synthétiser des éléments d'information complexes. Des exemples bien choisis peuvent aussi contribuer à clarifier le texte.

④ Convaincants

Convaincre le lecteur du contenu.

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

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

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

⑤ Pertinents

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

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

⑥ Exacts

Les informations probantes doivent être exactes.

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

⑦ Constructifs

Assister et encourager.

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

® Concis

Pas plus long que nécessaire.

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

5.3 PLANIFICATION DU RAPPORT

5.3.1 Prise en considération des destinataires

	<p>Les rapports de la Cour s'adressent à un large éventail de destinataires, comme l'autorité de décharge, l'entité auditée³⁹ et le grand public.</p>
L'autorité de décharge	<p><i>L'autorité de décharge</i> - c'est-à-dire le Parlement européen agissant sur recommandation du Conseil - est un groupe cible déterminant, qui utilise les rapports de la Cour de manière directe et pratique pour évaluer la gestion financière, étayer ses décisions de décharge et formuler des observations et des demandes.</p>
Les entités auditées	<p><i>Les entités auditées</i> gèrent le budget et sont des spécialistes du domaine en cause. Dans la mesure où des constatations circonstanciées auront été communiquées à l'entité auditée pendant le processus d'audit, le rapport peut être centré sur les constatations d'ensemble et les messages clés.</p>
Les citoyens européens	<p><i>Les citoyens de l'Union</i> ont accès aux rapports de la Cour, principalement grâce à la couverture médiatique qui leur est assurée. Ce groupe cible est rarement expert dans le domaine concerné par l'audit.</p> <p>Pour répondre aux besoins des destinataires, les rapports doivent être élaborés à l'intention d'un lecteur intéressé mais non spécialiste, qui n'est pas nécessairement familiarisé avec le contexte particulier de l'audit ou de l'UE. Cette approche permet d'éviter tout sensationnalisme, ainsi que les explications superflues de faits fondamentaux, mais exige que le texte soit présenté de manière intéressante et que le contexte et l'impact des constatations soient clairement explicités.</p>

5.3.2 Approche relative à la planification du rapport

	<p>La planification du rapport doit commencer au moment de la planification d'ensemble de l'audit. Les questions d'audit doivent être définies de manière à faciliter l'élaboration d'un rapport pertinent et intéressant. En général, au stade de la planification, l'auditeur aura déjà une idée de la structure et du contenu du rapport.</p>
Élaborer, à un stade précoce de l'audit, une ébauche de rapport	<p>Dans le cadre des audits de la performance, il est de bonne règle d'établir, à un stade précoce de l'audit, une <i>ébauche de rapport</i> fondée sur les questions d'audit, qui mette en évidence les principales constatations ainsi que les conclusions provisoires. L'ébauche de rapport, généralement élaborée par le chef de mission, doit être revue périodiquement tout au long de l'audit.</p>

³⁹ Généralement une institution, une agence ou un organe européens, plutôt que des bénéficiaires individuels ou des États membres.

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

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

5.3.3 Élaboration d'un canevas

Lorsque l'audit est achevé, élaborer un canevas

Entre la fin des travaux d'audit et la rédaction du rapport, les équipes d'audit **doivent** tirer des conclusions⁴⁰.

Sur la base de ces dernières, l'ébauche de rapport **doit** être retravaillée pour devenir un *canevas* plus élaboré. Celui-ci est généralement établi par le chef de mission, sur la base des principales constatations et conclusions. Il définit la structure et la tonalité du rapport ainsi que les messages clés, et se concentre sur un nombre limité d'éléments significatifs. Il doit être bref et spécifique.

axé sur les messages clés

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

et dûment approuvé.

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

5.4 RÉDACTION DU RAPPORT

5.4.1 Approche concernant la rédaction du rapport

Centré sur les questions importantes et pertinentes,

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

⁴⁰ 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).

fondé sur le plan de rédaction,

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

Il incombe au chef de mission de veiller à l'élaboration des observations préliminaires et à l'introduction des modifications préconisées par le Membre rapporteur, par les Membres de la chambre et par la Cour.

Avant l'établissement des observations préliminaires, et pour s'assurer que les résultats d'audit ont le niveau de qualité requis, il **faudrait** examiner les questions figurant dans la liste de vérification du cadre de gestion de la qualité de l'audit, à l'annexe 1.2, sous a), du vademecum des procédures générales d'audit (documents internes).

avec des références aux constatations d'audit.

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

5.4.2 Structure et présentation

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

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

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

① Synthèse

La synthèse reflète le contenu du rapport,

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

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

Les parties descriptives du rapport **doivent** s'en tenir au minimum nécessaire à la compréhension du texte. L'étendue et l'approche de l'audit ne doivent être que brièvement décrites, tout comme les principales observations. L'accent doit être mis sur les principales conclusions de l'audit et sur un exposé succinct des recommandations. À cet effet, la synthèse **doit** comporter des énoncés clairs, tels que «L'audit visait à...»; «L'audit a couvert la période...»; «L'audit a consisté à examiner...»; «L'audit a permis de constater...», et «À la suite de l'audit, les auditeurs recommandent...». Il est préférable que le texte ne soit pas trop long (environ deux pages). La fluidité et la lisibilité du texte séduiront le lecteur: pour ce faire, il convient d'éviter les longs paragraphes et d'utiliser, si nécessaire, des points centrés (*bullet points*) pour présenter les différents éléments traités.

La synthèse doit être équilibrée.

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

② Introduction

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

Décrire le domaine d'audit

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

de manière succincte.

L'introduction ne **doit** être ni trop longue ni trop détaillée. Elle **doit** présenter le contexte, mais ne **doit** pas contenir d'observations d'audit. Lorsque des précisions complémentaires sont jugées utiles au lecteur, elles peuvent être présentées dans une annexe, et des indications peuvent être données sur la manière d'obtenir des informations supplémentaires (par exemple des références internet).

③ Étendue, approche et méthodologie de l'audit

Clé pour comprendre

L'indication de l'étendue et de l'approche de l'audit est essentielle pour permettre au lecteur de comprendre ce qu'il peut attendre du rapport et partant, comment les résultats et les conclusions peuvent être exploités et quel degré de confiance peut leur être accordé. Les divers lecteurs ont des attentes et des besoins différents. Il se peut que les lecteurs «en première ligne», comme l'autorité de décharge et les médias, n'aillent pas plus loin que la synthèse. En revanche, les lecteurs provenant du monde universitaire ou travaillant dans le domaine de l'audit souhaiteront généralement connaître plus de détails, notamment concernant l'étendue et la méthodologie utilisée lors des travaux d'audit sous-jacents au rapport spécial. C'est pourquoi cette section du corps du rapport **doit** définir les éléments ci-après de manière concise, en évitant les descriptions inutiles: le sujet de l'audit, les raisons de l'audit, les questions d'audit auxquelles il faut répondre, l'étendue de l'audit, les critères d'audit, la méthodologie et l'approche d'audit, les sources des données, ainsi que toute limitation affectant les données utilisées. Des informations détaillées **doivent** ensuite être ajoutées sous forme d'annexes.

ce que l'audit visait à atteindre.

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

④ Observations

Structure fondée sur les objectifs d'audit,

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

progression des arguments,

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

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

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

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

⑤ Conclusions et recommandations⁴¹

Donner des réponses claires aux questions d'audit.

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

Formuler des recommandations relatives aux principaux problèmes,

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

qui soient adressées aux entités auditées concernées,

La principale entité auditée par la Cour est la Commission. Cependant, la Cour peut en tout état de cause adresser des recommandations à des États membres (voire à un État membre donné ou à une autorité spécifique d'un État membre), notamment dans le cas d'audits dans les domaines relevant de la gestion partagée (voir point 3.2.3)⁴².

pratiques

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

⁴¹ Pour de plus amples informations, voir les orientations supplémentaires sur la rédaction de recommandations d'audit, document (interne) QA 012/16.

⁴² De plus amples informations sur la formulation de recommandations adressées aux États membres figurent dans le document DEC 094/15 intitulé «Recommandations adressées aux États membres dans le cadre des rapports spéciaux et des rapports annuels» (document interne).

et positives.

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

5.4.3 Logique et raisonnement

① Focalisation sur les questions d'audit

Rapport sur les questions auxquelles une réponse a été apportée.

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

Les auditeurs **doivent** faire référence à tous les cas importants de non-conformité et d'abus⁴³ constatés lors de l'audit ou liés à celui-ci. Lorsque ces cas ne sont pas pertinents pour les questions d'audit, ils **doivent** néanmoins être communiqués au niveau approprié de l'entité auditée, de préférence par écrit.

Exemples: rationnels et pertinents.

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

③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour

Faire preuve d'une grande prudence

S'agissant de la désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour, l'arrêt rendu dans l'affaire Ismeri⁴⁴ précisait que *«la Cour des comptes pouvait, dans certains cas, être amenée à désigner des personnes tierces directement impliquées dans des dysfonctionnements graves des institutions [de l'UE]. Les appréciations portées en pareil cas sur les personnes concernées seraient de nature à engager la responsabilité pour faute de la Communauté [de l'UE] si les faits qui les fondent sont inexactement relatés ou incorrectement interprétés.»* Par conséquent, il **est impératif** de faire preuve d'une très grande prudence lors de la vérification des faits et de leur interprétation, dès lors que des tiers sont directement désignés dans le rapport de la Cour ou peuvent aisément être identifiés par le lecteur.

⁴³ La norme d'audit ISSAI 1240 dispose en son paragraphe 6 que l'«abus implique un comportement inadapté ou défendu comparé à celui qu'une personne prudente et avisée considérerait comme [...] raisonnable...».

⁴⁴ Arrêt du Tribunal de première instance du 15 juin 1999 dans l'affaire T-277/97, *Ismeri Europa Srl contre Cour des comptes des Communautés européennes*, concernant des critiques formulées à l'égard de la société Ismeri par la Cour des comptes dans le rapport spécial n° 1/96, relatif aux programmes MED.

et permettre aux tiers de formuler des observations.

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

5.4.4 Type d'informations et de données à inclure

Uniquement si elles sont indispensables à la compréhension,

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

y compris concernant les dépenses budgétaires.

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

5.4.5 Style

Être accessible,

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

cohérent,

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

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

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

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

5.4.6 Utilisation d'informations non textuelles

Améliorer la présentation du rapport.

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

① Tableaux, organigrammes et graphiques

Présenter des informations complexes.

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

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

② Cartes et photographies

Plus intéressant et attrayant.

Les rapports peuvent, le cas échéant, être rendus plus conviviaux grâce à l'utilisation de photographies et de cartes. Si certains rapports se prêtent mieux que d'autres à l'utilisation d'illustrations attrayantes ou d'une cartographie éclairante, tous peuvent être rendus de cette manière plus intéressants et plus attrayants pour le lecteur. En effet, les photographies peuvent constituer un thème visuel récurrent tout au long du rapport, ou être utilisées pour illustrer des points particuliers. Les informations non textuelles telles que les photographies et les cartes font partie du rapport. C'est pourquoi elles **doivent** être prises en considération à chaque étape de l'approbation et de l'adoption des observations préliminaires et du rapport spécial, y compris au cours de la procédure contradictoire.

③ Nombres et pourcentages

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

5.5 RÉVISION DU RAPPORT

RCQM par le Membre rapporteur,
par l'équipe d'audit et par la
chambre

Le Membre rapporteur est chargé de présenter des rapports de qualité élevée à la chambre. À cette fin, le Membre **doit** évaluer si le rapport est clair, juste, équilibré et étayé par des informations probantes; il vérifie que le rapport présente fidèlement les résultats de l'audit et que le projet replace la performance de l'entité auditée dans son contexte particulier.

Au sein de l'équipe d'audit, une supervision et une revue efficaces (voir section 2.5) sont particulièrement importantes pour aider le Membre rapporteur à produire un rapport de qualité élevée.

Lorsqu'un projet de rapport d'audit est présenté pour la première fois dans son intégralité à la chambre, dans un document intitulé «observations préliminaires», il fait l'objet d'une RCQM. En l'occurrence, outre l'autoévaluation effectuée au départ par l'équipe d'audit, il est procédé à une RCQM, dont la responsabilité est répartie entre le directeur de la chambre d'audit (pour les questions liées essentiellement aux informations probantes) et la DQC (pour celles concernant en particulier la présentation).

Des procédures détaillées relatives à ces dispositions en matière de contrôle de la qualité figurent dans le vademecum des procédures générales d'audit, dans le cadre de gestion de la qualité de l'audit – RCQM (document interne).

Chambre d'audit.

La chambre d'audit **doit** ensuite réviser et approuver le projet d'observations préliminaires.

5.6 VALIDATION DU RAPPORT⁴⁵

De la première lecture à l'adoption finale,

Le processus de «validation» couvre la période allant de la première présentation du projet d'observations préliminaires à la chambre d'audit à l'adoption finale par celle-ci, en passant par la procédure contradictoire avec la Commission.

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

- de maintenir une bonne communication tout au long de l'audit, fondée sur l'approche «sans surprise» de la Cour;
- d'établir en temps utile une communication effective avec l'entité auditée au sujet des constatations d'audit préliminaires.

L'article 163 du règlement financier dispose que *«la Cour des comptes transmet à l'institution ou à l'organisme concerné toute observation qui lui paraît de nature à devoir figurer dans un rapport spécial. Ces observations demeurent confidentielles et sont soumises à une procédure contradictoire. L'institution ou l'organisme concerné dispose en règle générale d'un délai de six semaines après la transmission de ces observations pour communiquer à la Cour des comptes les réponses qu'appellent les observations en question»*.

en passant par la procédure contradictoire

Cette période de six semaines couvre ce que l'on a coutume d'appeler la procédure contradictoire, au cours de laquelle une réunion est organisée entre l'institution concernée et la Cour. Le but premier de cette réunion est, d'abord, d'éliminer les éventuels désaccords sur les faits et, ensuite, de résoudre les éventuelles divergences d'opinion entre la Cour et l'institution (ou un autre organisme) concernant l'interprétation des informations probantes. La réunion permet également d'établir la version définitive des réponses des institutions aux observations. La DQC joue le rôle d'intermédiaire en organisant et en présidant ces réunions.

et la réunion précontradictoire,

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

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

⁴⁵ Des orientations supplémentaires sont présentées dans le vademecum des procédures générales d'audit, dans la partie sur la validation des constatations d'audit par les auditeurs de la performance (document interne).

**dans le respect des procédures
établies par le règlement financier.**

Le même article du règlement financier dispose également que *«La Cour des comptes veille à ce que les rapports spéciaux soient établis et adoptés dans un délai raisonnable, qui, en règle générale, n'excède pas treize mois⁴⁶. Les rapports spéciaux accompagnés des réponses des institutions ou organismes concernés sont communiqués sans tarder au Parlement européen et au Conseil, dont chacun détermine, éventuellement en liaison avec la Commission, les suites à leur donner. La Cour des comptes prend toutes les mesures nécessaires pour que les réponses des institutions ou organismes concernés à ses observations, ainsi que le calendrier d'établissement du rapport spécial, soient publiés en même temps que le rapport spécial.»*

Une fois la version définitive du rapport spécial adoptée par la chambre, elle est transmise à la direction Traduction et services linguistiques de la Cour pour être traduite dans les langues officielles de l'UE.

⁴⁶ Voir aussi le document DEC 116/15 final intitulé «Mesure de la réalisation de l'objectif des 13 mois» (document interne).

5.7 DIFFUSION DU RAPPORT

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

5.8 SUIVI DU RAPPORT

5.8.1 Suivi des recommandations et des constatations figurant dans le rapport

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

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

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

Le suivi des recommandations vise plusieurs objectifs.

Le suivi prend la forme d'«examens limités» effectués par les chambres d'audit, qui apprécient la mesure dans laquelle l'entité auditée (généralement la Commission) a donné suite aux constatations et aux recommandations figurant dans les rapports spéciaux de la Cour. Ce suivi ne consiste toutefois pas en une évaluation de l'efficacité des mesures prises par l'entité auditée, car cela nécessiterait un audit détaillé. Dès lors, un examen détaillé d'un rapport spécial particulier peut, au besoin, être effectué par les chambres d'audit dans le cadre d'un audit de suivi approfondi.

Le suivi intervient généralement trois ans après la publication du rapport spécial. Il peut s'appuyer sur les rapports de suivi régulièrement présentés par la Commission et par d'autres institutions au Parlement, lorsque ceux-ci sont disponibles, ainsi que sur la base de données de suivi de la Commission connue sous le nom d'application RAD (recommandations, actions, décharge). La Cour rend compte du suivi de ses rapports spéciaux dans un rapport annuel sur le suivi ou dans des rapports spéciaux distincts. Le rapport annuel sur le suivi contient les résultats des travaux effectués par la Cour pour évaluer les mesures correctrices prises par l'entité auditée afin de donner suite aux constatations et recommandations de la Cour.

Sélection de rapports pour le suivi

Lors du processus d'établissement du PTA, les chambres d'audit, après avoir consulté la Chambre V, sélectionnent les rapports spéciaux dont elles ont l'intention d'assurer le suivi dans le cadre de leurs activités annuelles⁴⁷. Les rapports sont sélectionnés en fonction de deux critères: lorsque l'entité auditée a disposé de plus de deux à trois ans pour donner suite aux recommandations, et lorsque les recommandations sont encore pertinentes.

Planification des travaux

Les travaux, qui sont moins importants que ceux requis pour une mission d'assurance raisonnable, sont réalisés sur la base d'un document de planification succinct plutôt que d'un plan d'enquête détaillé. Dans des conditions normales, le suivi d'un rapport spécial ne **doit** pas nécessiter plus de 10 auditeurs-semaines.

L'examen réalisé par les chambres d'audit consiste à assurer le suivi des constatations d'audit (faiblesses détectées) et des recommandations figurant dans les rapports spéciaux. Il comporte les étapes suivantes:

- 1) examiner la base de données de gestion (RAD) de la Commission en tant que première source de données, afin d'en extraire celles relatives aux rapports d'audit visés, ainsi que les bases de données pertinentes de la Cour;
- 2) réaliser un contrôle documentaire et une analyse des rapports annuels, des plans d'action, des documents stratégiques et des rapports spécifiques;
- 3) obtenir et analyser des éléments probants concernant les mesures spécifiquement appliquées par la Commission pour mettre en œuvre les recommandations et remédier aux faiblesses constatées;
- 4) envoyer des lettres de validation comportant les constatations préliminaires rédigées selon un modèle uniforme.

La revue par les équipes d'audit **doit** consister à vérifier l'état d'avancement de la mise en œuvre des recommandations de la Cour (intégralement mises en œuvre; mises en œuvre à pratiquement tous égards; mises en œuvre à certains égards; non mises en œuvre; recommandation à présent sans objet; recommandation dont la mise en œuvre n'a pu être vérifiée).

Lorsqu'elle examine la mise en œuvre des recommandations de la Cour, il se peut que l'équipe d'audit souhaite vérifier l'état d'avancement des plans d'action de la Commission liés aux demandes formulées par l'autorité de décharge (conformément au standard de contrôle interne 9 de la Commission) en tant que source d'information complémentaire.

Étendue et approche

La Chambre V est responsable de la coordination de l'activité, sous la forme d'une contribution au chapitre du rapport annuel ou d'un rapport spécial distinct. Le Membre rapporteur est un membre permanent de la Chambre V.

La procédure détaillée pour le suivi figure dans le vademecum des procédures générales d'audit (document interne)⁴⁸.

⁴⁷ Documents DEC 006/10, CH 234/10 et DEC 44/16 (documents internes).

⁴⁸ Note: une nouvelle méthodologie de la Cour en matière de suivi est en cours d'élaboration (comme cela est indiqué dans le document interne DEC 44/15), notamment en ce qui concerne les recommandations adressées à des États membres et la future stratégie de la Cour pour la période 2018-2020.

5.8.2 Suivi de l'accueil réservé au rapport

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

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

Sert d'outil d'apprentissage.

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



MANUEL D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE

PRÉSENTATION	1
INTRODUCTION GÉNÉRALE	2
But et contenu du manuel d'audit de la performance	3
Structure	4
Glossaire des concepts et des termes techniques	5
CHAPITRE 1 CADRE DES AUDITS DE LA PERFORMANCE EFFECTUÉS PAR LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE	7
1.1 Introduction	8
1.2 L'Audit de la performance et la bonne gestion financière dans l'Union européenne	8
1.2.1 Audit de la performance	8
1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier	8
1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget	9
1.2.4 Système de contrôle interne visant à garantir la bonne gestion financière	10
1.2.5 Rapport entre audit de la performance, audit financier et audit de conformité	11
1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation	12
1.3 Mandat de la Cour et objectifs des audits de la performance	13
1.3.1 Obligations juridiques de la Cour	13
1.3.2 Objectifs de la Cour	14
CHAPITRE 2 L'APPROCHE DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE ET LES TROIS «E»	16
2.1 Introduction	17
2.2 Approche d'audit centrée sur la performance réalisée	17
2.2.1 Audit direct de la performance	17
2.2.2 Audit des systèmes de contrôle	18
2.3 Comment appliquer les trois «E»?	18
2.3.1 Recours à des cadres logiques dans les audits de la performance	18
2.3.2 Concepts: de la théorie à la pratique	20
① Économie	21
② Efficience	22
③ Efficacité	24
2.4 Qualités essentielles d'un bon audit de la performance	26
2.4.1 Faire preuve d'un bon jugement tout au long du processus d'audit	27
2.4.2 Employer une combinaison de méthodes adaptées de manière à rassembler toute une série de données	27
2.4.3 Formuler des questions d'audit au regard desquelles des conclusions peuvent être tirées	27

2.4.4 Analyser et gérer les risques concernant la production du rapport	28
2.4.5 Utiliser les outils nécessaires pour mener à bien l'audit	29
2.4.6 Disposer d'informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables à l'appui des constatations	30
2.4.7 Tenir compte, dès la phase de planification, des conclusions et recommandations éventuelles à présenter dans le rapport définitif	30
2.4.8 Adopter une approche transparente - «sans surprise» - à l'égard de l'entité auditée et des autres parties prenantes	31
2.5 Contrôle qualité	32
CHAPITRE 3 PLANIFICATION DE L'AUDIT	33
3.1 Introduction	34
3.2 La phase de planification de l'audit	36
3.2.1 Objectif de la planification de l'audit	36
3.2.2 Travaux préliminaires	36
3.2.3 Actualiser sa connaissance du domaine d'audit	38
① Cerner les objectifs et la logique de l'intervention, ainsi que les indicateurs correspondants	38
② Déterminer les ressources disponibles pour l'intervention	38
③ Déterminer les responsabilités respectives des différents acteurs	39
④ Recenser les principaux processus de gestion et de contrôle, y compris les systèmes informatiques	39
⑤ Définir les informations nécessaires à la gestion et au contrôle	39
⑥ Apprécier les risques pour la bonne gestion financière	39
3.2.4 Décrire l'audit dans ses grandes lignes	40
① Tenir compte des audits et des évaluations antérieurs	40
② Examiner les questions, les critères, les éléments probants, la méthodologie, l'étendue et l'impact potentiels de l'audit	41
③ Examiner la question du calendrier de l'audit envisagé et des ressources correspondantes	41
3.2.5 Évaluer si l'audit est réaliste, réalisable et susceptible d'être utile	42
3.3 Le plan d'enquête	42
3.3.1 Objectifs et contenu du plan d'enquête	42
① Formuler les questions d'audit	45
② Déterminer l'étendue de l'audit	49
③ Définir les critères d'audit à utiliser	49
④ Recenser les informations probantes requises ainsi que leurs sources	50
⑤ Définir la méthodologie d'audit à utiliser	51
⑥ Réfléchir aux possibles observations et recommandations d'audit ainsi qu'à l'impact potentiel de l'audit	51
⑦ Arrêter le calendrier, déterminer les ressources et mettre en place un dispositif pour la supervision et la revue	52
⑧ Communiquer avec l'entité auditée	53
3.3.2 Établissement du plan d'enquête	54
3.4 «Rapports spéciaux express»	55
Annexe I – Contenu d'un plan d'enquête	57
Annexe II – Plan de collecte des informations probantes	60
Annexe III – Plan de programme d'audit	61
CHAPITRE 4 PHASE DE L'EXAMEN	62
4.1 Introduction	63
4.2 Produire des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables	65
4.2.1 But et approche de la phase d'examen	65

4.2.2 Nature des informations probantes dans les audits de la performance	65
4.2.3 Informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables	66
4.2.4 Sources d'informations probantes	68
4.2.5 Types d'informations probantes	69
4.3 Collecte et analyse des données	70
4.3.1 But et approche de la collecte et de l'analyse des données	70
4.3.2 Processus de collecte des données	70
4.3.3 Utilisation des travaux de tiers	71
4.3.4 Collecte des données et éthique	72
4.3.5 Analyse des données	72
4.4 Déduire des constatations valables	73
4.4.1 Nécessité d'une base solide	73
4.4.2 Rédaction des constatations	74
4.5 Communication des constatations d'audit	74
4.6 Documentation	75
4.6.1 Objectif et approche	75
4.6.2 Référencement de la documentation	76
4.7 Gestion de l'audit et dispositif de contrôle de la qualité	77
4.7.1 Gestion de l'audit, y compris la supervision et la révision	77
Annexe I – Méthodes de collecte et d'analyse des données	78
CHAPITRE 5 PHASE DE L'ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT	79
5.1 Introduction	80
5.2 Qualité des rapports	82
① Objectifs	82
② Complets	82
③ Clairs	82
④ Convaincants	83
⑤ Pertinents	83
⑥ Exacts	83
⑦ Constructifs	83
⑧ Concis	84
5.3 Planification du rapport	84
5.3.1 Prise en considération des destinataires	84
5.3.2 Approche relative à la planification du rapport	84
5.3.3 Élaboration d'un canevas	85
5.4 Rédaction du rapport	85
5.4.1 Approche concernant la rédaction du rapport	85
5.4.2 Structure et présentation	86
① Synthèse	86
② Introduction	87
③ Étendue, approche et méthodologie de l'audit	88
④ Observations	88
⑤ Conclusions et recommandations	89
5.4.3 Logique et raisonnement	90
① Focalisation sur les questions d'audit	90
② Recours aux exemples	90
③ Désignation nominative de tiers dans les rapports de la Cour	90
5.4.4 Type d'informations et de données à inclure	91
5.4.5 Style	91

5.4.6 Utilisation d'informations non textuelles	92
① Tableaux, organigrammes et graphiques	92
② Cartes et photographies	93
③ Nombres et pourcentages	93
5.5 Révision du rapport	93
5.6 Validation du rapport	94
5.7 Diffusion du rapport	96
5.8 Suivi du rapport	96
5.8.1 Suivi des recommandations et des constatations figurant dans le rapport	96
5.8.2 Suivi de l'accueil réservé au rapport	98
TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE	99