



# CADRE DES AUDITS DE LA PERFORMANCE EFFECTUÉS PAR LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

## Chapitres du manuel d'audit de la performance

## TABLE DES MATIÈRES

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

**1.1 Introduction**

**1.2 L'audit de la performance et la bonne gestion financière dans l'Union européenne**

**1.2.1 Audit de la performance**

**1.2.2 Bonne gestion financière: traité et règlement financier**

**1.2.3 Méthodes de gestion appliquées à l'exécution du budget**

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

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

**1.2.6 Rapport entre audit de la performance et évaluation**

**1.3 Mandat de la Cour et objectifs des audits de la performance**

**1.3.1 Obligations juridiques de la Cour**

**1.3.2 Objectifs de la Cour**

### 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](mailto:eca-dqc-contact@eca.europa.eu)

## 1.1 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 possibles<sup>1</sup>.

### 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*».

<sup>1</sup> Norme ISSAI 300.

## Règlement financier

Conformément aux dispositions de l'article 30 du règlement financier applicable au budget général de l'Union<sup>2</sup> (ci-après le «règlement financier»), le concept de bonne gestion financière couvre les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités, 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 obtenus<sup>3</sup>;
- ✓ 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 Commission<sup>4</sup>;

#### 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 **faud** tenir dûment compte pour planifier et effectuer un audit de la performance, ainsi que pour en rendre compte.

<sup>2</sup> JO L 298 du 26.10.2012 (dernière modification: JO L 286 du 30.10.2015).

<sup>3</sup> Dans le contexte de l'efficacité et de l'efficacités, 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).

<sup>4</sup> 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 interne<sup>5</sup> approprié.

Au sein de la Commission, les systèmes informatiques font partie du système de contrôle interne, qui suit le modèle proposé par COBIT<sup>6</sup> 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 Commission<sup>7</sup>

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

<sup>5</sup> 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».

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

<sup>7</sup> 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
<b>Objectif</b>	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.
<b>Thème central</b>	Politique, programmes, organisation, activités et systèmes de gestion.	Opérations financières, procédures comptables et procédures de contrôle clés.
<b>Formation requise</b>	Économie, sciences politiques, sociologie, etc.	Comptabilité et droit.
<b>Méthodes utilisées</b>	Variet d'un audit à l'autre.	Cadre normalisé.
<b>Critères d'audit</b>	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.
<b>Rapports</b>	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 performance<sup>8</sup> peut également comporter des aspects liés à l'audit financier et à l'audit de conformité<sup>9</sup>, 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 audit<sup>10</sup>.

### 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 dernière<sup>11</sup>, 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).

<sup>8</sup> Norme d'audit ISSAI 3000, paragraphe 16.

<sup>9</sup> Série des normes d'audit ISSAI 1000 et ISSAI 4000.

<sup>10</sup> Norme d'audit ISSAI 3000, paragraphe 16.

<sup>11</sup> 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.