

**LIGNES DIRECTRICES POUR LA
MISE EN OEUVRE DES
NORMES DE VERIFICATION
DE RESULTATS**

Normes et lignes directrices relatives à la vérification
de résultats basées sur les Normes de contrôle et
l'expérience pratique de l'INTOSAI

Préambule

A l'occasion du Congrès international des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INCOSAI) qui s'est tenu à Montevideo en 1998, il a été convenu de favoriser la mise au point de lignes directrices pour la mise en œuvre des normes de contrôle de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Cette tâche a été confiée à la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI (CNC), en consultation avec d'autres commissions permanentes et groupes de travail.

Bien que principalement axées sur le contrôle financier, les Normes de contrôle s'étendent aussi à la vérification de résultats. De l'avis de nombreuses ISC, des lignes directrices spécifiques à la vérification de résultats sont nécessaires, vu la différence de nature entre ce type de contrôle et le contrôle financier. Il a donc été estimé judicieux de mettre au point des lignes directrices distinctes pour la vérification de résultats.

Suite à une première discussion qui s'est tenue à l'occasion de la réunion de la Commission à Londres en 2000 et à la réunion de Lisbonne (2002) l'année suivante, des documents de travail ont été transmis aux membres de la Commission en sollicitant leurs commentaires. Les travaux en cours ont reçu le soutien du Comité directeur et du Congrès de l'INTOSAI qui s'est tenu à Séoul (2001).

Lors de la réunion de la Commission à Stockholm (2002), il a été décidé de faire parvenir à tous les membres de l'INTOSAI une note de réflexion en sollicitant leurs commentaires. Un projet final a été élaboré qui a été par la suite approuvé par la Commission lors de la réunion qu'elle a tenue à Bratislava (2003). Tout au long de ce processus, le Comité directeur a été tenu informé de l'avancement des travaux et a approuvé les programmes de travail requis.

Les présentes Lignes directrices pour la mise en œuvre des normes de vérification de résultats sont le fruit des efforts conjugués des membres de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI, composée des institutions supérieures de contrôle suivantes :

Antigua et Barbuda	Danemark	Royaume-Uni
Arabie Saoudite	Egypte	Samoa
Argentine	Etats-Unis d'Amérique	Slovaquie
Australie	Inde	Suède; Présidence
Autriche	Japon	Tonga
Azerbaïdjan	Lituanie	Tunisie
Brésil	Namibie	Ukraine
Cameroun	Norvège	Uruguay
Canada	Philippines	
Costa Rica	Portugal	

Je tiens tout particulièrement à exprimer ma reconnaissance aux ISC du Royaume-Uni (anglais), du Canada (français), de l'Autriche (allemand) et de l'Arabie saoudite (arabe) pour avoir bien voulu se charger de la relecture des différentes versions linguistiques.

C'est donc avec plaisir que je vous sou mets ce document qui constitue un important pas en avant dans le processus visant à mieux faire connaître la vérification de résultats aux contrôleurs des finances publiques. Il convient de le considérer comme un document vivant qui doit être actualisé à mesure que les pratiques évoluent. Bien qu'il ne s'agisse ni d'un document normatif ou technique ni d'un manuel, le présent document contient un certain nombre de lignes directrices et d'autres informations ayant des retombées pratiques qui tiennent compte des postulats et spécificités de la vérification de résultats. Même si elles font état des meilleures pratiques de l'heure, les présentes lignes directrices ne s'appliquent pas nécessairement dans leur ensemble à tous les membres de l'INTOSAI et ce en raison des différences au niveau des traditions et des mandats. Il appartient donc à chaque membre de déterminer la meilleure manière de les appliquer et de les utiliser.

Ce document a pour objet de:

- Décrire les caractéristiques et les principes de la vérification de résultats.
- Aider les vérificateurs de résultats relevant des ISC à gérer et à réaliser des vérifications de résultats rentables et efficaces.
- Instituer de bonnes pratiques en matière de vérification de résultats.
- Définir un cadre susceptible de permettre le développement de la méthodologie de la vérification de résultats et du développement professionnel.

Au nom de la Commission des normes de contrôle de l'INTOSAI, je souhaiterais remercier toutes les commissions et tous les membres de l'INTOSAI pour leur dévouement et leur contribution à la finalisation de ce projet. Je souhaiterais également remercier mes collègues de la Commission pour leur soutien indéfectible et leurs contributions positives à cette activité.

Stockholm, juillet 2004

Kjell Larsson

Auditor General, National Audit Office de Suède

Président de la Commission des Normes de Contrôle de l'INTOSAI

Table des matières

Préambule	3
Table des matières	7
Introduction	9
Première partie : Qu'est-ce que la vérification de résultats?	13
1.1 Qu'est-ce que la vérification de résultats selon l'INTOSAI?	13
1.2 Quelle est la spécificité de la vérification de résultats?	13
1.3 Quelles sont les idées à la base de la vérification de résultats?	14
1.4 Quelles sont les principales questions posées par la vérification de résultats?	16
1.5 Quel sens donner aux concepts d'économie, d'efficience et d'efficacité?	17
1.6 Comment la gestion publique affecte-t-elle la vérification de résultats?	24
1.7 Quel lien existe-t-il entre la vérification de résultats, la mesure des résultats et l'évaluation de programmes?	25
1.8 Est-ce qu'il y a des différences au niveau des ambitions et des approches analytiques?	30
1.9 Résumé	35
Deuxième partie : Principes du contrôle des finances publiques appliqués à la vérification de résultats	38
2.1 Comment les principes du contrôle s'appliquent-ils à la vérification de résultats?	38
2.2 Conditions générales exigées des vérificateurs de résultats	44
2.3 Existe-t-il d'autres garanties importantes?	48
2.4 Résumé	50
Troisième partie : Normes d'application et lignes directrices : la mise en route et la programmation de la vérification de résultats	54
3.1 Quelles sont les grandes étapes du cycle de vérification de résultats?	54
3.2 Que comporte la planification stratégique?	55
3.3 Que comporte la planification d'opérations particulières de vérification de résultats?	60
3.4 Résumé	71
Quatrième partie : Normes d'application et lignes directrices : la mise en oeuvre de la vérification de résultats	74
4.1 Quelles sont les caractéristiques du processus de l'étude principale?	74
4.2 Que faut-il prendre en considération dans le processus de collecte des données?	75

4.3 Quelles sont les caractéristiques des preuves et des constats de la vérification?	78
4.4 Comment se comporter face à un environnement en mutation et conflictuel?	81
4.5 Quels sont les aspects importants lorsqu'il s'agit d'analyser les données et de tirer des conclusions?	82
4.6 Résumé	84
Cinquième partie : Normes et lignes directrices relatives à l'établissement de rapports : présentation des résultats de la vérification	
5.1 Qu'implique la nécessité de mettre l'accent sur le rapport final?	88
5.2 Quels sont les éléments nécessaires pour que le rapport soit fiable?	89
5.3 Qu'est-ce qui fait qu'un rapport de vérification de résultats est bon et utilisable?	92
5.4 Comment doit-on diffuser les rapports de vérification de résultats?	94
5.5 Quelle est la finalité des processus de suivi?	95
5.6 Résumé	96
REFERENCES ET BIBLIOGRAPHIE	98
Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSA)	98
Institutions supérieures de contrôle	99

Introduction

En s'acquittant de leur travail, les vérificateurs de résultats peuvent être confrontés à beaucoup de diversité et d'ambiguïté. Ils ont besoin de compétences pour pouvoir analyser les activités et les pratiques de gestion. Ils peuvent aussi ressentir le besoin de se familiariser avec des contextes organisationnels et des contenus très divers. Ils doivent être capables de rédiger de manière logique et exhaustive concernant des problèmes complexes. Les présentes lignes directrices peuvent s'avérer utiles dans ce domaine, mais il incombe aux vérificateurs de résultats eux-mêmes de développer, par d'autres moyens, leurs compétences dans ces domaines.

Les lignes directrices tiennent compte des normes de contrôle pertinentes de l'INTOSAI et reposent sur les principes généralement acceptés de la vérification de résultats, inspirés de l'expérience des membres de l'INTOSAI¹. Dans la perspective de la mise au point de lignes directrices pour la mise en oeuvre basées sur l'expérience, une étude a été réalisée portant sur les normes et les lignes directrices d'un certain nombre d'ISC ayant derrière elles de nombreuses années d'expérience en matière de vérification de résultats. Leur expérience dans la réalisation de vérifications des résultats et la mise en oeuvre des Normes de contrôle a permis d'obtenir des informations précieuses dont les moindres ne sont pas celles qui ont trait à l'interprétation des Normes de contrôle dans la pratique.

Il serait illusoire de vouloir mettre au point des lignes directrices applicables à tous les types de vérification de résultats, dans la mesure où la comparaison entre les pratiques de différents pays fait apparaître des différences considérables au niveau des mandats, de l'organisation et des méthodes utilisées. Les lignes directrices relatives à la vérification de résultats ne peuvent pas englober l'ensemble des approches, méthodes et techniques possibles car cela engloberait tout ce qui relève des sciences sociales. Par ailleurs, les vérifications de résultats ont trait à une multitude de sujets et de perspectives qui s'étendent à l'ensemble du

¹ Le Directeur de l'audit, Tony Angleryd (Suède) a préparé les lignes directrices, mais un grand nombre de membres de l'INTOSAI ont contribué à ce processus. Les normes de vérification de résultats des membres et de groupes régionaux ont été étudiées. Les "Lignes directrices pour la vérification de résultats", approuvées à l'occasion de la 8^{ème} Assemblée de l'ASOSAI d'octobre 2000, doivent recevoir ici une mention spéciale.

secteur public ; il ne serait donc pas possible de mettre au point des normes et des procédures détaillées qui fonctionnent aussi bien dans toutes ces situations. Il n'est pas possible, en matière de vérification de résultats, de mettre au point un manuel du type "livre de recettes" susceptible d'être universellement suivi pour obtenir de bons résultats.

Par conséquent, certaines ISC trouveront ce genre de lignes directrices de peu d'utilité. Elles peuvent, par exemple, être perçues comme excessivement ambitieuses pour des contrôleurs ayant peu ou pas d'expérience en matière de projets de vérification de résultats ou d'évaluations de programmes. Dans le paragraphe 1.0.6 des Normes de contrôle, il est précisé que "l'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques". De plus, le paragraphe 1.0.13 précise qu'en "raison de l'optique et de la structure de certaines ISC, la totalité des normes de contrôle n'est pas applicable à tous les aspects de leur activité. Par exemple, la nature collégiale et judiciaire des examens auxquels procèdent les Cours des comptes confère à certains aspects de leur activité un caractère fondamentalement différent de celui des contrôles financiers et des vérifications de résultats effectués par des ISC organisées sous la forme d'un système hiérarchisé et dirigé par un auditeur général ou un contrôleur général". Ce qui signifie que c'est à l'ISC elle-même qu'il appartient de décider comment et dans quelle mesure les lignes directrices doivent être utilisées dans ses propres pratiques de contrôle et activités de développement.²

Ce qui vient d'être dit ne doit pas servir d'argument pour refuser toute forme de normalisation ou de lignes directrices; toutefois, s'agissant de la normalisation de la vérification de résultats, la question essentielle est de savoir ce qu'il convient de faire plutôt que la *manière* de le faire. Par exemple, il serait raisonnable de s'attendre à ce que, dans la mise au point d'une vérification, les vérificateurs prennent en considération et couvrent des aspects particuliers. La manière de le faire doit être déterminée au cas par cas, en tenant compte du fait que les méthodes et les techniques doivent être appliquées avec toute la

² Dans le présent document, pour faire référence aux paragraphes des Normes de contrôle (2001) l'abréviation "NC" est suivie du ou des numéros de paragraphe. Les références sont en italiques. L'expression "contrôle financier" a été préférée à l'expression "contrôle de la régularité (financière)".

circonspection requise, considérée comme la meilleure pratique en matière de sciences sociales et de contrôle des finances publiques.

Le présent document se fait l'écho de l'expérience d'ISC qui ont une longue tradition et des normes bien établies en matière de vérification de résultats. Il traite principalement de questions liées à la vérification de résultats lorsqu'elle est effectuée sous forme d'examens ou d'investigations distinctes; c'est-à-dire la vérification de résultats en tant qu'activité professionnelle distincte nécessitant des compétences spécialisées, des normes propres, une programmation spécifique, des rapports spéciaux, etc.³ Par conséquent, le présent document s'adresse principalement aux ISC qui réalisent – ou qui comptent réaliser – ce type de vérification de résultats.⁴

Les présentes lignes directrices comportent cinq parties.

La *Première partie* définit le cadre général de la vérification de résultats,

La *Deuxième partie* décrit l'application des principes du contrôle à la vérification de résultats,

La *Troisième partie* passe en revue des normes et des directives utiles à la programmation de vérifications de résultats,

La *Quatrième partie* passe en revue des normes et des directives utiles à la réalisation de vérifications de résultats,

La *Cinquième partie* passe en revue des normes et des directives utiles à la présentation des résultats des vérifications.

Les Annexes offrent des informations complémentaires sur la manière de programmer et de réaliser des vérifications de résultat. Elles contiennent aussi des informations relatives à la vérification de résultats et aux technologies de l'information et à la réalisation de vérifications de résultats dans une perspective environnementale. Les annexes présentent en outre un cadre d'approches systémiques à la vérification de résultats.

³ Le présent document fournit des lignes directrices générales. Du fait que la vérification de résultats varie considérablement d'un pays à l'autre, il a été jugé utile de faire de telle sorte que ces lignes directrices soient moins normatives et détaillées que d'habitude.

⁴ Dans une certaine mesure, cela permettrait, par exemple, d'exclure un suivi continu s'appuyant sur ce qu'il est convenu d'appeler indicateurs de rendement. Toutefois, les études non régulières (approfondies), réalisées dans le but de déterminer si oui ou non les systèmes de mesure du rendement des programmes publics sont efficaces et valides, ne sont pas exclues (Voir section 1.7).

Première partie :

Qu'est-ce que la vérification de résultats?

1.1 Qu'est-ce que la vérification de résultats selon l'INTOSAI?

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI (*NC 1.0.38 et 1.0.40*) précisent que "dans sa plénitude, le contrôle des finances publiques comprend le contrôle de la régularité et la vérification de résultats" et que "la vérification de résultats englobe l'examen des aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacités et s'étend aux aspects suivants :

- a) examen des économies réalisées dans la gestion des administrations, conformément à des pratiques et des principes administratifs sains et une bonne politique de gestion;
- b) vérification de l'efficacité de l'utilisation des ressources humaines, financières ou autres et examen des systèmes d'information, de mesure des résultats et de suivi; analyse des procédures utilisées par les unités contrôlées pour remédier aux insuffisances décelées;
- c) vérification de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'unité contrôlée; et examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité."

La vérification de résultats se base sur les décisions ou les objectifs des organes législatifs; elle peut s'étendre à l'ensemble du secteur public.

La vérification de résultats est l'examen indépendant de l'efficacité et de l'efficacités des entreprises, programmes ou organisations du secteur public, compte dûment tenu des aspects d'économie et dans la perspective de réaliser des améliorations.

1.2 Quelle est la spécificité de la vérification de résultats?

Comme le précisent les Normes de contrôle, la vérification de résultats n'obéit pas strictement à des exigences et des attentes particulières. Alors que le contrôle financier a tendance à appliquer des normes relativement fixes, la vérification de résultats est plus souple dans le choix de ses sujets, objets de contrôle, méthodes et opinions. La vérification de résultats n'est pas un contrôle régulier comportant des opinions formalisées et ses racines ne sont pas dans l'audit du secteur privé. II

s'agit d'un examen indépendant non récurrent. Par nature, il couvre un grand nombre de sujets et laisse la voie libre aux jugements et interprétations multiples. Il doit disposer d'un grand nombre de méthodes d'investigation et d'évaluation et a recours à une base de connaissances très différente de celle utilisée par le contrôle classique. Il ne s'agit pas d'une forme de contrôle basée sur les listes de vérification. La spécificité de la vérification de résultats réside dans la diversité et la complexité des questions liées à son travail. La vérification de résultats doit être libre, dans les limites de son mandat légal, d'examiner sous différents angles toutes les activités du secteur public (NC 4.0.4, 4.0.21-23 et 2.2.16). Il va de soi que cette caractéristique de la vérification de résultats ne doit pas servir de prétexte pour mettre fin à la collaboration entre les deux types de contrôle.

Les racines de la vérification de résultats ne sont pas dans la forme de contrôle qui prévaut dans le secteur privé. Elle puise ses racines dans les exigences liées à l'indépendance, aux analyses non récurrentes et d'une certaine envergure portant sur les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité des programmes et agences du secteur public.

1.3 Quelles sont les idées à la base de la vérification de résultats?

La reddition des comptes par les pouvoirs publics signifie que les instances qui ont la charge d'un programme public ou d'un ministère sont tenues pour responsables de l'efficacité et de l'efficacité du fonctionnement de ce programme ou ministère. La reddition des comptes suppose au préalable que les pouvoirs publics ont un droit de regard sur les activités du programme ou du ministère. La vérification de résultats est un moyen pour le contribuable, les financiers, les instances législatives, les organes exécutifs, les citoyens ordinaires et les médias "d'exercer un contrôle" et de se faire une idée du fonctionnement et des résultats des différentes activités gouvernementales. Elle permet de répondre à des questions du genre : Est-ce que nous sommes en train d'optimiser nos ressources ou bien Est-ce qu'il est possible de mieux dépenser l'argent ou de le dépenser plus judicieusement? Par ailleurs, le critère fondamental de la bonne gouvernance est que tous les services

publics –ou tous les programmes gouvernementaux- sont assujettis au contrôle.

1.3 Quelle sont les idées à la base de la vérification de résultats peut contribuer au renforcement de ces valeurs en produisant des informations publiques et fiables sur les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité dans les programmes gouvernementaux. Cette tâche se trouve facilitée par le fait que la vérification de résultats est indépendante des ministères dont les activités sont assujetties au contrôle. C'est ainsi que l'on obtient une image indépendante et fiable du rendement du programme ou objets contrôlés. La vérification de résultats ne met pas en jeu des intérêts et n'a pas de lien, financier ou autre, avec les objets contrôlés. En produisant des évaluations indépendantes, la vérification de résultats peut également servir de base à des décisions concernant les investissements et les activités à venir. Cet instrument – dont l'objet est d'accorder des incitations au changement en réalisant des analyses et des évaluations indépendantes du rendement du secteur public- repose sur des éléments importants, à savoir l'apprentissage et une information fiable. Dans un monde complexe et en mutation rapide, caractérisé par la limitation des ressources et de nombreuses incertitudes, la vérification devient une nécessité.

A la base de la vérification de résultats, on retrouve un certain nombre d'idées :

- **Au départ, il importe d'évaluer les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité de toutes les activités gouvernementales et, à cet effet, un contrôle est nécessaire pour examiner et évaluer ces aspects et ainsi contribuer peut-être à l'amélioration de la dépense publique, des services publics et de la reddition des comptes et de la gestion publiques .**
- **Il importe, ensuite, de disposer d'informations fiables et indépendantes. Il est nécessaire d'avoir un investigateur qui représente l'intérêt public capable de réfléchir et d'agir en toute indépendance pour présenter et remettre en question la situation actuelle.**
- **Pour terminer, il importe d'avoir un aperçu et des idées précises sur les activités gouvernementales et la possibilité d'influencer et d'améliorer son rendement. Il est nécessaire d'avoir un investigateur compétent à même de jouer ce rôle et promouvoir**

1.4 Quelles sont les principales questions posées par la vérification de résultats?

Tous les programmes et entreprises publics – ainsi que la plupart des processus dont ils sont à l'origine – peuvent, du moins en théorie, être analysés grâce à une formule qui décrit comment passer d'une position à l'autre en utilisant certains moyens afin d'atteindre des objectifs spécifiques. Dans la vérification de résultats, ce cheminement peut être effectué en tentant de répondre à deux questions fondamentales :

- Est-ce qu'on est en train de faire les choses comme il faut?
- Est-ce qu'on est en train de faire les choses qu'il faut?

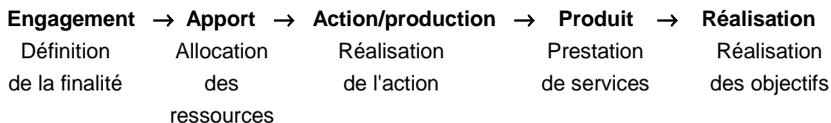
La première question s'adresse principalement au "producteur" et entend déterminer si, globalement, les décisions stratégiques sont correctement mises en oeuvre. Cette question est généralement associée à une perspective normative, c'est-à-dire que le contrôleur cherche à savoir si l'exécutif a respecté les règles ou les conditions. Afin d'élargir le champ de l'analyse, la question peut également chercher à déterminer si les activités entreprises sont aussi perçues comme étant les plus appropriées, pourvu, là aussi, que l'on soit en train de faire les choses qu'il faut. Jusque là, la vérification de résultats s'est principalement intéressée à divers aspects de l'économie et de l'efficacité des opérations.

Le champ de l'analyse devient considérablement plus vaste lorsque l'on pose la deuxième question pour essayer de savoir si l'on est en train de faire les choses qu'il faut. Une autre façon de poser cette question consisterait à essayer de savoir si les politiques adoptées ont été correctement mises en oeuvre ou si des moyens adéquats ont été employés.

Ainsi, ce type de question fait référence à l'efficacité ou à l'impact sur la société. Dans les faits, la question pourrait même donner à penser qu'une action des pouvoirs publics – ou toute mesure retenue pour réaliser un objectif donné – risque d'être contestée. Le vérificateur de résultats peut, par exemple, estimer que l'une des mesures retenues est inefficace et incohérente par rapport aux objectifs. Toutefois, dès qu'il

commencera à douter du réalisme de l'engagement public même, il devra alors veiller également à ne pas excéder son mandat en empiétant sur le domaine politique.

Ces interactions peuvent également être illustrées par le modèle qu'il est convenu d'appeler d'entrée/sortie. Ce modèle suit le cheminement ci-dessous.



Les produits sont issus des apports et des actions menées pour atteindre des objectifs spécifiques. Théoriquement, le vérificateur de résultats devrait être à même d'examiner toutes les composantes et les relations du modèle, exception faite de la première composante à partir de la gauche. Les deux questions fondamentales évoquées plus haut sont donc toujours d'actualité, comme le sont les multiples perspectives auxquelles on peut recourir pour y répondre.

1.5 Quel sens donner aux concepts d'économie, d'efficience et d'efficacité?

Comme nous le disions plus haut, la vérification de résultats s'intéresse principalement à l'examen des aspects d'économie, d'efficience et d'efficacité.⁵ Selon les normes de contrôle (*NC 1.0.40*), une opération de vérification de résultats peut avoir pour objectif d'examiner un ou plus de ces trois aspects.

Economie – veiller à ce que les coûts restent faibles

D'après les Normes de contrôle, l'économie consiste à minimiser le coût des ressources utilisées pour une activité donnée, tout en veillant à préserver une qualité appropriée. L'économie ne peut être mesurée qu'en présence d'un critère –ou d'arguments- raisonnables pour ce faire.

⁵ Les normes relatives aux "considérations environnementales" et les "conditions d'équité" sont également prises en ligne de compte par les vérifications de résultats (Voir, par exemple, l'annexe 6).

Les opérations de contrôle de l'économie sont susceptibles d'apporter des réponses à des questions comme :

- Les moyens retenus ou l'équipement obtenu (les apports) constituent-ils l'utilisation la plus économique des deniers publics?
- Les ressources humaines, financières ou matérielles ont-elles été utilisées de manière économique?
- Les activités de gestion sont-elles réalisées dans le respect des principes administratifs viables et des bonnes politiques de gestion?

Bien que le concept d'économie ait été bien défini, le contrôle de l'économie n'est pas facile à mettre en oeuvre. Il est souvent difficile pour le contrôleur de vérifier si les apports retenus constituent l'utilisation la plus économique des deniers publics, si les ressources disponibles ont été utilisées de manière économique et si la qualité et la quantité des "apports" sont optimales et ont été correctement coordonnées. Il peut s'avérer encore plus difficile de faire des recommandations susceptibles de réduire les coûts sans pour autant nuire à la qualité et à la quantité des services offerts au citoyen.

Efficiences- optimiser l'utilisation des ressources disponibles

L'efficacité est liée à l'économie. Dans ce cas aussi, la question la plus importante concerne les ressources déployées. Il s'agit de déterminer si ces ressources ont été utilisées de manière optimale ou satisfaisante ou si les mêmes résultats ou des résultats similaires en termes de qualité et de délais d'exécution auraient pu être obtenus avec des moyens moins importants. *Est-ce que nous sommes en train d'obtenir le maximum de résultats, en termes de quantité et de qualité, de nos apports et de nos actions?* Cette question fait référence à la relation qui existe entre la qualité et la quantité de services fournis et les activités et le coût des ressources utilisées pour les produire, pour pouvoir atteindre des résultats.

Il est bien évident que, d'une manière générale, toute opinion sur l'efficacité ne peut être que relative. L'absence de rentabilité n'est immédiatement manifeste que dans de rares cas. Les conclusions relatives à l'efficacité peuvent être exprimées sous forme d'une comparaison avec des activités similaires, avec d'autres périodes ou avec une norme qui aurait été explicitement adoptée. Dans certains cas, des normes comme celles des meilleures pratiques sont applicables. Les

opinions exprimées concernant l'efficacité peuvent également s'appuyer sur des conditions n'ayant aucun lien avec des normes spécifiques comme, par exemple, lorsque les choses atteignent un tel degré de complexité qu'il n'y a plus de normes. Dans ce cas, les opinions doivent s'appuyer sur les meilleures informations et arguments disponibles et doivent être conformes à l'analyse réalisée dans le cadre du contrôle.

Le contrôle de l'efficacité entend, entre autres aspects, vérifier si :

- les ressources humaines, financières et autres sont utilisées de manière efficace,
- les programmes, entités et activités gouvernementaux sont gérés, réglementés, organisés, mis en oeuvre et évalués de manière efficace,
- les activités des entités gouvernementales sont en cohérence avec les objectifs et exigences stipulés,
- les services publics sont de bonne qualité, tiennent compte des besoins du client et sont fournis en temps opportun,
- les objectifs des programmes gouvernementaux sont réalisés selon un rapport coût-efficacité favorable.

Le concept de rapport coût-efficacité a trait à l'aptitude ou potentiel d'un organisme, activité, programme ou opération contrôlés à obtenir certaines réalisations à un coût raisonnable. Les analyses de coût-efficacité étudient la relation entre le coût d'un projet et les résultats obtenus, exprimés en coût par unité réalisée. La relation coût-efficacité n'est qu'un élément de l'ensemble des opérations qui constituent l'examen de l'efficacité, lesquelles peuvent également englober, par exemple, les délais de réalisation des résultats. Toutefois, ce délai ne coïncide pas toujours avec le meilleur moment qui permettrait d'optimiser l'impact.

Dans certains cas, il peut s'avérer difficile de faire nettement la distinction entre les deux concepts d'efficacité et d'économie. Chacun d'eux peut consister (directement ou indirectement) à vérifier si l'organisme contrôlé est en train de :

- recourir à des pratiques saines en matière d'approvisionnement,
- faire l'acquisition de ressources dont le type, la qualité et le volume sont appropriés, à un coût approprié,
- assurer la maintenance adéquate de ses ressources,

- utiliser la quantité optimale de ressources (personnel, équipement, installations) pour produire en temps opportun des biens ou rendre des services dont la quantité et la qualité seraient appropriées,
- respecter les conditions prévues par la législation qui régit ou influence l'acquisition, la maintenance et l'utilisation des ressources de l'organisme,
- et s'il a mis en place un dispositif de contrôles de gestion.

En réalité, les contrôles de l'économie sont généralement axés sur les trois premiers points ci-dessus. Le concept d'efficacité se limite principalement à la question de savoir si les ressources ont été utilisées de manière optimale ou satisfaisante. C'est pourquoi l'efficacité se décline la plupart du temps de deux manières : si (i) les mêmes résultats auraient pu être obtenus en utilisant moins de ressources et (ii) si les mêmes ressources auraient pu permettre de réaliser de meilleurs résultats (en termes de quantité et de qualité).

Le contrôle financier aussi est appelé à traiter ces questions, par exemple lorsqu'il s'agit de contrôler les pratiques en matière d'approvisionnement. Toutefois, pour le contrôle financier, la portée est plus limitée. A l'inverse de la vérification de résultats, l'objectif n'est pas de procéder à la vérification de l'économie et de l'efficacité des activités gouvernementales.

Efficacité – atteindre les buts ou les objectifs retenus

L'efficacité est pour l'essentiel un concept lié à la réalisation des objectifs.⁶ Elle concerne la relation entre les finalités et les objectifs, les résultats et les impacts. *Est-ce que les objectifs retenus sont réalisés grâce aux moyens utilisés, aux produits obtenus et aux impacts observés? Les impacts constatés sont-ils véritablement le fruit de la politique plutôt que d'autres circonstances?*

La question de l'efficacité comporte en fait deux parties : d'abord, vérifier si les objectifs stratégiques ont été atteints et, ensuite, si ces résultats peuvent être imputés à la politique suivie. Pour pouvoir dire dans quelle mesure les objectifs ont été atteints, ces derniers doivent être formulés de manière à rendre possible ce type d'estimation. Ce résultat ne peut pas être atteint sur la base d'objectifs vagues ou abstraits. Pour

⁶ L'accent est mis tout particulièrement sur la question de savoir dans quelle mesure un programme ou une entité atteignent leurs buts et objectifs.

pouvoir dire dans quelle mesure les événements constatés peuvent être imputés à la politique suivie, il faudra procéder à une comparaison. L'idéal serait de procéder à des mesures avant et après l'introduction de la politique et à des mesures effectuées sur un groupe de contrôle non concerné par la politique.⁷

Dans la pratique, de telles comparaisons sont de manière générale difficiles à faire, en partie parce que les éléments de comparaison font défaut. Dans ces cas, il est possible d'évaluer la crédibilité des hypothèses sur lesquelles repose la politique. Souvent, un objectif de contrôle moins ambitieux aura été retenu comme, par exemple, de vérifier dans quelle mesure les objectifs ont été réalisés et les groupes cibles ont été atteints ou de déterminer le degré de rendement.

Le contrôleur peut chercher à estimer ou mesurer l'efficacité en comparant les résultats – ou "l'impact" ou "l'état des lieux" – aux objectifs retenus par la politique. Cette approche est souvent qualifiée d'analyse de "réalisation des objectifs". Cependant, pour le contrôle de l'efficacité, il convient généralement d'essayer également de déterminer dans quelle mesure les instruments utilisés ont en fait contribué à la réalisation des objectifs stratégiques. C'est là la vérification de résultats au "sens propre" du terme et elle nécessite d'apporter la preuve que les réalisations et autres effets observés ont été de fait occasionnés par l'action en question plutôt que par d'autres facteurs. Par exemple, si l'objectif stratégique consiste à réduire le chômage, est-ce qu'une baisse observée du nombre de chômeurs est le résultat des actions réalisées par l'organisme contrôlé ou est-ce le résultat d'une amélioration générale de l'environnement économique sur lequel l'organisme contrôlé n'avait aucune influence? Dans ce cas, au moment de l'élaboration du projet, le contrôle doit prévoir des questions relatives à l'attribution; à savoir être à même de gérer le problème de l'exclusion efficace des variables intermédiaires externes.

Répercussions. Un autre aspect de la vérification de résultats concerne les répercussions non voulues de la politique. L'étude des répercussions est compliquée par leur extrême diversité, due au fait

⁷ Le terme "politique" englobe non seulement les politiques gouvernementales mais aussi les politiques des agences (voir section 2.1 et note de bas de page 25). Il est toujours difficile de réaliser des vérifications de résultats lorsque les objectifs stratégiques sont vagues et abstraits. Pour de plus amples informations, voir l'annexe 2.

qu'elles ne sont pas limitées par les objectifs stratégiques. L'une des manières de restreindre le champ des investigations consiste à axer celles-ci sur les répercussions, chose que, dans d'autres circonstances, on essaye d'éviter (par exemple, les effets néfastes pour l'environnement de la politique économique). Ce qui ne signifie pas, cependant, que toutes les répercussions soient indésirables.

Pour le contrôle de l'efficacité, la vérification de résultats peut, par exemple

- vérifier si les programmes gouvernementaux ont été conçus et préparés avec efficacité et s'ils sont clairs et cohérents,
- vérifier si les objectifs et les moyens (juridiques, financiers, etc.) mis à la disposition d'un programme gouvernemental nouveau ou en cours sont appropriés, cohérents, adéquats ou pertinents,
- vérifier l'efficacité de l'organigramme, du processus de prise de décision et du système de gestion pour la mise en oeuvre du programme,
- vérifier l'efficacité des investissements et programmes gouvernementaux et/ou de leurs composantes individuelles, c'est-à-dire vérifier si les finalités et les objectifs sont réalisés,
- vérifier si les impacts d'une politique, qu'ils soient sociaux, économiques ou environnementaux observés, directs ou indirects, sont imputables à cette politique ou à d'autres causes,
- identifier les facteurs qui empêchent l'obtention d'un rendement satisfaisant ou la réalisation des objectifs,
- vérifier si le programme complète, reproduit, chevauche ou contrecarre des programmes connexes,
- vérifier si la qualité des services publics répond aux attentes de la population ou aux objectifs retenus,
- vérifier le caractère approprié ou non du dispositif permettant de mesurer et d'observer l'efficacité d'un programme,
- vérifier si les approches alternatives permettent d'obtenir un meilleur rendement ou d'éliminer les facteurs qui inhibent l'efficacité des programmes,
- analyser les causes des constats et des problèmes observés lors de l'identification de moyens susceptibles d'améliorer l'efficacité des activités et programmes gouvernementaux.

Même si une opération de contrôle donnée ne cherchera pas nécessairement à parvenir à des conclusions sur l'ensemble des trois

aspects (c'est-à-dire de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités), il serait peu utile d'examiner les aspects d'économie et d'efficacité sans en examiner, ne serait-ce que brièvement, l'efficacité. A l'inverse, dans un contrôle de l'efficacité, le contrôleur peut également souhaiter examiner les aspects d'économie et d'efficacité : les résultats obtenus par un organisme, activité, programme ou opération contrôlé ont pu avoir l'impact souhaité, mais alors est-ce que les ressources utilisées pour atteindre cet objectif l'ont été de manière économique et efficace?

D'une manière générale, l'examen de l'efficacité nécessite une évaluation des réalisations ou de l'impact de l'activité. Ainsi, malgré l'utilité d'une approche systémique (par exemple pour évaluer comment l'organisme contrôlé mesure et contrôle son impact), le vérificateur devra également obtenir des preuves suffisantes sur l'impact de l'activité ou programme. De même, afin d'évaluer l'impact d'une activité ou d'une réforme menée par le gouvernement, il est en règle générale toujours nécessaire de recueillir des informations non seulement concernant les organismes contrôlés et leurs activités et interactions, mais aussi concernant toutes les autres parties prenantes dans le domaine. Cet aspect revêt bien sûr une importance particulière lorsque l'on pense que les actions des autres parties prenantes peuvent influencer sur l'impact.⁸

L'étude des *effets non désirés* constitue un aspect spécifique, notamment lorsque ces effets sont négatifs. Dans ce cas, on se trouve confronté à un problème de démarcation, dans la mesure où ces effets peuvent s'étendre à des domaines qui échappent au domaine de compétence et aux pouvoirs de l'ISC. L'une des façons de restreindre ce choix serait d'examiner les effets non désirés combattus par d'autres programmes, par exemple, les répercussions environnementales d'un programme de stimulation économique.⁹

⁸ La portée doit être limitée. Les analyses, en revanche, ne doivent pas l'être excessivement.

⁹ Pour plus d'informations : *Vérification de l'efficacité*, BVG (Canada), 1995 et *Auditing Policy Results Manual*, Algemene Rekenkamer (Pays-Bas), 1997.

Toutes choses égales par ailleurs, l'économie consiste à veiller à ce que les coûts demeurent bas, l'efficacité consiste à obtenir le maximum de résultats ou les meilleurs résultats à partir des ressources disponibles et l'efficacité consiste à réaliser les finalités et les objectifs stipul es.

1.6 Comment la gestion publique affecte-t-elle la vérification de résultats?

Le mode de gestion publique utilis e ne manquera pas d'influer sur les priorités de la vérification de résultats. Dans les pays où la gestion publique s'occupe plus des moyens que des fins, les contrôles ont eux aussi tendance à vérifier principalement si les règles ont  e t respectées et appliquées plutôt que de vérifier si les règles sont adaptées, ou sont perçues comme étant adaptées, à l'objectif pour lequel elles ont été prises. En revanche, les pays qui ont adopt e la gestion par objectifs et résultats semblent, eux, avoir adopt e l'attitude inverse. Pour l'essentiel, la gestion du secteur public est construite sur un mélange de ces philosophies.

Comme nous le disions plus haut, la gestion par objectifs et résultats encourage généralement l'intérêt pour le contrôle de l'efficacité et de l'efficacité. De même, le contrôleur n'aurait pas affaire à une administration publique traditionnelle, esclave des règles, mais   une administration dont le mandat a été considérablement étendu de manière à lui permettre de décider comment les intentions du législatif doivent être mises en oeuvre et quels moyens doivent être utilis es pour les réaliser.

Les questions générales suivantes devraient int erresser le vérificateur de résultats :

- Les objectifs en matière de rendement ont-ils une structure claire et a-t-on fixé les priorités et les instruments appropri es à l'utilisation des deniers publics ?
- Existe-t-il une distribution claire des responsabilités entre les différents niveaux d'autorité, compte tenu aussi du principe de subsidiarité?
- Existe-t-il une conscience générale en matière de coûts et une orientation vers la production de services qui mettent les besoins du citoyen en exergue ?

- A-t-on mis suffisamment l'accent sur les contrôles de gestion et les exigences relatives à l'établissement de rapports?

Les ministères et les organismes sous leur tutelle sont chargés de veiller à ce que des procédures de contrôle interne de qualité soient mises en place. A cet égard, il est notamment du devoir du vérificateur de résultats de vérifier si ces organismes se sont correctement acquittés de cette tâche. C'est au contrôleur financier qu'il appartient de juger dans quelle mesure cet aspect a été, de fait, observé par le ou les organismes contrôlés dans leur fonctionnement.¹⁰

En outre, l'un des objectifs actuellement visés par la plupart des gouvernements est d'améliorer la qualité des services publics, notamment au vu de la croissance continue des attentes du public en matière de qualité (souvent, par référence aux prestations de services du secteur privé). Pour promouvoir des améliorations de ce genre, de nombreux gouvernements ont mis en branle des programmes de modernisation visant l'amélioration des services de manière, par exemple, à les rendre plus accessibles et plus commodes, à donner plus de choix au citoyen et à accélérer les prestations. La qualité des services publics est une question qui revêt une importance accrue et que les parlementaires et les gouvernements de par le monde s'attendent à voir traitée dans les rapports sur la vérification de résultats élaborés par les ISC.

Les pays ayant adopté la gestion par objectifs et résultats mettent désormais plus l'accent sur les résultats. Le mode de gestion publique utilisé influe nécessairement sur l'intérêt porté à la vérification de résultats.

1.7 Quel lien existe-t-il entre la vérification de résultats, la mesure des résultats et l'évaluation de programmes?

Aussi bien l'exécutif que le législatif ont besoin d'informations issues de l'évaluation pour les aider à prendre des décisions concernant les programmes dont ils sont responsables : des informations qui leur disent si, dans quelle mesure et pour quelles raisons, une entreprise ou

¹⁰ Au cours des quelques dernières années, l'expérience du contrôle des politiques liées à l'administration publique et aux réformes administratives a été fréquemment discutée par les ISC.

programme public marche bien ou mal. Plusieurs approches analytiques ont été utilisées au fil des années par des agences et autres organismes en vue d'évaluer le fonctionnement et les résultats de programmes, politiques, activités et organismes gouvernementaux. Les études de vérification de résultats et d'évaluation ont pour objet de porter un jugement sur le fonctionnement de programmes spécifiques; pour cette raison, elles peuvent être très différentes. Parmi les aspects particuliers qu'il convient de tenir présents à l'esprit, figure la relation entre la mesure du rendement, l'évaluation de programmes et la vérification de résultats.

La mesure du rendement

Le concept de mesure du rendement désigne normalement le processus continu de suivi et d'établissement de rapports sur les réalisations des programmes, notamment les progrès accomplis vers des objectifs établis d'avance. Les mesures du rendement peuvent s'intéresser au type ou au niveau des activités réalisées dans le cadre du programme (processus), aux produits et services directs fournis par le programme (produits), et/ou à ce qui est produit par ces résultats (réalisations). La mesure du rendement entend surtout déterminer si un programme a atteint ses objectifs ou rempli les conditions requises, exprimés en termes de normes mesurables du rendement. S'agissant d'une activité continue, la mesure du rendement peut servir de système d'alerte précoce à l'intention des responsables et de moyen pour améliorer l'obligation de rendre compte au public.

Le processus continu qui consiste à vérifier si un programme ou organisme gouvernemental a atteint les objectifs fixés relève de la gestion et du contrôle internes et non des contrôleurs externes. De plus, il appartient aux contrôleurs financiers, et non aux vérificateurs de résultats, de confirmer l'exactitude des comptes. Cependant, dans le domaine de la mesure du rendement – la vérification de la qualité de l'information sur les résultats que l'exécutif produit pour le législatif – les contrôleurs financiers tout autant que les vérificateurs de résultats peuvent être concernés, que ce soit pour mener des actions distinctes ou

conjointes.¹¹ Les indicateurs de rendement peuvent aussi servir quelquefois d'indicateurs ou de références dans la programmation d'opérations de vérification de résultats. L'une des questions posées par la vérification de résultats est celle de savoir si les dispositifs de mesure du rendement des entreprises et programmes gouvernementaux sont efficaces et efficaces. Par exemple, des études approfondies pourraient chercher à déterminer si les indicateurs de rendement mesurent les choses qu'il faut ou si les dispositifs de mesure concernés sont capables de fournir en résultat des mesures crédibles.¹²

L'évaluation de programme et la vérification de résultats

Les évaluations de programmes sont des études ponctuelles et systématiques réalisées dans le but de déterminer dans quelle mesure un programme fonctionne correctement. D'une manière générale, les évaluations de programmes examinent plus d'informations relatives au rendement et au contexte d'un programme donné qu'il n'est possible de suivre de manière continue. L'évaluation de programmes peut ainsi permettre de déterminer globalement si le programme fonctionne correctement et de dire ce qui pourrait être fait pour en améliorer les résultats. Les évaluations de programmes constituent un type d'étude susceptible d'être réalisée par une ISC dans le cadre général de la vérification de résultats.

Au cours des quelques dernières années, le concept d'évaluation de programmes a fait l'objet d'un intérêt accru dans les discussions entre ISC. Ces discussions ont ainsi posé la question de savoir si l'évaluation de programmes pouvait être une tâche importante pour l'ISC. Un groupe spécial (Groupe de travail de l'INTOSAI pour l'évaluation de programmes) a été créé en vue de promouvoir les principes qui régissent ce domaine et d'établir des lignes directrices. Il est communément admis à l'intérieur de l'INTOSAI que l'évaluation de programmes a des

¹¹ Les études ad hoc et approfondies portant sur les systèmes de mesure du rendement sont généralement des tâches confiées à la vérification de résultats dans toutes les ISC. Les rapports continus ou réguliers sur le rendement de différentes institutions gouvernementales, toutefois, peuvent tout aussi bien être une tâche d'audit confiée aux contrôleurs financiers (parfois en coopération avec les vérificateurs de résultats, par exemple si les contrôleurs financiers n'ont pas reçu de formation pour réaliser des vérifications de ce genre).

¹² Voir, par exemple, *NC 1.0.27 et 1.0.45*.

objectifs identiques ou similaires à ceux de la vérification de résultats en ce sens qu'elle cherche à analyser la relation qui existe entre les objectifs, les ressources et les résultats d'une politique ou d'un programme. Il a été également convenu que l'évaluation de programmes constituait une tâche importante pour les ISC qui ont l'autorité et la compétence pour réaliser ce genre d'étude.

L'évaluation de programmes a été conçue de manière à englober l'essentiel des activités et méthodes permettant de faire l'évaluation exhaustive d'une question donnée, en utilisant des approches scientifiques plus ou moins élaborées. Bien qu'elle puisse recourir à des approches et à des méthodologies similaires à celles utilisées par l'évaluation de programmes, selon le Groupe de travail de l'INTOSAI pour l'évaluation de programmes, la vérification de résultats ne procède pas nécessairement à l'évaluation de l'efficacité des politiques ou des politiques alternatives. Outre l'examen de l'impact des extrants, l'évaluation de programmes peut aussi tenter de déterminer si les objectifs correspondent à la politique. Cette question a fait l'objet de discussions entre les ISC. Certaines ISC ont le droit d'évaluer l'efficacité des politiques du gouvernement et/ou de ses agences et intègrent des évaluations de programmes dans le mandat de la vérification de résultats. D'autres ISC ne sont pas tenues de réaliser de telles vérifications.

Selon le Groupe de travail de l'INTOSAI pour l'évaluation de programmes, le contrôle et l'évaluation peuvent appartenir à l'une des sept catégories suivantes :¹³

- *Le contrôle de la régularité* : La réglementation est-elle respectée?
- *Le contrôle de l'économie* : Les moyens choisis représentent-ils l'utilisation la plus économique des deniers publics pour la prestation en question?
- *Le contrôle de l'efficacité* : Les résultats obtenus sont-ils à la mesure des ressources utilisées?
- *Le contrôle de l'efficacité* : Les résultats correspondent-ils aux objectifs de la politique?
- *L'évaluation de la cohérence de la politique* : Les moyens utilisés par la politique sont-ils cohérents avec l'ensemble des objectifs?

¹³ Groupe de travail de l'INTOSAI sur l'évaluation de programmes (1995). Projet de rapport sommaire.

- *L'évaluation de l'impact de la politique* : Quel est l'impact économique et social de la politique?
- *L'évaluation de l'efficacité de la politique et l'analyse de la causalité* : Les résultats observés sont-ils imputables à la politique ou à d'autres causes?

Dans la pratique, cependant, il existe différents modes de classement. Le General Accounting Office des Etats-Unis, qui est l'une des ISC ayant une longue expérience de l'évaluation de programmes, définit quatre types communs d'évaluations de programmes dans le cadre de la vérification de résultats :¹⁴

(1) L'évaluation du processus

évalue dans quelle mesure un programme fonctionne comme prévu. D'une manière générale, elle vise à savoir si les activités du programme ont respecté les conditions statutaires et légales, la conception du programme, les normes professionnelles ou les attentes des clients. Il importe de plus en plus d'évaluer si la qualité du fonctionnement (par exemple, les formulaires de candidature, les délais de traitement, les prestations de services et autres activités axées sur le client) répond aux attentes du public.

(2) L'évaluation des réalisations

évalue dans quelle mesure un programme atteint ses objectifs axés sur les réalisations et sur les clients. Elle s'intéresse particulièrement aux produits et aux réalisations (y compris les effets marginaux et les effets non désirés) afin de se prononcer sur l'efficacité du programme, mais elle peut également mettre l'accent sur les questions de qualité et les perspectives axées sur le client. L'évaluation des réalisations peut également examiner les processus d'un programme pour mieux comprendre le programme lui-même et comment les résultats sont atteints.

(3) L'évaluation de l'impact

évalue l'effet net d'un programme en comparant les réalisations du programme avec une estimation de ce qui aurait pu arriver si le programme n'avait pas existé. Cette forme d'évaluation est utilisée lorsqu'on sait que des facteurs externes influencent les réalisations du

¹⁴ *Performance Measurement and Evaluation : Definitions and Relationships* (GAO/GGD-98-26).

programme, afin de faire ressortir la contribution du programme à la réalisation de ses objectifs.

(4) L'évaluation des rapports coût-bénéfice et coût-efficacité sont des analyses qui comparent les produits ou réalisations d'un programme aux coûts (ressources dépensées) nécessaires à leur production. Lorsqu'elles sont appliquées aux programmes existants, elles sont également considérées comme une forme d'évaluation de programmes. L'analyse du rapport coût-efficacité évalue le coût nécessaire à la réalisation d'un but ou objectif unique; elle peut servir à identifier la formule la moins chère pour atteindre ce but. L'analyse du rapport coût-bénéfice vise à identifier tous les coûts et les bénéfices pertinents.¹⁵

Le domaine de la mesure du rendement peut faire appel aussi bien à des contrôleurs financiers qu'à des vérificateurs de résultats. Dans certains pays, une opération de vérification de résultats peut mettre en jeu différents types d'études et même plusieurs évaluations de programmes. Dans ce sens, l'évaluation de programme peut être considérée comme un "outil" parmi d'autres utilisés par la vérification de résultats. Que l'évaluation de programmes soit définie comme une tâche spéciale ou comme un type d'étude réalisée par l'ISC sous la rubrique générale des vérifications de résultats, elle demeure une activité revêtant un intérêt et une importance accrues.¹⁶

1.8 Est-ce qu'il y a des différences au niveau des ambitions et des approches analytiques?

Comme nous le disions plus haut, le mandat et l'orientation de la vérification de résultats peuvent varier d'un pays à l'autre. Certaines ISC ne sont pas tenues de réaliser des vérifications de résultats alors que d'autres estiment que leurs capacités et leur expérience sont trop limitées pour réaliser de telles vérifications. D'autres ISC encore ont une longue tradition de réalisation de vérifications de résultats avancées et

¹⁵ Dans le cadre de leur mandat, certaines ISC incluent également "l'évaluation des politiques" (l'efficacité des politiques arrêtées), et un petit nombre d'ISC réalisent ce qu'elles appellent "l'évaluation systémique" (le caractère approprié des systèmes adoptés).

¹⁶ Parmi les autres domaines revêtant un intérêt accru, figurent les vérifications de résultats d'activités à dimension environnementale et les vérifications de résultats liées à la technologie informatique (Voir les annexes 5 et 6).

d'évaluations de programmes complexes. L'une des caractéristiques du contrôle réside dans la perspective normative dans laquelle les écarts entre "les normes et la réalité", les constats effectifs, sont exprimés de manière explicite et dans laquelle les évaluations et les recommandations sont fournies à titre "normatif". Cependant, outre le fait qu'elle est normative, l'évaluation de résultats est également descriptive et peut englober des éléments analytiques. (La vérification de résultats peut, par exemple, vérifier les causes de la différence entre les conditions et les critères.)

Les approches axées sur les résultats et celles axées sur les problèmes

La vérification de résultats a des traditions et des ambitions très diverses. Il existe deux approches sensiblement différentes, bien que toutes les deux s'appuient sur des normes nationales de vérification de résultats. Il s'agit de l'approche axée sur les résultats et de l'approche axée sur les problèmes.

L'approche axée sur les résultats a principalement trait à des questions telles que : "Quel est le rendement ou quels sont les résultats accomplis, et a-t-on satisfait aux exigences ou aux objectifs?" Dans cette approche, le contrôleur étudie les résultats (du point de vue de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités) et établit le lien entre les observations et les normes fixées (finalités, objectifs, règlements, etc.) ou les critères du contrôle (définis avant le démarrage de l'étude principale). Si les critères sont difficiles à déterminer, le contrôleur a parfois besoin de travailler avec des experts du domaine pour mettre au point des critères crédibles qui, une fois appliqués, s'avèrent objectifs, pertinents, raisonnables et réalisables. Les critères du contrôle permettent d'évaluer les constats. Selon cette approche, les défauts sont susceptibles d'être définis comme étant des déviations par rapport aux normes ou aux critères. Les éventuelles recommandations ont souvent pour objet d'éliminer ces déviations. En ce sens, cette perspective est essentiellement normative.

L'approche axée sur les problèmes, en revanche, s'intéresse principalement à la vérification et à l'analyse des problèmes,

généralement sans faire référence à des critères de contrôle pré-définis.¹⁷ Selon cette approche, les défauts et les problèmes (ou du moins les indications de problèmes) constituent le point de départ, plutôt que la conclusion, du contrôle.¹⁸ L'une des principales tâches du contrôleur consiste à vérifier l'existence des problèmes mentionnés et d'en analyser les causes sous différents angles (problèmes liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité des entreprises ou programmes gouvernementaux). L'approche axée sur les problèmes s'intéresse à des questions du genre : "Les problèmes mentionnés existent-ils vraiment et, si c'est le cas, comment les comprendre et quelles en sont les causes?" Des hypothèses concernant les causes et les conséquences possibles sont formulées et testées.¹⁹ La perspective est analytique et instrumentale; l'objectif consiste à fournir des informations actualisées sur les problèmes mentionnés et sur la façon de les traiter. Les contrôleurs ne sont pas restreints dans leurs analyses.²⁰ Toutes les causes matérielles possibles sont prises en considération (seuls les objectifs généraux sont considérés comme allant de soi), c'est-à-dire que les propositions d'amendement des lois, réglementations et de structuration des entreprises publiques ne sont pas exclues, pour peu que l'on arrive à démontrer que les prémisses existantes s'appliquent à des problèmes ardues et vérifiés.²¹

¹⁷ Pour évaluer un problème, il faut d'abord le comprendre, comme il faut comprendre la complexité des causes et des implications possibles. S'agissant au moins des problèmes complexes liés à l'efficacité et l'efficacité, il n'est pas toujours possible de définir les critères idéaux et les critères du contrôle au cours de la phase de planification. Parfois, ce n'est même pas significatif.

¹⁸ Les indications de problèmes liés à l'efficacité et à l'efficacité sont souvent vagues, subjectives et difficiles à définir et à comprendre. Entre autres exemples d'indications de problèmes concernant ce qu'il est venu d'appeler les 3 E (l'économie, l'efficacité et l'efficacité), citons : l'augmentation des coûts qui se traduit par l'accroissement de la demande en ressources; les déséquilibres dont il est fait état entre les intrants et les finalités; l'absence de clarté dans le partage des responsabilités entre les organes d'exécution concernés; les ambiguïtés et les contradictions dans la réglementation; la longueur des délais et l'importance des tâches en souffrance; l'absence de compétence, la critique du mode de gestion, les insuffisances au niveau des services et du centrage sur le client; le nombre élevé de plaintes ou de recours présentés par la population; les changements au niveau des conditions extérieures; les indications concernant les effets secondaires négatifs des programmes gouvernementaux.

¹⁹ Une hypothèse est une déclaration fondée (vérifiable) concernant les causes et les conséquences du problème à contrôler (en partant de l'hypothèse que le problème existe).

²⁰ Ils ne se limitent pas à l'analyse des différences entre les conditions et les critères de l'audit.

²¹ Pour plus d'informations sur l'approche axée sur les problèmes, voir par exemple *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Suède), 1998.

Ainsi, l'évaluation réalisée dans la cadre de ces deux approches de la vérification de résultats peut être induite de manière normative (sur la base des déviations par rapport aux normes ou aux critères) ou analytique (sur la base d'analyses des causes spécifiques des problèmes). De fait, c'est l'analyse indépendante qui caractérise l'approche axée sur les problèmes, alors que l'approche axée sur les résultats se caractérise essentiellement par l'impartialité dont elle fait preuve en vérifiant si des normes ou critères donnés ont été respectés (bien que cela puisse aussi mettre en jeu des éléments analytiques). D'un côté, les approches axées sur les résultats et celles axées sur les problèmes représentent des traditions de contrôle différentes.²² De l'autre, ces approches peuvent aussi servir d'illustration au fait que la vérification de résultats comprend divers types de méthodes pratiques.²³

Perspectives normatives (top-down) et participatives (bottom-up)

De même, les perspectives de ces deux objectifs peuvent varier. La vérification de résultats s'appuie, en principe, sur une perspective générale d'appropriation, c'est-à-dire une perspective normative (top-down). Elle met surtout l'accent sur les exigences, les intentions, les objectifs et les attentes du législatif et des pouvoirs publics au niveau central. Dans certains pays, cependant, il est également possible (dans le cadre d'objectifs et de prémisses donnés) d'ajouter une "perspective axée sur le client" (l'accent étant mis sur les services-gestion, les délais et d'autres questions pertinentes pour les clients ou consommateurs finaux concernés). On peut considérer cet aspect comme l'interprétation de la mission du contrôle permettant de répondre aux intérêts du citoyen en veillant à ce que les ISC s'intéressent spécialement aux problèmes revêtant une importance particulière pour la population et la communauté, une sorte de perspective participative (bottom-up).

²² On peut dire qu'ils représentent différents degrés d'ambition

²³ Les deux approches méthodologiques peuvent aussi être perçues comme étant liées les unes aux autres pour ce qui est des différentes étapes de l'audit. Même si l'approche axée sur les problèmes, de par sa nature, a une ambition analytique plus vaste et plus profonde, l'approche axée sur les résultats, dans sa forme la plus avancée, peut aussi permettre la réalisation d'analyses sophistiquées.

Centrage sur la reddition des comptes ou sur les causes des problèmes

Contrairement au contrôle, la vérification de résultats n'est pas systématiquement associée à la reddition des comptes. Il est possible de dire que le contrôle de la reddition des comptes consiste à vérifier si les instances responsables à différents niveaux ont bien réalisé les objectifs pertinents et ont répondu aux autres exigences. L'autre approche consiste à chercher tout particulièrement à comprendre et à expliquer les observations effectivement faites pendant le contrôle. Au lieu d'essayer de trouver qui est fautif, il est possible d'analyser les facteurs qui ont occasionné les problèmes découverts et de discuter de ce qui peut être fait pour les résoudre. Cette approche illustre l'idée selon laquelle l'objectif global de la vérification de résultats est de promouvoir les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

Ces deux approches représentent deux conceptions différentes de la vérification de résultats : une approche où la reddition des comptes, comme c'est le cas dans le contrôle financier, est au centre de l'attention, alors que la deuxième, qui met l'accent sur les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacités, s'intéresse essentiellement au sujet du contrôle et aux causes des problèmes observés.

Le contrôle de la reddition des comptes présente l'avantage d'être souvent plus facile à réaliser et de correspondre à l'image conventionnelle que l'on se fait du contrôle. Le problème, cependant, c'est que l'efficacité et l'efficacités sont des questions complexes qui exigent des analyses plus complètes. De même, le contrôle de la reddition des comptes comporte des risques; la perspective et la portée doivent être limitées, ce qui à son tour limite par trop la possibilité de réaliser une analyse indépendante. Si, en revanche, l'accent est mis sur les problèmes observés et les causes possibles, on facilite les contrôles effectués sur les domaines de responsabilité de plusieurs parties. Les conditions sont ainsi créées pour pouvoir réaliser des analyses complètes. Il faut dire, cependant, que cette approche est beaucoup plus exigeante en termes de compétence des contrôleurs.

Le message qui ressort de la présente section, c'est qu'il existe aussi des différences entre les approches méthodologiques concernant les ambitions analytiques. En règle générale, il y a des ISC qui se sont fixé

des ambitions analytiques exigeantes pour la vérification de résultats, alors que d'autres se sont contentées d'un niveau d'ambition plus faible.

La vérification de résultats ne doit pas être simplifiée. La vérification de résultats avancée est un travail d'investigation complexe qui exige de la flexibilité, de l'imagination et des compétences analytiques de haut niveau. La simplification des procédures, des méthodes et des normes peut, en fait, ralentir le fonctionnement et l'évolution de la vérification de résultats. Par conséquent, les normes, mais aussi les systèmes d'assurance-qualité, excessivement détaillés doivent être évités. Les progrès et les pratiques doivent s'appuyer sur l'apprentissage fondé sur l'expérience.

L'orientation de la vérification de résultats varie d'une ISC à l'autre. Il existe deux approches sensiblement différentes, à savoir celle axée sur les résultats et celle axée sur les problèmes. L'approche axée sur les résultats a trait à la question : "Quel est le rendement, et a-t-on réalisé les objectifs?" L'approche axée sur les problèmes a essentiellement trait à l'analyse des problèmes. Elle a trait à des questions du genre : "Les problèmes mentionnés existent-ils vraiment et, si c'est le cas, quelles en sont les causes?" La vérification de résultats peut faire appel à des perspectives à la foi normatives (top-down) et participatives (bottom-up). Contrairement au contrôle, la vérification de résultats n'est pas systématiquement associée à la reddition des comptes. La vérification de résultats ne doit pas être guidée par des normes excessivement détaillées ou simplifiées car cela peut nuire à la créativité et au professionnalisme.

1.9 Résumé

- La vérification de résultats examine les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité des programmes et des organisations gouvernementaux et répond à des questions du genre : "Les intrants choisis constituent-ils l'utilisation la plus économique des deniers publics? Sommes-nous en train d'obtenir les meilleurs services à partir des ressources disponibles? Les objectifs stratégiques sont-ils entièrement réalisés et les impacts sont-ils le résultat des politiques? Les perspectives et les objets à contrôler peuvent varier dans la mesure où ce sont des agences particulières ou des

entreprises relevant de l'ensemble du secteur public qui peuvent être contrôlées. La vérification de résultats s'appuie sur les décisions prises et les objectifs fixés par le législatif; elle peut être réalisée à travers l'ensemble du secteur public.

- La vérification de résultats n'est pas un contrôle régulier comportant des opinions formalisées. Il s'agit plutôt d'un examen ad hoc spécialement adapté. C'est un contrôle qui s'intéresse particulièrement au rendement plutôt qu'aux dépenses et à la comptabilité. Il prend racine dans les exigences en matière d'analyses indépendantes des aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité des programmes et organisations gouvernementaux. La spécificité de la vérification de résultats est en partie le fait de la diversité et de la complexité des questions liées à son travail.
- Toutes les activités gouvernementales peuvent être analysées grâce à une formule qui décrit comment passer d'une situation à l'autre en utilisant certains moyens pour atteindre des objectifs spécifiques. Dans la vérification de résultats, on peut le faire en tentant de répondre à deux questions fondamentales : Les choses sont-elles en train de se faire de manière appropriée? Est-on en train de faire les choses appropriées?
- Le processus continu dont l'objectif est de vérifier si un programme ou organisme gouvernemental a atteint les objectifs qui lui ont été assignés est une question qui relève de la gestion et du contrôle internes. Cependant, dans le domaine de la vérification de résultats, les contrôleurs financiers aussi bien que les vérificateurs de résultats peuvent intervenir.
- Outre l'examen de l'impact des produits, l'évaluation de programmes peut englober des questions où il s'agit de savoir si les objectifs sont cohérents avec la politique ou avec les options retenues pour changer de politique afin de réaliser des résultats plus efficaces. Dans certains pays, les vérifications de résultats peuvent englober plusieurs types d'études et même plusieurs évaluations de programmes. En ce sens, l'évaluation

de programmes peut être considérée comme l'un des "outils" utilisés par la vérification de résultats.

- La vérification de résultats a des traditions diverses. Il existe deux approches sensiblement différentes. L'approche axée sur les résultats a principalement trait à des questions du type : "Quel est le rendement ou quels sont les résultats accomplis, et a-t-on satisfait aux exigences ou aux objectifs?". L'approche axée sur les problèmes a principalement trait à des questions du type : "Les problèmes mentionnés existent-ils vraiment et quelles en sont les causes?". Contrairement au contrôle, la vérification de résultats n'est pas systématiquement associée à la reddition des comptes.
- La vérification de résultats ne doit pas être simplifiée. Il s'agit d'un travail d'investigation qui nécessite de la flexibilité, de l'imagination et des compétences analytiques. Les procédures, les méthodes et les normes simplifiées (ou détaillées) peuvent nuire au bon fonctionnement de la vérification de résultats.

Deuxième partie :

Principes du contrôle des finances publiques appliqués à la vérification de résultats

Dans les opérations de vérification de résultats, les contrôleurs doivent se conformer au Code de déontologie et normes de contrôle de l'INTOSAI ainsi qu'aux normes et lignes directrices pertinentes de l'ISC, applicables à la vérification de résultats. Les normes générales de contrôle de l'INTOSAI stipulent que le contrôleur et l'ISC doivent être indépendants et doivent faire preuve de compétence et de soin (*NC 1.0.6 et 2.2.1.*)²⁴

2.1 Comment les principes du contrôle s'appliquent-ils à la vérification de résultats?

Le mandat du contrôle et les objectifs généraux doivent être bien définis

En règle générale, le mandat de l'audit est fixé par les statuts. Il régit, entre autres, dans quelle mesure l'ISC peut contrôler les programmes et les organismes gouvernementaux. On a souvent besoin de réglementations spéciales qui précisent les conditions de réalisation de la vérification de résultats, par exemple, l'accès à l'information auprès d'autres sources que l'organisme contrôlé, l'aptitude à faire des recommandations, le mandat permettant d'inspecter les projets et programmes gouvernementaux et l'efficacité de la législation. Habituellement, le mandat précise les exigences minimales en matière de contrôle et d'établissement de rapports, indique ce qui est exigé du contrôleur et confère au contrôleur l'autorité de réaliser le travail et d'établir un rapport sur les résultats (*NC 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32-38, 1.0.42 et 1.0.47*).

Dans la mesure du possible, le mandat doit s'étendre à l'ensemble du budget de l'Etat, y compris tous les organismes exécutifs pertinents et tous les programmes gouvernementaux et services publics correspondants. En l'absence d'une base juridique suffisante, il pourrait même être considéré comme illégal de publier une critique justifiée de

²⁴ Pour de plus amples informations, voir les documents INTOSAI suivants : La Déclaration de Lima, le Code de déontologie et normes de contrôle pp. 10-34, et l'Indépendance des Institutions supérieures de contrôle.

l'efficience et de l'efficacité des programmes gouvernementaux, du moins pour ce qui concerne les questions politiquement sensibles. Pour éviter ce genre de situation (et les soupçons d'auto-censure) le mandat doit bénéficier du soutien politique et public (*NC 2.2.18-20 et 2.2.23*).

Les objets du contrôle (c'est-à-dire les objets susceptibles, selon le mandat, d'être assujettis par l'ISC à la vérification de résultats) peuvent être décrits par les termes suivants : *politique, programmes, organisation et gestion*. La *politique* se définit généralement comme étant un effort visant à atteindre des objectifs en utilisant des ressources, parfois dans des délais particuliers.²⁵ Un *programme* peut être décrit comme un ensemble de moyens interconnectés (à caractère juridique, financier, etc.) pour mettre en oeuvre une politique donnée au niveau de l'ensemble des pouvoirs publics ou d'une agence en particulier. *L'organisation* peut être définie de différentes manières, mais dans la plupart des cas, elle désigne l'ensemble des personnes, des structures et des processus dont la finalité est de réaliser des objectifs particuliers. La *gestion* englobe généralement toutes les décisions, actions et règles prises pour orienter, comptabiliser et déployer les moyens humains, financiers et matériels. La gestion a souvent trait aux opérations internes d'une organisation. Les politiques et les programmes (décidés par le législatif, l'exécutif ou des responsables de l'exécutif) peuvent aussi s'intéresser particulièrement aux affaires intérieures d'une organisation particulière (ainsi que ses activités et son rendement internes). Toutefois, dans la plupart des cas, leur centre d'intérêt est plus vaste et a trait même aux activités d'organisations non gouvernementales (aux impacts des politiques et programmes sur la société, etc.).²⁶

Dans de nombreux pays, la constitution ou la loi donne explicitement le droit à l'ISC de réaliser, sous une forme ou une autre, des vérifications de résultats. Certaines ISC peuvent aussi réaliser des examens de l'efficience et de l'efficacité de politiques ou projets complexes de l'Etat,

²⁵ Dans les présentes lignes directrices, si aucune précision n'est apportée, le mot "politique" désigne les politiques aussi bien de l'ensemble des pouvoirs publics que des agences. Le mot "politique" peut être utilisé comme équivalent à la politique d'une agence, s'agissant des ISC qui n'ont pas le droit d'examiner ou d'évaluer la politique gouvernementale. (L'expression projet gouvernemental désigne aussi bien la politique que le programme).

²⁶ Voir, par exemple, *Manual of Performance Auditing [Manuel de vérification de résultats]*, AG (Pays-Bas), 1996.

parfois grâce à des analyses approfondies des problèmes mentionnés. D'autres ont une approche plus restreinte. Dans le cadre de l'explication des normes, les Normes de contrôle (*NC 1.0.42*) stipulent : "Dans de nombreux pays, l'examen des principes politiques sur lesquels sont fondés les programmes publics n'entre pas dans le mandat de vérification de résultats". Dans ces cas, la vérification de résultats ne met pas en cause les mérites des objectifs stratégiques, mettant plutôt en jeu l'examen d'actions entreprises pour mettre au point, mettre en oeuvre ou évaluer les résultats de ces politiques; elle peut aussi mettre en jeu l'examen de la pertinence des informations qui aboutissent aux décisions stratégiques. Même dans les pays où la constitution ou la législation n'oblige pas l'ISC à réaliser des contrôles de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé, la pratique actuellement en vigueur montre une tendance à inclure ce genre de travail dans les contrôles financiers ou de régularité (*NC 1.0.13, 1.0.42-43*).

Les objectifs généraux de la vérification de résultats doivent également être définis par la loi ou être fixés par l'ISC. En règle générale, les ISC peuvent chercher à atteindre un, ou plus, des objectifs généraux suivants :

- d) Fournir au législatif un examen indépendant des aspects de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé dans les pratiques de mise en oeuvre des politiques et programmes gouvernementaux;
- e) Fournir au législatif des analyses indépendantes et non régulières de la validité et de la fiabilité des dispositifs de mesure des résultats, ou des déclarations ou auto-évaluations concernant le rendement, publiées par les unités exécutrices;
- f) Fournir au législatif des analyses indépendantes des problèmes liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacé dans les activités gouvernementales et contribuer ainsi aux améliorations;
- g) Fournir au législatif des évaluations indépendantes de l'impact, voulu ou non, direct ou indirect, des programmes gouvernementaux ou ceux des agences et vérifier si, et dans quelle mesure, les finalités ou objectifs déclarés ont été atteints ou pourquoi ils ne l'ont pas été.

L'un des objectifs de la vérification de résultats commun à plusieurs pays (fixé par le législateur ou par l'ISC elle-même) consiste à évaluer et à améliorer le fonctionnement des programmes gouvernementaux et du gouvernement central et des organismes rattachés (*NC 1.0.20, 1.0.27*,

1.0.40 et 4.0.25). Dans certains pays, les recommandations fournies sont considérées comme importantes alors que dans d'autres elles ne sont pas fournies en raison des structures, des conditions juridiques et des traditions historiques.

La vérification de résultats doit pouvoir choisir librement parmi les domaines du contrôle prévus par son mandat

Conformément aux Normes de contrôle (*NC 2.2.10-19*), l'ISC doit être libre de déterminer les domaines concernés par ses vérifications de résultats. La *NC 2.2.8* stipule que "L'ISC peut présenter à des membres du corps législatif des exposés relatifs aux rapports sur les comptes vérifiés, mais il est important qu'elle préserve son indépendance vis-à-vis du pouvoir politique pour pouvoir préserver une approche impartiale à ses responsabilités en matière de contrôle. De ce fait, l'ISC ne doit en aucun cas agir, ou donner l'impression d'agir, conformément aux désirs d'une tendance politique particulière." Le paragraphe *2.2.10* stipule que "Dans certains pays, le contrôle de la gestion financière de l'exécutif est une prérogative du parlement ou de l'assemblée élue; dans certains cas, cela s'applique aussi au contrôle des dépenses et des recettes au niveau régional, où le contrôle externe est du ressort d'une assemblée élue. Dans ce cas, les contrôles sont effectués pour le compte de cet organisme et il convient pour l'ISC de tenir compte, lors de la préparation de la programmation des contrôles, des demandes de missions spéciales d'investigation formulées par ces assemblées. Toutefois, il est important que l'ISC demeure libre de définir la manière avec laquelle elle doit mener ses audits, y compris les tâches demandées par le Parlement." Il est important aussi qu'il ne lui soit imposé "aucune espèce de directive concernant l'accomplissement de son mandat" (*NC 2.2.14*).

Les vérifications de résultats doivent en règle générale être des contrôles ex-post

Au plus tôt, l'ISC peut examiner l'efficacité et l'efficacités après que les pouvoirs publics aient pris une décision relative à la politique concernée (*Les NC 4.0.22 et 4.0.25* font plus ou moins allusion à cette règle). Dans certains pays, il est possible d'effectuer une analyse des objectifs ou un contrôle des activités préparatoires de la stratégie avant même que la politique ne soit mise en oeuvre. D'un autre côté, les problèmes auxquels

la vérification de résultats s'intéresse tout particulièrement ou qu'elle entend éliminer doivent être des problèmes actuels afin d'ajouter de la valeur à l'utilisateur des rapports de vérification.

Les objectifs généraux du législatif doivent être considérés comme allant de soi

Les décisions politiques et les objectifs fixés par le législatif constituent généralement le cadre de référence et la base des critères de contrôle dans la vérification de résultats. Il n'appartient pas à l'ISC de remettre en cause ces décisions et objectifs. Cependant, l'ISC peut, suite à ses constats, faire des commentaires critiques à l'égard des objectifs, par exemple lorsqu'ils ne sont pas cohérents ou s'il s'avère impossible de suivre dans quelle mesure ils ont été réalisés. Par conséquent, le rapport d'une vérification de résultats peut, en fait, remettre en cause les mérites des politiques ou décisions existantes. Les finalités ou objectifs peuvent être excessivement vagues, être en conflit avec d'autres objectifs ou être basés sur des informations insuffisantes. La politique peut être non rentable et inefficace; des changements peuvent être nécessaires si l'on souhaite venir à bout des défaillances existantes. D'un autre côté, il appartient de fait à la vérification de résultats d'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacité d'objectifs et de réglementations plus spécifiques mis en place, par exemple par les agences gouvernementales (Voir *NC 2.2.5 et 2.2.9*).

Bien qu'elle ne remette pas en question les objectifs politiques, la vérification de résultats peut pointer du doigt les conséquences d'une politique donnée. Elle peut aussi identifier et illustrer les défaillances dues à des objectifs contradictoires. Ainsi, la vérification de résultats ne remet pas en cause, par exemple, le montant des compensations dans les systèmes de sécurité sociale. Le point de départ des contrôleurs doit être un ensemble de problèmes liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité dans les systèmes de sécurité sociale contrôlés. C'est, par exemple, le cas lorsque le montant des compensations dans un domaine donné a des effets marginaux non désirés sur un autre domaine. Le vérificateur de résultats peut alors examiner l'absence de coordination entre ces systèmes et faire ressortir les problèmes qui en découlent. Si le montant des compensations est nettement différent du montant fixé

initialement, le vérificateur de résultats peut examiner les raisons de cette évolution.

Il convient de promouvoir et de garantir un haut degré de professionnalisme et de qualité de travail

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI et son Code de déontologie stipulent que tous les contrôleurs des finances publiques doivent faire preuve d'intégrité, d'impartialité, d'objectivité, de compétence et de professionnalisme. Ils doivent appliquer des normes éthiques strictes afin de servir au mieux l'intérêt public; la *NC 2.2.36* stipule : "Etant donné que les obligations et responsabilités incombant à l'ISC sont d'une importance capitale pour le concept d'obligation faite aux gestionnaires publics de rendre des comptes, l'ISC doit faire appel aux méthodologies et aux procédures les plus affinées. Pour s'acquitter efficacement de sa mission d'établir des rapports sur les comptes vérifiés, elle est tenue de mettre au point des modalités pratiques qui obtiennent l'assentiment total du personnel ou des experts extérieurs, qu'il s'agisse des normes, des procédures, du programme de vérification, des méthodologies ou de la supervision."

Les vérifications de résultats sont souvent des exercices complexes qui nécessitent des compétences, des expertises et des expériences très diverses. La *NC 2.1.26* stipule : "Etant donné qu'il est important que la qualité du travail effectué par l'ISC soit garantie, celle-ci doit être particulièrement attentive à la mise en oeuvre de programmes garantissant la qualité des audits effectués." Il est également stipulé que l'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à : "(a) confirmer que les procédés assurant la qualité des audits ont été appliqués de façon satisfaisante; (b) garantir la qualité du rapport sur les comptes vérifiés; (c) apporter des améliorations et éviter que les imperfections constatées ne se reproduisent" (*NC 2.1.27*). Toutefois, il n'existe aucun système d'assurance-qualité à même de garantir des rapports de vérification de résultats de grande qualité. Pour simplifier, il est plus important de disposer d'un personnel compétent et motivé que d'avoir des systèmes sophistiqués d'assurance-qualité. En d'autres termes, les systèmes d'assurance-qualité doivent être pertinents et faciles à gérer, plutôt que complexes et excessivement sophistiqués.

Selon l'INTOSAI, les questions qui ont trait à la qualité doivent être intégrées au processus de mise en oeuvre et, même dans les premières étapes de la planification, les systèmes d'assurance-qualité peuvent s'avérer indispensables pour garantir que les problèmes à résoudre sont importants et ont été bien définis. Les objectifs, les problèmes, les questions posées par le contrôleur et les domaines retenus déterminent dans une grande mesure la qualité du contrôle. La procédure de planification, et les différentes étapes qui constituent le processus de prise de décision, garantissent que la qualité est évaluée à intervalles réguliers, dans la mesure où certaines conditions doivent être remplies pour que le contrôle puisse se poursuivre. Des préparatifs méticuleux sont importants pour définir les questions à poser par le contrôleur, les informations nécessaires et la conception du contrôle (NC 2.1.27 et 3.1.1).

Le mandat de la vérification de résultats doit englober l'ensemble du budget de l'Etat et tous les programmes gouvernementaux correspondants. Le contrôleur doit être libre de choisir parmi les domaines du contrôle prévus par son mandat. Les décisions et objectifs politiques du corps législatif constituent le cadre de référence de base. Au vu de ses constatations, une vérification de résultats peut remettre en cause les mérites des politiques en vigueur. Les vérifications de résultats sont, en règle générale, des contrôles a posteriori qui traitent d'affaires courantes. Il convient de promouvoir et de garantir la grande qualité du travail accompli.

2.2 Conditions générales exigées des vérificateurs de résultats

Les vérificateurs de résultats doivent avoir des compétences professionnelles spécifiques

La vérification de résultats est une activité basée sur l'information, dans laquelle les valeurs professionnelles occupent une place centrale. Parmi ces valeurs, il importe que les vérificateurs puissent avoir des occasions de développer leurs compétences et améliorer la qualité et les résultats de leurs produits. La création d'un environnement stimulant, permettant de consolider les améliorations apportées à la qualité, s'inscrit dans ce cadre (NC 1.0.45 et 2.1.9).

Tous les vérificateurs doivent avoir les compétences professionnelles appropriées aux tâches qui leur sont confiées (*NC 2.2.1 et 2.2.33-38*) et l'ISC doit recruter du personnel ayant les qualifications appropriées (*NC 2.1.2*). Les normes de contrôle générales de l'INTOSAI prévoient également que les ISC doivent par exemple :

- assurer le développement et la formation de leurs agents afin de leur permettre de s'acquitter efficacement de leur tâches et de définir la base de l'avancement des contrôleurs;
- mettre au point des manuels et autres documents d'orientation relatifs à la conduite des contrôles;
- consolider les compétences et l'expérience dont dispose l'ISC et identifier les compétences qui font défaut; veiller à la bonne distribution des compétences entre les tâches de contrôle et affecter un nombre suffisant de personnes au contrôle; veiller à ce que la planification et la supervision soient de bonne qualité afin de réaliser les objectifs en y apportant le soin et la minutie nécessaires;
- vérifier la rentabilité et l'efficacité des normes et procédures internes de l'ISC.

La possibilité de recruter le personnel approprié constitue un facteur décisif de la vérification de résultats. Chaque recrutement est un investissement unique. Le vérificateur de résultats doit avoir une bonne formation, généralement de niveau universitaire, ainsi que l'expérience du travail d'investigation/évaluation. Les qualités personnelles sont également d'une importance capitale (esprit d'analyse, créativité, réceptivité, compétences sociales, intégrité, jugement, endurance, de bonnes compétences de communication orale et écrite, etc.) (*NC 2.1.4 et 2.1.10*).

Pour devenir vérificateur, chef d'équipe ou gestionnaire de vérification de résultats, il est nécessaire d'avoir certaines qualifications spécifiques. Par exemple, le vérificateur doit avoir une bonne formation en sciences sociales et bien connaître les méthodes scientifiques d'investigation/évaluation. Si une connaissance approfondie des différents domaines fonctionnels devant être contrôlés peut s'avérer essentielle, il n'est pas toujours nécessaire d'avoir des compétences avancées en comptabilité et en contrôle financier pour pouvoir pratiquer la vérification de résultats ou l'évaluation de programmes. S'agissant des ISC qui, dans leur mode d'organisation, ont séparé la vérification de résultats du contrôle financier, il est parfaitement admis que le personnel chargé de la vérification de résultats ait des profils et des compétences

différents de ceux chargés du contrôle financier.²⁷ Pour satisfaire aux conditions de qualité prévues par les Normes de contrôle (NC 2.2.36-39), l'ISC doit se doter d'un programme visant à préserver la compétence professionnelle de son personnel par le recyclage et la formation continue. L'apprentissage par la pratique du contrôle constitue l'un des facteurs centraux du processus de développement (NC 2.1.2, 2.2.37-38 et 2.1.16).

Entre autres thèmes, le recyclage et la formation continue peuvent aborder la question de l'évolution récente en matière de méthodologie, de gestion ou de supervision de la vérification de résultats, les méthodes d'investigation qualitative, l'analyse par étude de cas, les techniques de sondage statistique et de collecte de données quantitatives, la conception d'opérations d'évaluation, l'analyse de données et la rédaction axée sur les besoins du lecteur. Elles peuvent également aborder des thèmes ayant trait au travail de terrain du contrôleur comme l'administration publique, la politique et la structure des pouvoirs publics, la politique en matière d'administration publique, les sciences économiques, les sciences sociales ou l'informatique (NC 2.1.6-10).

Entre autres qualifications, les membres du personnel chargés de l'évaluation des résultats doivent :

- bien connaître les méthodes et les techniques applicables à la vérification de résultats et avoir la formation, les compétences et l'expérience nécessaires pour pouvoir appliquer ces connaissances,
- bien connaître les organismes, programmes et fonctions gouvernementaux,
- pouvoir communiquer clairement et efficacement tant à l'oral qu'à l'écrit,
- posséder des compétences spéciales selon la nature du contrôle effectué (statistiques, informatique, ingénierie, etc. ou des connaissances approfondies du domaine concerné (NC 2.2.33-38 et 2.1.11-12).

Etant donné la complexité des questions abordées et étant donné que la vérification de résultats est souvent un travail d'équipe, tous les membres de l'équipe ne sont pas tenus d'avoir toutes les compétences

²⁷ A moins d'avoir une grande expérience de la vérification de résultats ou d'activités similaires, le chef d'équipe ou le gestionnaire de vérification de résultats court le risque de ne pas être accepté (ou respecté) par les vérificateurs de résultats.

citées plus haut. Par ailleurs, il n'est pas toujours possible pour une ISC de recruter des personnes qui remplissent toutes les conditions. Ces conditions peuvent par conséquent être développées une fois la personne en service, pourvu que les candidats au poste disposent manifestement du potentiel et de l'attitude nécessaires au genre de travail requis par la vérification de résultats.

L'efficacité, le professionnalisme et le soin doivent guider le vérificateur dans son travail

La vérification de résultats doit être suffisamment bien définie et l'approche doit être fonctionnelle. La structuration du contrôle doit remplir les conditions générales de la bonne gestion des projets (*NC 3.0.2-3 et 3.1.1-3*).

La vérification de résultats doit être réalisée de manière exhaustive et doit viser à recueillir des preuves pertinentes, fiables et suffisantes afin de permettre à toute personne de parvenir aux mêmes conclusions que celles figurant dans le rapport sur la vérification de résultats. Il convient donc de faire preuve de jugement au moment de se prononcer concernant les aspects suivants : l'objectif de la vérification; les aspects à vérifier et le moment où il convient de les vérifier; l'approche et la méthodologie; la portée de la vérification; les questions à inclure dans le rapport et la conclusion générale de la vérification.

Il importe que la communication avec l'organisme contrôlé et avec les différents experts soit bonne tout au long du processus de vérification. De même, les gestionnaires de vérifications de résultats doivent, eux aussi, rester vigilants. Il importe que les faits sur lesquels s'appuient les descriptions, analyses et recommandations finales soient exacts. Le rapport doit être objectif et équilibré et doit emprunter un ton sobre, apportant ainsi de la valeur ajoutée aux pouvoirs publics (*NC 2.2.39, 3.5.1-2 et 4.0.22-25*).

Les principes de bonne gestion doivent être respectés. Le processus de la vérification doit être convenablement enregistré. Les décisions importantes prises au cours de la vérification et les considérations sous-jacentes doivent être consignées par écrit. Il faut veiller à la tenue de dossiers accessibles et d'un registre. Outre le fait qu'elle aide l'équipe qui effectue la vérification, la documentation a pour objectifs d'enregistrer les preuves accumulées et ainsi appuyer les conclusions et les décisions,

de constituer des archives susceptibles d'aider à la gestion et au suivi de la vérification et de permettre l'examen du travail par la hiérarchie. Les informations obtenues au cours de la vérification doivent être traitées comme des informations confidentielles jusqu'à ce que le rapport soit déposé (NC 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7, et 4.0.24).

Tous les contrôleurs des finances publiques doivent faire preuve d'intégrité, d'impartialité, d'objectivité, de compétence et de professionnalisme. Pour remplir ces conditions, le vérificateur de résultats doit avoir une formation et une expérience appropriées dans le domaine du travail d'investigation/évaluation. Les qualités personnelles revêtent également une importance considérable. L'efficacité, le professionnalisme et le soin doivent guider le vérificateur dans son travail.

2.3 Existe-t-il d'autres garanties importantes?

Bien que les présentes lignes directrices constituent une assise cohérente pour la réalisation d'une vérification de résultats, le jugement professionnel (lorsqu'il est exercé sur la base des règles et procédures pertinentes) demeure l'élément le plus important du travail de vérification de résultats. Le vérificateur doit, tout au long de la vérification, faire preuve de scepticisme professionnel en reconnaissant que dans certaines circonstances les informations relatives à la vérification de résultats peuvent être présentées de façon pratiquement erronée.

Il peut s'avérer nécessaire de mettre en place divers garde-fous, à la fois de principe et pratiques, afin d'empêcher de telles présentations erronées.

Des assurances raisonnables doivent être fournies concernant la qualité de l'information

Une vérification de résultats effectuée conformément aux normes de contrôle applicables permet d'avoir une assurance raisonnable que les informations relatives au rendement n'ont pas été présentées de façon sensiblement erronée. La vérification de résultats dépend de plus en plus de la qualité des informations produites par les entités contrôlées et des possibilités d'obtention d'informations lesquelles sont, aujourd'hui

stockées sur des supports électroniques. Un dispositif de contrôle interne en parfait état de fonctionnement sera très utile au vérificateur. Ce qui est "raisonnable" dépend de la situation, c'est-à-dire du genre de preuves dont on dispose et des conclusions que l'on peut en tirer (*NC 3.5.2*).

Les institutions concernées doivent être correctement informées
L'ISC doit informer les institutions publiques responsables du programme contrôlé, ou qui y contribuent, des détails de la vérification, de préférence avant qu'elle ne démarre (*NC 3.1.4*). Vu la nature de la vérification de résultats, il importe que la hiérarchie soit tenue au courant de la finalité de cette vérification.

Le travail réalisé doit être correctement supervisé

Les normes de contrôle de l'INTOSAI stipulent que : "Le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés" (*NC 3.2.1*). Lorsqu'un travail est délégué à l'un des membres de l'équipe de vérification de résultats, le chef du projet doit soigneusement orienter, superviser et vérifier les tâches ainsi déléguées. Tous les membres de l'équipe doivent comprendre les objectifs de l'audit, les termes de référence du travail qui leur est confié et la nature des obligations qui leur sont assignées (*NC 3.2.2*).

Lorsque la hiérarchie supervise l'équipe de vérification de résultats, elle oriente, appuie et observe son travail afin de s'assurer que les objectifs de l'audit sont atteints (Voir l'annexe 4). D'après les Normes de contrôle (*NC 3.2.3*), cette supervision consiste à veiller à ce que :

- tous les membres de l'équipe aient bien compris les objectifs de la vérification,
- les procédures de la vérification soient appropriées et aient été correctement mises en oeuvre,
- les normes de contrôle internationales et nationales aient été respectées,
- les preuves soient pertinentes, fiables, suffisantes et documentées et qu'elles appuient les constatations et les conclusions de la vérification,
- les budgets, les calendriers et les délais soient respectés.

Le recours aux experts nécessite un soin particulier

La vérification de résultats fait souvent appel aux experts. Toutefois, avant de faire appel à un expert, le vérificateur doit s'assurer que celui-ci a bien la compétence requise pour les besoins de la vérification. L'expert, lorsqu'on en a besoin, est une personne ou une entreprise ayant des compétences, des connaissances et une expérience déterminées dans un domaine particulier, autre que l'audit. Le contrôleur doit veiller à l'indépendance de l'expert vis-à-vis de l'activité/programme; les experts doivent être informés des conditions et des principes déontologiques requis. Bien qu'il puisse utiliser le travail de l'expert comme preuve, le vérificateur de résultats demeure entièrement responsable des conclusions exprimées dans le rapport de vérification (NC 2.1.18, 2.2.43-45).

Les vérificateurs doivent informer les institutions publiques concernées par le programme contrôlé des détails de la mission. Ils apportent une assurance raisonnable quant à la fiabilité des informations relatives au rendement. Bien qu'il puisse utiliser le travail de l'expert, le vérificateur demeure entièrement responsable des conclusions exprimées.

2.4 Résumé

- Le mandat de la vérification de résultats doit être défini dans la législation; une réglementation spécifique est souvent nécessaire pour en préciser les conditions. Le mandat doit s'étendre à l'ensemble du budget de l'Etat, y compris toutes les entreprises gouvernementales et tous les services publics pertinents. Le mandat doit prévoir le contrôle, sous différents angles, d'institutions gouvernementales particulières, de grandes entreprises étatiques d'intérêt public, mais aussi de programmes à l'échelle de l'ensemble du secteur public. Le vérificateur de résultats doit être libre de choisir parmi les domaines prévus par le mandat de la vérification de résultats.
- Les décisions et les objectifs politiques retenus par le corps législatif doivent être le point de départ de la vérification de résultats. Cependant, l'ISC peut, au vu de ses constatations,

faire aussi des commentaires critiques de ces décisions et objectifs; par exemple, si les objectifs ne sont pas cohérents ou s'il s'avère impossible de vérifier dans quelle mesure ils ont été réalisés.

- En règle générale, les vérifications de résultats doivent être des audits a posteriori, mais dans certains pays on peut parfois réaliser l'audit des activités préparatoires de la politique avant que la politique elle-même ne soit mise en oeuvre.
- Bien que tous les contrôleurs des finances publiques soient tenus de faire preuve d'intégrité, d'impartialité, d'objectivité, de compétence et de professionnalisme, ces qualités revêtent une importance particulière dans le cas de la vérification de résultats. Le vérificateur de résultats doit avoir une bonne formation et doit avoir l'expérience du travail d'investigation/évaluation. Les qualités personnelles revêtent aussi une importance considérable (aptitudes analytiques, créativité, réceptivité, compétences sociales, intégrité, jugement, endurance, et compétences de communication aussi bien à l'oral qu'à l'écrit).
- La vérification de résultats est une activité qui repose essentiellement sur les connaissances et, vu ses spécificités et ses relations étroites avec la politique, la qualité du travail est probablement le facteur le plus important pour la reconnaissance de cette activité. Pour garantir la grande qualité du travail, l'ISC doit surtout veiller à créer un environnement propice à la vérification de résultats qui prévoit des incitations à la bonne qualité et à l'amélioration de la qualité. L'un des éléments importants à cet égard, est la présence d'un système d'assurance-qualité parfaitement opérationnel.
- L'efficacité, le professionnalisme et le soin doivent guider le vérificateur dans son travail; les principes de bonne gestion doivent être respectés. Les vérificateurs doivent informer les institutions publiques concernées par le programme contrôlé des détails de la mission.

- Avant de faire appel aux experts, le vérificateur doit s'assurer que cela est bien nécessaire et que ces experts sont indépendants. Bien qu'il puisse utiliser le travail des experts, le vérificateur demeure entièrement responsable des conclusions exprimées.

Troisième partie :

Normes d'application et lignes directrices : la mise en route et la programmation de la vérification de résultats

3.1 Quelles sont les grandes étapes du cycle de vérification de résultats?

Comme le stipule la *NC 3.0.1* : "L'objectif des normes d'application est de définir des critères et un cadre général permettant à l'auditeur de procéder de façon précise, systématique et bien ajustée." Les normes d'application établissent le cadre de la planification, de la réalisation et de la gestion de l'audit (*NC 3.0.2*).

Le cycle de la vérification de résultats comporte plusieurs étapes dont les principales sont : le processus de planification, le processus d'exécution et le processus de suivi. Le processus de planification est, lui-même souvent subdivisé en étapes différentes. La première de ces étapes est la planification stratégique au cours de laquelle on analyse les thématiques et les sujets potentiels. Une fois qu'un thème a été retenu pour la vérification de résultats, une étude préliminaire, devant déboucher sur le plan de travail de l'étude principale, peut être entreprise en vue de recueillir des informations pour pouvoir mettre au point une proposition pour l'étude principale.

Tout au long de l'étude principale, l'accent doit être mis sur la production d'un rapport final à soumettre au gouvernement, au corps législatif, aux organismes exécutifs concernés et au public. Compte tenu de l'expérience, le processus d'établissement du rapport doit être considéré comme un processus continu qui consiste à formuler, tester et réviser les idées concernant le thème. Les questions liées à l'impact prévu et à la valeur de l'audit doivent être examinées tout au long de ce processus. On peut améliorer l'opportunité des rapports en fixant des délais pour la rédaction.

Les procédures de suivi identifient et documentent l'impact et les progrès accomplis dans la mise en oeuvre des recommandations de la vérification. Ces processus revêtent une importance cruciale en assurant un retour d'informations vers l'ISC et le corps législatif (*NC 2.2.5-6*).

Le cycle de la vérification de résultats comporte plusieurs étapes : la planification stratégique, la préparation du travail, l'étude principale et les activités de suivi.

3.2 Que comporte la planification stratégique?

La vérification de résultats doit viser principalement des domaines où un contrôle externe et indépendant est jugé utile pour la promotion des aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité. Dans le contrôle financier, l'objet du contrôle, et les perspectives à appliquer, sont souvent définis par la législation fondamentale régissant l'ISC. Comme nous le disions plus haut, l'ISC dispose de manière générale d'une plus grande liberté pour le choix des objectifs de la vérification de résultats et des approches à utiliser. L'ISC doit donc étudier soigneusement la stratégie à utiliser pour le choix des sujets à contrôler dans le cadre de la vérification de résultats. Car cette stratégie permet de définir les priorités et de procéder aux choix. L'intérêt porté aux transformations effectuées, par exemple, par le gouvernement peut contribuer à ce processus (NC 2.1.21-22 et 3.1.1-2).

Le choix des domaines à contrôler doit se faire en dehors de toute pression extérieure (NC 2.2.14). L'ISC doit toujours faire preuve de neutralité, mais son indépendance ne signifie pas que l'exécutif ne peut pas lui demander de contrôler certains domaines. Cependant, pour pouvoir jouir d'un degré d'indépendance approprié, l'ISC doit être capable de décliner les demandes de ce genre (NC 2.2.16).

La planification stratégique est à la base de la sélection des thèmes de la vérification et des éventuelles études préliminaires. La planification peut se dérouler selon les étapes suivantes :

1. *Identification des domaines de contrôle potentiels à partir desquels il sera procédé aux choix stratégiques.* Le choix des domaines à traiter par le contrôle suppose que l'on fasse des choix stratégiques qui ont des conséquences financières pour l'ISC. Face au nombre considérable de domaines potentiels, l'ISC ne dispose que de moyens limités. Ce qui signifie que ces choix doivent être faits avec précaution (NC 2.1.21 et 2.2.38).

2. *Définition des critères à utiliser pour effectuer ces choix.* Le principal critère de sélection est probablement celui de la contribution principale du contrôle à l'évaluation et à l'amélioration du fonctionnement de l'appareil de l'Etat et des organismes qui en relèvent (NC 3.0.1.).

S'agissant du point 2, il est possible de retenir les critères généraux suivant :

- *Valeur ajoutée* : Plus il y a de perspectives de réaliser une vérification utile et de bonne qualité, et moins le thème ou sujet stratégique a été traité antérieurement par des contrôles ou d'autres évaluations, plus la valeur ajoutée est susceptible d'être grande. Ajouter de la valeur consiste à fournir de nouvelles connaissances et de nouvelles perspectives.
- *Problèmes ou problématiques importants* : Plus il y a de risques de conséquences sur les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité ou sur la confiance du public, plus importants sont les problèmes. Un problème peut être considéré comme important ou substantiel si les connaissances le concernant sont susceptibles d'influencer l'utilisateur du rapport sur la vérification de résultats. Le suivi actif et axé sur les problèmes facilite l'identification des domaines à contrôler.²⁸
- *Risques ou incertitudes* : La planification stratégique peut se baser sur l'analyse des risques ou sur l'analyse, moins théorique, des indices de problèmes existants ou potentiels. Plus l'intérêt du public est grand pour les domaines où il y a lieu de soupçonner des problèmes d'efficacité, plus les risques sont importants et moins il y a de connaissances, plus les incertitudes augmentent. L'accumulation de tels indicateurs ou facteurs liés à une unité ou à un programme gouvernemental peut constituer un signal important pour les ISC et devrait les inciter à planifier des vérifications dont l'étendue et la portée dépendront des indices détectés. Parmi les facteurs susceptibles de révéler l'existence de risques (ou d'incertitudes) accrus figurent, par exemple :
 - L'importance des montants financiers ou budgétaires mis en jeu ou des changements considérables au niveau des sommes mises en jeu.

²⁸ Pour une discussion plus détaillée des problèmes liés au choix, voir *Handbook in Performance Auditing*, RRV (Suède), 1999, et *Picking the winners*, NAO (Royaume-Uni.) 1997.

- Des domaines habituellement sujets à risques (les marchés, les hautes technologies, les questions environnementales, la santé, etc. ou les domaines où les risques sont inacceptables) sont concernés.
- Des activités nouvelles ou urgentes ou des changements de conditions (besoins, exigences) sont concernés.
- La complexité des structures de gestion et les possibilités de confusion des responsabilités.
- L'absence d'informations fiables, indépendantes et récentes concernant l'efficacité ou l'efficacité d'un programme gouvernemental.

Certaines ISC peuvent choisir les thèmes sur la base des choix stratégiques plutôt que des critères de choix (par exemple, en ce qui concerne le type de vérification de résultats, les sphères stratégiques, la relation avec les réformes dans le secteur public, etc.). Parfois, ces choix stratégiques peuvent se faire l'écho des conditions constitutionnelles et juridiques et des traditions établies. Ils peuvent aussi refléter "les réalités politiques", c'est-à-dire que certains sujets ne sont normalement pas assujettis à l'audit.

Par conséquent, la planification stratégique permet d'avoir des ambitions et des décisions différentes. Utilisée de concert avec le dispositif de planification annuelle de l'ISC, la planification stratégique peut être un outil pour fixer les priorités et choisir les audits potentiels. Dans un autre contexte, elle peut servir de mécanisme pour choisir les thèmes à contrôler dans le futur et servir ainsi de base à une planification plus détaillée. Elle peut également servir d'instrument pour la prise de décisions stratégiques concernant l'orientation future de l'audit. A titre d'illustration, l'ISC peut tracer les grandes lignes des options suivantes pour l'orientation future de son audit.

**Centrage sur la conformité aux lois et réglementations
pour garantir la mise en oeuvre**

**Centrage sur des unités
organisationnelles**



**Centrage sur les
entreprises/programmes
gouvernementaux**

Centrage sur l'efficacité pour contribuer *au changement et au renouvellement*

L'un des choix stratégiques possibles consiste à décider de contribuer à la modernisation de l'administration publique et de mettre l'accent sur l'audit des programmes gouvernementaux qui connaissent des problèmes d'efficacité substantiels. Une autre possibilité de choix serait d'avoir une autre ambition et de mettre l'accent sur l'audit d'agences gouvernementales particulières et sur leur conformité aux réglementations administratives/économiques.

Dans une société en mutation, il est tout à fait naturel que les activités publiques soient régulièrement inspectées afin de déterminer si elles réalisent les objectifs et résolvent les problèmes pour lesquels elles ont été mises en place. Dans le même temps, de nouvelles exigences viennent remplacer les anciennes. Dans la mesure où les exigences et les conditions sont en mutation constante, la vérification de résultats devra être conçue de manière à observer et à suivre l'évolution et les tendances, à revoir les priorités et à se servir de nouvelles approches et méthodes. Si une ISC est considérée – ou se considère elle-même – comme un instrument de changement, il importe que ses priorités en matière de vérification de résultats se fassent l'écho des nécessités d'amélioration dans le secteur public. Par exemple, dans une situation marquée par un important déficit budgétaire ou par un style de gestion désuet, la vérification de résultats peut contribuer à l'épargne, à une meilleure utilisation des ressources ou à la modernisation de la gestion. En revanche, si les débats publics sont axés sur les problèmes relatifs au chômage, à l'environnement, à l'équité, à la transparence, à la prestation de services au client, etc., la vérification de résultats donnera probablement la préférence à ces problèmes.

En d'autres termes, la planification stratégique peut avoir pour objet de faire autre chose que de produire des sujets d'audit viables. L'idéal serait qu'elle intègre les sujets, ou thèmes, de l'audit dans une perspective plus globale.²⁹ Certaines ISC réalisent des études spéciales pour renforcer les connaissances ou les compétences, soit dans un domaine particulier du secteur public, soit dans un domaine défini par un thème d'audit, afin de renforcer le processus de planification stratégique.³⁰

Normalement, la planification stratégique est censée se traduire par un programme d'audit (annuel) cohérent et convaincant à l'usage de l'ISC. Ce programme ferait l'inventaire des domaines concernés par l'audit et donnerait un bref aperçu des problèmes et questions prévus et des autres arguments qui sous-tendent chacun d'entre eux. L'idéal serait que le programme puisse servir de base à la planification opérationnelle et à l'affectation des ressources.

La planification stratégique constitue la base du choix des sujets de l'audit et, associée au système de planification annuelle de l'ISC, elle peut servir d'outil pour fixer les priorités et choisir les audits. Elle peut servir de mécanisme pour le choix des thèmes futurs de l'audit et de base à une planification plus détaillée. Pour terminer, elle peut servir d'instrument pour la prise de décisions stratégiques concernant l'orientation future de l'audit. La planification peut être réalisée en suivant les étapes suivantes : déterminer les domaines potentiels de l'audit; établir les critères à utiliser pour faire le choix; identifier les principales sources d'information pour les audits potentiels. Les exercices de planification stratégique permettent normalement d'obtenir un programme d'audit cohérent et convaincant que l'ISC pourra utiliser comme base pour la planification opérationnelle et l'affectation des ressources.

²⁹ Les travaux d'audit consacrés à un thème particulier sont devenus plus courants au cours des quelques dernières années. Il s'agit là d'un travail à long terme qui produit d'habitude un certain nombre de rapports interconnectés.

³⁰ Voir, par exemple, *Strategy for Performance Audits in the Chemical Sector*, Office national de Suède, 2002.

3.3 Que comporte la planification d'opérations particulières de vérification de résultats?

D'après les normes de contrôle de l'INTOSAI (*NC 3.1.1*), le vérificateur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de haute qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés. En règle générale, un plan bien conçu est indispensable à la vérification de résultats. Avant d'entamer l'étude principale dans le cadre de la vérification de résultats, il importe donc de définir les objectifs et la portée de l'audit ainsi que la méthodologie adoptée pour atteindre ces objectifs. Cet exercice prend souvent la forme d'une étude préalable.³¹

L'étude préalable a pour finalité d'établir si les conditions sont réunies pour la réalisation d'une étude principale et, si c'est le cas, de mettre au point une proposition de vérification accompagnée d'un plan de travail. La planification opérationnelle doit être principalement un outil pour orienter le processus d'exécution. En outre, elle fournit des connaissances et des informations contextuelles nécessaires pour comprendre l'unité, le programme ou la fonction. Lorsqu'il est bien fait, le plan de travail de la vérification permet, par exemple, de s'assurer que la vérification de résultats est exhaustive et réaliste. L'étude préliminaire doit en principe être achevée dans des délais relativement courts.

Trois étapes importantes

Les étapes les plus importantes dans la mise au point d'une proposition de vérification sont les suivantes :

- Définir la question spécifique à étudier ainsi que les objectifs de la vérification,
- Définir la portée et la conception de la vérification,
- Déterminer l'assurance-qualité, le calendrier et les ressources.

Dans la pratique, ces étapes ne sont pas toujours aussi distinctes les unes des autres et ne se déroulent pas toujours dans le même ordre.

³¹ Certaines ISC utilisent le terme "étude préliminaire".

1. Définir la question spécifique à étudier ainsi que les objectifs de la vérification

Le point de départ consiste à donner une définition plus précise du thème ou des problèmes sur lesquels portera la vérification. Les motivations et les objectifs de l'étude doivent être élaborés. Il s'agit là d'une étape difficile et importante qui nécessite, par exemple, l'examen approfondi du contenu en consultant les publications, documents et statistiques pertinents, en procédant à des entretiens avec les principales parties prenantes et les experts, etc. et en analysant les indices de problèmes potentiels sous différents angles. Il importe que ces définitions soient distinctes les unes des autres. Les définitions ambiguës ou vagues doivent être évitées.³² Un changement, même mineur, au niveau de la question concernée par la vérification ou du problème à étudier peut avoir un impact considérable sur la portée générale de la vérification.

En bref, cette étape implique l'examen des deux questions suivantes :

Quoi? Quelle est la question posée par la vérification ou le problème à étudier?

Pourquoi? Quels sont les objectifs de la vérification?

La formulation de la question de base posée par la vérification constitue un aspect du processus d'examen qui revêt une très grande importance : il s'agit d'un facteur décisif pour les résultats de la vérification. La question de base posée par la vérification peut être considérée comme la question fondamentale de la recherche menée dans un programme gouvernemental à laquelle les vérificateurs entendent répondre. Il importe donc qu'elle s'appuie sur des considérations rationnelles et objectives. De manière générale, l'ISC doit adopter une perspective holistique qui privilégie l'intérêt public et la mission générale de la vérification de résultats.

Les objectifs de la vérification ont trait aux raisons pour lesquelles elle est réalisée; ils doivent être définis au début du processus d'exécution afin de permettre d'identifier les aspects qu'il convient de contrôler et dont il convient de rendre compte. En définissant les objectifs, l'équipe chargée de la vérification tient en ligne de compte les rôles et les responsabilités de l'ISC et l'impact net prévu de la

³² Pour plus d'informations, voir par exemple *Handbook on Performance Auditing*, RRV, 1999.

vérification tel qu'il est défini par son plan stratégique. Les objectifs et la portée sont interconnectés et doivent donc être examinés ensemble. En matière de bonne gestion, il est conseillé de discuter à la première occasion avec les unités contrôlées de la portée de la vérification.³³ Pour fixer les objectifs, l'un des critères à utiliser pourrait être d'optimiser la contribution faite par la vérification. L'une des manières de déterminer cette contribution consiste à faire état des conclusions prévues. Si la vérification est réalisée à la demande, les objectifs sont probablement déjà plus ou moins définis ou évidents (*NC 3.1.3*).

Le degré de détail dans la planification constitue un autre choix qu'il convient de faire. Il est toujours indispensable de bien préparer la vérification. Une bonne planification préalable permettra d'éviter les problèmes ultérieurs concernant la manière de conduire la vérification. En revanche, une planification excessivement détaillée peut parfois inhiber la créativité et l'ouverture. Dans la mesure où les audits sont réalisés dans un monde complexe, il est rarement possible de mettre au point un plan exhaustif qui prédise dans le moindre détail le déroulement d'une vérification de résultats.

2. Définir la portée et la conception de la vérification

La mesure suivante dans l'étape de conception concerne la mise au point de la portée et de la conception de la vérification. Comme pour l'audit financier, l'approche de la vérification de résultats doit être structurée.³⁴

Définir la portée et les questions ou hypothèses à examiner

La portée délimite les frontières de la vérification. Elle concerne, entre autres, les questions spécifiques à poser, le type d'étude à réaliser et la

³³ Dans certains cas, il peut s'avérer utile de dire explicitement ce qui ne va pas être contrôlé par l'étude (ce que l'on n'a pas l'intention de couvrir). Cela permettra de réduire les malentendus ou les faux espoirs parmi les parties prenantes.

³⁴ Au cours de cette étape, il peut s'avérer utile de consulter les études scientifiques et les théories concernant le domaine à contrôler ou les questions auxquelles il faut répondre.

nature de l'enquête.³⁵ Par ailleurs, elle concerne le travail de collecte de l'information et les analyses à effectuer (NC 3.1.3-4).³⁶

La portée de la vérification est déterminée par la réponse aux questions suivantes :

Quoi? Quelles sont les questions ou hypothèses spécifiques à examiner?

Quel type d'étude semble approprié?³⁷

Qui? Qui sont les principaux acteurs concernés et la/les unité(s) contrôlée(s)?

Où? Le nombre de lieux à couvrir est-il limité?

Quand? La période couverte est-elle limitée?

Après avoir défini les motivations et les objectifs de l'étude ainsi que la question générale ou les problèmes de la vérification, il importe de définir les questions spécifiques auxquelles il faut répondre ou les hypothèses à examiner (les causes plausibles du problème). Dans la pratique, ces questions et hypothèses serviront de base à la sélection des méthodes de collecte de données. Le vérificateur doit également définir la nature de l'étude : de quel genre d'étude a-t-on besoin pour mettre les questions en relief?

Toutefois, il convient de signaler que le travail de terrain est plutôt un processus d'apprentissage continu qu'une simple collecte de données. Les questions (ou les hypothèses) devront donc être changées à mesure que les vérificateurs se familiariseront avec le sujet au cours de la vérification. Cependant, au cours de l'étape de planification, l'objectif consiste à orienter systématiquement l'attention vers les questions suivantes : *de quelles connaissances* les vérificateurs ont-ils besoin et *où* et *comment* peuvent-ils obtenir les informations.

³⁵ Voir la section 4.2 ci-dessous. Pour de plus amples informations, voir *Performance Audit Manual*, CAG, Bangladesh, 2000 et *Government Auditing Standards*, GAO (US), 2002.

³⁶ Dans certains cas, l'ISC peut limiter sa vérification de résultats à une "méta-évaluation (l'évaluation des auto-évaluations). Il convient de noter, cependant, que cette approche n'est envisageable que lorsque le vérificateur de l'ISC a été convaincu que les processus d'évaluation interne permettent d'obtenir des évaluations objectives, opportunes et exhaustives des programmes concernés.

³⁷ Conception de l'étude (étude sur la réalisation des objectifs, étude de la gestion du temps, etc.)

La vérifiabilité est une condition importante dans le processus de planification opérationnelle. Elle détermine si un thème est approprié pour une étude principale. Dans la mesure où les objectifs et la portée varient d'une vérification à l'autre, l'équipe se doit de voir si une vérification est réalisable. Pour pouvoir faire partie de la portée de la vérification, les questions doivent être à la fois vérifiables et mériter d'être vérifiées. Le vérificateur peut, par exemple, être tenu de vérifier s'il existe des approches, méthodologies et critères pertinents et si les informations ou preuves nécessaires sont susceptibles d'être disponibles et d'être obtenues de façon rentable. De plus, il convient de s'assurer de l'existence d'informations fiables et objectives susceptibles d'être obtenues dans des conditions raisonnables. Parmi les autres aspects dont il convient de tenir compte, figurent la conformité au mandat de l'audit, les ressources, les compétences professionnelles requises et les conditions de délais. Il convient de vérifier la disponibilité des compétences pertinentes et que l'audit ne risque pas de devenir caduc à cause d'autres études en cours de réalisation par d'autres organismes (NC 2.1.23, 2.2.39, 3.0.3 et 3.1.1-4).

Comprendre le programme

Il importe de bien comprendre le programme contrôlé ou les activités exercées par l'organisme contrôlé de manière à pouvoir atteindre les objectifs de la vérification, faciliter l'identification des problèmes importants pour l'audit et s'acquitter des responsabilités confiées au contrôleur. Cette compréhension englobe la connaissance des aspects suivants :

- la nature du programme gouvernemental contrôlé (rôle et fonction, activités et processus en général, tendances de développement, etc.);
- la législation et les objectifs généraux en matière de programmes et de rendement;
- la structure organisationnelle et les relations en matière de reddition de comptes;
- l'environnement interne et externe et les parties prenantes;³⁸

³⁸ Certaines ISC peuvent, le cas échéant, réaliser, à ce stade, des analyses portant sur les parties prenantes afin de se faire une idée précise de la situation réelle, sous différents angles.

- les contraintes externes ayant un effet sur la réalisation du programme;
- les études antérieures dans le domaine;
- les processus de gestion et les ressources.

L'accès aux connaissances est un processus continu et cumulatif de collecte et d'évaluation de l'information et de confrontation des connaissances ainsi obtenues aux preuves traitées à toutes les étapes de l'audit. Il importe que les contrôleurs procèdent à l'estimation des coûts d'obtention de l'information et de la valeur additionnelle que l'information confère à l'audit. Parmi les sources d'information, figurent les sources suivantes :

- les lois d'habilitation et les discours prononcés devant le législatif,
- les déclarations ministérielles, les propositions et les décisions de l'exécutif,
- les rapports, études, évaluations et enquêtes récents consacrés à l'audit,
- les études scientifiques et les travaux de recherche pertinents (y compris dans des pays tiers),
- les programmes stratégiques, les missions et les rapports annuels des entreprises,
- les études stratégiques et les procès-verbaux des comités de gestion et du conseil,
- les organigrammes, les lignes directrices internes et les manuels de procédures,
- les évaluations de programmes ainsi que les programmes et rapports d'audit interne,
- les rapports et les actes de conférences,
- l'opinion des experts du domaine,
- les discussions avec les responsables des organismes contrôlés et les principales parties prenantes,
- les systèmes d'informatique de gestion,
- les autres systèmes d'information pertinents ainsi que les statistiques officielles.

Les études antérieures sont souvent des sources d'information précieuses. Elles permettent parfois d'éviter le réexamen de domaines récemment inspectés et mettent en valeur les faiblesses non encore traitées. Les discussions avec les hauts responsables du programme

visant à se faire une idée d'ensemble du programme peuvent également s'avérer importantes. Parmi les autres sources d'information pertinentes figurent les sources suivantes :

- les études réalisées par des groupes sectoriels, professionnels et d'intérêts spéciaux,
- les enquêtes ou études antérieures commanditées par le législatif,
- les informations dont disposent les agences de coordination et les comités interdépartementaux,
- les travaux réalisés par d'autres gouvernements,
- la couverture par les médias.

Définir les critères de la vérification

Les critères de la vérification visent à orienter l'estimation (en aidant le contrôleur à répondre à des questions du genre : sur quelles bases est-il possible d'évaluer le comportement effectif, qu'est-ce qui est exigé ou attendu, quels résultats doivent être réalisés – et de quelle manière – par le programme?) Les critères de la vérification sont des normes qui servent à déterminer si un programme répond aux attentes ou les dépasse.³⁹

Dans les contrôles financiers, la tendance veut que le contrôleur juge les transactions examinées comme "correctes" ou "incorrectes", "légales" ou "illégales", etc. Ces critères sont souvent relativement fermés et sont généralement fixés d'avance par exemple par la législation portant création de l'organisme contrôlé (pour plus d'informations, voir l'annexe 2). En revanche, s'agissant des vérifications de résultats, le choix des critères est normalement relativement ouvert et fait par le vérificateur lui-même et, comme nous le disons plus haut, les critères sont souvent moins importants dans l'approche axée sur les problèmes. Car dans ce type d'approche, il importe plus de formuler des hypothèses que l'on peut tester (vérifiables) en se basant sur les causes possibles au problème de l'audit.⁴⁰

Ainsi, dans la vérification de résultats, les concepts généraux d'économie, d'efficience et d'efficacité doivent être interprétés à la

³⁹ Les critères de la vérification doivent, par exemple, être fiables, objectifs, utiles, complets et acceptés.

⁴⁰ Pour obtenir des informations sur la manière de définir les problèmes de l'audit et sur la manière de formuler et de tester des hypothèses, voir par exemple *Handbook in Performance Auditing : Theory and practice*, National Audit Office de Suède, 1999.

lumière du contenu; les critères ainsi générés varieront d'un audit à l'autre.

En définissant les critères de la vérification, les contrôleurs doivent veiller à ce que les critères retenus soient pertinents, raisonnables et réalisables. Finalement, chaque critère est exprimé sous forme de question. Il s'agit là de questions factuelles dont le but est de décrire ou de mesurer la situation pratique à contrôler.

Ainsi, dans la vérification peuvent, par exemple, être obtenus dans les sources suivantes :

- les lois et les réglementations régissant le fonctionnement de l'organisme contrôlé,
- les décisions prises par le législatif ou l'exécutif,
- les références aux comparaisons historiques ou aux comparaisons avec les meilleures pratiques,
- les normes, expériences et valeurs professionnelles,
- les principaux indicateurs de rendement fixés par l'organisme contrôlé ou le gouvernement,
- les conseils et le savoir-faire d'experts indépendants,
- les connaissances scientifiques, qu'elles soient récentes ou anciennes, et les autres sources d'informations fiables,
- les critères utilisés précédemment dans des audits similaires ou par d'autres ISC,
- les organisations (qu'elles soient à l'intérieur ou à l'extérieur du pays) dont les activités ou les programmes sont similaires,
- les normes de rendement ou les enquêtes antérieures réalisées par le législatif,
- les publications consacrées à la gestion en général et à d'autres domaines.

La base des critères peut être considérée sous différents angles :

- Selon le cas étudié, les sources qui font le plus autorité sont soit les normes officielles (par exemple les objectifs prévus dans les lois et les réglementations, les décisions et les politiques du corps législatif ou du corps exécutif), soit
- Compte tenu des fondements scientifiques des normes, l'accent est surtout mis sur les publications spéciales à caractère scientifique et sur d'autres sources comme les normes professionnelles et les meilleures pratiques.

Dans certains cas, les critères de la vérification sont faciles à définir, par exemple lorsque les objectifs fixés par le corps législatif ou exécutif sont clairs, précis et pertinents. Le plus souvent, toutefois, ce n'est pas le cas. Les objectifs sont soit vagues, contradictoires ou inexistantes. Dans ces conditions, les vérificateurs seront probablement amenés à reconstruire les critères. L'une des façons de le faire consiste à appliquer l'approche "théorique" en demandant à des experts du domaine de répondre à des questions comme : Quels sont les résultats idéaux susceptibles d'être obtenus dans des conditions parfaites d'après un mode de pensée rationnel ou les pratiques comparables les mieux connues? Pour définir et obtenir un soutien en matière de critères bien fondés et réalistes, il peut s'avérer également utile d'appliquer une approche "empirique" dans le cadre de laquelle des discussions sont tenues avec les parties prenantes et les décideurs.⁴¹

Planification méthodologique

La planification méthodologique fait appel à un grand nombre d'activités différentes. Il importe, par exemple, de faire la différence entre le programme de l'audit (le type d'enquête nécessaire à la collecte de données) et les techniques de collecte de données. Les vérifications de résultats peuvent faire appel à des techniques de collecte de données très diverses, utilisées couramment par les sciences sociales, comme les enquêtes, les entretiens, les observations et la consultation de documents écrits.⁴² L'objectif étant d'adopter les meilleures pratiques, des raisons d'ordre pratique comme l'existence des données peuvent parfois restreindre le choix des méthodes, c'est-à-dire que les vérificateurs seront souvent amenés à opter pour la solution du "moindre mal". En

⁴¹ Voir l'annexe 2.

⁴² Ceci implique que les vérificateurs de résultats doivent s'intéresser activement à l'amélioration continue de leurs compétences méthodologiques et suivre l'évolution des méthodologies dans diverses institutions de recherche, etc.; ils doivent aussi disposer du temps nécessaire pour ce faire. On peut parvenir à ce résultat, par exemple, par l'organisation de séminaires "maison" faisant appel à des professionnels de l'extérieur et par la lecture d'articles et de publications. S'agissant du choix des méthodes de collecte de données, les vérificateurs doivent être guidés par la finalité de l'audit et par les questions ou hypothèses spécifiques auxquelles il convient de répondre. Pour un aperçu de l'utilisation de techniques différentes pour la collecte des preuves de l'audit et de l'analyse de l'information, voir *Techniques de collecte des éléments probants*, BVG (Canada), 1994. Pour approfondir la discussion sur la méthodologie, les techniques et les concepts de la recherche sociale, voir *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002. Voir aussi *Evaluation*, Rossi et al. 1999, et *Case Study Research, Design and methods*, Yin et al, 1994.

règle générale, il vaut mieux faire preuve de souplesse et de pragmatisme dans le choix des méthodes.⁴³ De même, des considérations d'ordre pratique ne manqueront pas d'influer sur le programme de l'audit. Les sondages et les enquêtes permettent parfois de tirer des conclusions générales et les études de cas sont des occasions pour la réalisation d'études approfondies.⁴⁴

Bien que la nature même des vérifications de résultats nécessite des choix, et des combinaisons, mûrement réfléchis de méthodologies pour l'examen des variables, il importe de faire preuve d'ouverture d'esprit pendant le processus d'exécution. Le choix des sources ne doit pas être rigide à ce stade (*NC 3.0.3, 3.1.1-4, 3.5.2-4, et 4.0.4*). Pour de plus amples informations, voir l'annexe 1.⁴⁵

Dans le cas particulier des vérifications de résultats, le contrôleur s'intéressera à la validité et à la fiabilité des méthodes utilisées pour recueillir et analyser les données :

- Validité : les méthodes doivent être à même de mesurer ce qu'elles sont censées mesurer;
- Fiabilité : les constats doivent rester cohérents si les mesures sont effectuées à plusieurs reprises à partir du même échantillon de population.⁴⁶

3. Déterminer l'assurance-qualité, le calendrier et les ressources

La dernière étape consiste à déterminer les mesures d'assurance-qualité à prendre au cours de la vérification, le calendrier et le budget financier.

Assurance-qualité

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI (*NC 2.1.27*) stipulent que l'ISC doit mettre en place des systèmes et des procédures d'assurance-qualité.

⁴³ Les raisons pour lesquelles il faut faire preuve de pragmatisme dans le choix des méthodes sont développées dans *Designing Evaluations*, GAO (USA), 1991, chapitre 2.

⁴⁴ Voir *Case Study Research, Design and Methods*, Yin et al, 1994. On trouvera des méthodes pour le choix de cas dans *Case Study Evaluation*, GAO (USA), 1990. Pour les enquêtes, voir *La Tenue d'enquêtes*, BVG (Canada), 1998. *Using statistical sampling*, GAO (USA), 1992 et *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002.

⁴⁵ Pour la conception de vérifications de résultats, voir *Handbook in Performance Auditing*, RRV (Suède) et *Designing vfm studies, a guide*, NAO (Royaume-Uni) 1997.

⁴⁶ Pour une discussion plus approfondie, voir, par exemple, *The Research Method Knowledge Base*, Trochim, 2002.

Les procédures de contrôle de la qualité doivent être conçues de manière à garantir que tous les audits sont réalisés conformément aux normes et politiques pertinentes.

Il convient ici de faire la distinction entre les dispositions préalables – dispositions continues en matière de qualité, alors que le travail progresse, par exemple par le biais d'évaluations par les pairs, de "collecteurs", de recours à des groupes d'experts, à des comités spéciaux et à des spécialistes ou experts dans le domaine concerné, et les techniques comme par exemple l'analyse des problèmes et les dispositions a posteriori comme les études indépendantes de rapports publiés visant à identifier les enseignements tirés et la réception des rapports par les principales parties prenantes et les avantages qu'elles en tirent. Certaines ISC ont demandé à des scientifiques, à titre individuel, ou à des institutions scientifiques, de réaliser des évaluations a posteriori. Qu'elles soient antérieures, intermédiaires ou a posteriori, les dispositions doivent être programmées.

Le gestionnaire de la vérification est chargé de la gestion au jour le jour, y compris la planification détaillée, l'exécution, la supervision du personnel, les rapports à la hiérarchie de l'ISC et la supervision de la préparation du rapport de la vérification. Dans le cas des vérifications de résultats plus complexes, l'ISC peut envisager de constituer un comité directeur chargé de guider l'équipe et de suivre l'avancement de la vérification (Voir l'annexe 4).

Planification administrative

Il convient de constituer une équipe de vérification, de nommer un chef d'équipe et de mettre au point un plan d'activité. Il importe de déterminer le calendrier et les ressources nécessaires. Parmi les facteurs pertinents, figurent la manière avec laquelle la vérification est organisée, les coûts prévus (pour le personnel, sur la base de taux déterminés d'avance, et pour les équipements) et le délai d'achèvement prévu. Le budget et le calendrier doivent être justifiés. Il convient d'observer les progrès accomplis par rapport à ces objectifs. Le gestionnaire de la vérification et la hiérarchie de l'ISC sont chargés de veiller à ce que la vérification de résultats soit achevée sans dépassement de budget et de délais (NC 2.1.26-28, 2.2.36 et 3.1.4).

Conformité aux lois et réglementations

Lorsque les lois, les réglementations et les autres textes régissant l'organisme contrôlé sont importants pour les objectifs de la vérification, les vérificateurs doivent la concevoir de manière à donner des garanties suffisantes quant au respect de ces conditions. Dans toutes les vérifications de résultats, les vérificateurs doivent être attentifs aux situations ou transactions susceptibles de receler des actes illicites ou des abus. Le vérificateur doit aussi déterminer dans quelle mesure ces actes ont des répercussions sur les résultats de la vérification. Dans les cas compliqués, on peut être amené à faire appel à des spécialistes du domaine (NC 3.4.1-7).

Le résultat de l'étude préliminaire –la proposition de l'étude principale

La phase de conception débouche sur une proposition de vérification cohérente et un plan de travail (NC 3.0.1-3). On doit veiller à la qualité du travail avant de prendre la décision d'entamer une étude principale.

Avant de commencer l'étude principale de la vérification de résultats, il importe de définir ses objectifs, sa portée et la méthodologie retenue pour atteindre ces objectifs. Cet exercice revêt la forme d'une étude préliminaire dont le but est de vérifier si les conditions pour une étude principale sont réunies et, si c'est le cas, de mettre au point une proposition d'audit accompagnée d'un plan de travail. Les étapes les plus importantes dans la mise au point d'une proposition sont les suivantes : définir la question spécifique à examiner et les objectifs de l'audit; mettre au point le cadre et la conception de l'audit; mettre en place l'assurance-qualité, l'équipe, le calendrier et les ressources. Le(s) organisme(s) contrôlé(s) doivent être informés des objectifs, de la portée et de la durée de l'audit.

3.4 Résumé

- Le cycle de la vérification de résultats comporte la planification stratégique, les préparatifs, l'étude principale et les activités de suivi. La planification stratégique est à la base du choix des sujets ou thèmes de l'audit à réaliser. Elle peut aussi servir d'instrument pour la prise de décisions stratégiques concernant

la direction de l'audit. La planification peut être faite selon les étapes suivantes : déterminer les domaines potentiels, établir les critères de sélection et identifier les principales sources d'information pour les audits potentiels.

- Avant d'entamer l'étude principale de la vérification de résultats, il importe de définir les objectifs et la portée de l'audit, ainsi que la méthodologie pour atteindre ces objectifs. Cet exercice peut revêtir la forme d'une étude préliminaire dont l'objet est de vérifier si les conditions pour une étude principale sont réunies et, si c'est le cas, de mettre au point une proposition de vérification accompagnée d'un plan de travail.
- Dans la planification de vérifications de résultats, les vérificateurs doivent veiller aux aspects suivants :
 - Considérer l'importance du rapport de vérification pour les utilisateurs potentiels et d'autres parties intéressées ainsi que leurs besoins.
 - Prendre connaissance de l'entreprise publique à contrôler et des problèmes à traiter, y compris la connaissance du contexte des activités en question.
 - Identifier les constatations importantes faites par des audits antérieurs et d'autres études et rapports susceptibles d'avoir des répercussions sur les objectifs de la vérification (même les études en cours).
 - Considérer les objectifs politiques ainsi que les environnements juridique et réglementaire.
 - Définir les thèmes ou problèmes à étudier, l'organisme à contrôler et les objectifs de la vérification, c'est-à-dire l'effet attendu de la vérification
 - Définir les questions de base de la vérification ainsi que les questions plus spécifiques auxquelles il convient de répondre ou l'hypothèse à vérifier.
 - Etablir les critères de la vérification. Ceux-ci représentent les règles normatives permettant de juger les preuves utilisées dans l'audit. Les critères varient selon le sujet et les objectifs de chaque audit, la législation régissant l'entreprise ou

l'organisme contrôlé, les objectifs déclarés et les conditions spécifiques que l'ISC juge pertinentes et importantes dans le cas d'espèce.

- Déterminer les preuves susceptibles de répondre aux questions des vérificateurs : la pertinence, la fiabilité et le caractère suffisant de toute donnée disponible auprès des organismes contrôlés doivent être évalués. Il convient aussi de tester la possibilité de recueillir les informations (données) probantes requises.
- Identifier les sources potentielles d'information qui doivent être utilisées afin de vérifier les hypothèses, se familiariser avec l'objet de l'audit, ou obtenir des réponses aux questions posées par les vérificateurs, c'est-à-dire des informations susceptibles de servir comme preuves.
- Considérer la nécessité de recourir à des experts (consultants, autres contrôleurs) et comment garantir la qualité de la vérification. Il importe d'évaluer les connaissances et les compétences professionnelles nécessaires à l'équipe chargée de réaliser la vérification.
- Mettre à disposition le personnel et les autres ressources en quantités suffisantes pour effectuer la vérification et préparer un programme écrit. Choisir une équipe appropriée chargée de la vérification. Il est nécessaire de mettre au point un budget des ressources nécessaires à la réalisation de la vérification et du calendrier.
- Considérer les conclusions et impacts possibles de la vérification. Le résultat proposé de l'évaluation des résultats doit être jugé en termes d'"utilité" et de "faisabilité". Le vérificateur doit également considérer les points de vue et les intérêts des parties prenantes.

Quatrième partie :

Normes d'application et lignes directrices :

la mise en oeuvre de la vérification de résultats

4.1 Quelles sont les caractéristiques du processus de l'étude principale?

L'étude principale a pour objet de mettre en oeuvre le plan de travail, réaliser l'audit et produire un rapport d'audit de grande qualité.⁴⁷ La vérification de résultats n'est pas une chaîne de mesures, opérations ou sous-processus clairement définis réalisés séparément et dans un ordre déterminé. Dans la pratique, étant donné que les processus évoluent progressivement en interagissant entre eux et se déroulent simultanément, les méthodes peuvent évoluer et devenir plus sophistiquées (*NC 2.2.39, 3.0.1 et 4.0.21*).

La réalisation d'un audit peut être perçue comme un processus d'analyse tout autant que de communication. Dans la partie analytique du processus, les données sont recueillies, interprétées et analysées. La partie communication débute au moment où l'audit est présenté pour la première fois à l'organisme contrôlé; elle se poursuit parallèlement au déroulement de l'audit et de la vérification des différents constats et arguments, jusqu'à la l'achèvement du rapport.⁴⁸

L'idéal serait un dialogue ouvert et constructif, mais un audit peut parfois provoquer des réactions négatives. Le contrôleur peut être confronté à des situations très diverses qui vont de l'ouverture et la volonté de coopérer aux faux-fuyants et à la rétention d'information. Il importe donc que les contrôleurs informent l'organisme contrôlé des objectifs et méthodes de l'audit. Ce qui ne signifie nullement que l'objet de l'audit doive en dicter les conditions ou en contrôler d'une manière quelconque le processus. Au lieu de cela, il s'agit de mettre en place un processus constructif d'interaction. En règle générale, pour que l'audit

⁴⁷ L'étude principale doit être réalisée conformément aux meilleures pratiques en matière de techniques et de méthodologies (*NC 2.2.36-37, 1.0.14 et 1.0.46*).

⁴⁸ Pour de plus amples informations, voir par exemple *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, RRV (Suède), 1994.

soit efficace, il est essentiel de pouvoir compter sur l'aide de personnes appartenant à l'organisme contrôlé. Pendant le déroulement de l'audit, un dialogue actif avec l'organisme contrôlé, les experts et d'autres parties facilite, par exemple, la continuité des contrôles appliquées aux premiers constats (NC 2.2.25-26).

Dans la réalisation de l'audit, il importe aussi de faire preuve d'intégrité. Le plan de travail doit être suivi (ressources, délais et qualité) et l'audit doit être réalisé conformément aux décisions et normes pertinentes (NC 2.2.39 et 3.0.2).

L'étude principale a pour objet de mettre en oeuvre le plan de travail, de réaliser la vérification et de produire le rapport. Les rapports doivent être mis en oeuvre conformément aux meilleures pratiques. La réalisation d'une vérification peut être perçue comme un processus d'analyse tout autant que de communication. L'idéal serait un dialogue ouvert et constructif, mais l'intégrité est importante aussi. Le plan de travail doit être suivi et les normes pertinentes, respectées.

4.2 Que faut-il prendre en considération dans le processus de collecte des données?

Dans la mesure où la vérification de résultats est fondée sur le jugement, la qualité constitue un élément crucial de la collecte des données et de la documentation. Les NC précisent que : " Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlés, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable" (NC 3.5.1). Contrairement aux preuves des audits financiers, celles des vérifications de résultats sont rarement concluantes ("oui/non" ou "vrai/faux") car elles sont plus souvent persuasives ("incline à conclure que...").⁴⁹

Les vérificateurs doivent faire preuve de créativité, de souplesse et de soin dans la recherche de preuves. S'agissant des domaines où les preuves à obtenir sont plus persuasives que concluantes, il est parfois utile de discuter d'avance avec les experts dans le domaine de la nature

⁴⁹ Pour de plus amples informations, voir *Government Auditing Standards*, GAO (USA), 2002.

des informations à obtenir et de la manière avec laquelle le contrôleur se propose de les analyser et les interpréter. Cette approche réduit le risque de désaccord et peut accélérer le processus. Il importe aussi que les vérificateurs recherchent l'information dans différentes sources et ce dans la mesure où les organisations, les personnes qui y travaillent, les experts et les parties concernées ont des perspectives différentes et des arguments différents à avancer (*NC 2.2.39, 3.4.5 et 4.0.24*).

D'une manière générale, les données, les informations et les connaissances sont des concepts similaires s'enchaînant étroitement. Les données constituent le premier outil. Les données ainsi recueillies sont ensuite transformées en informations. Une fois analysées et comprises, les informations deviennent des connaissances. Les données – qu'elles soient qualitatives ou quantitatives – peuvent être recueillies pour différentes raisons au cours d'un audit; elles peuvent faire partie du processus d'apprentissage ou être nécessaires à l'analyse d'une réalisation ou d'un problème.⁵⁰

Compte tenu de l'expérience générale, il importe de faire la distinction entre les composantes suivantes du processus de collecte d'information :

- Questions formulées, auxquelles l'étude doit répondre.
- Conception de l'étude, c'est-à-dire le type d'étude nécessaire pour répondre aux questions posées (études sur la gestion du temps, le rapport coût-bénéfice, la réalisation des objectifs, etc.).
- Les programmes d'audit, c'est-à-dire le type d'enquête nécessaire à la collecte de données (comme les sondages, les études de cas, les analyses secondaires, les enquêtes, les analyses "avant-après", les évaluations comparatives, etc.).
- Les techniques de collecte de données nécessaires pour répondre aux questions posées (l'étude de la documentation, les réunions, les questionnaires, les entretiens, etc.).
- L'analyse quantitative et qualitative, appliquée aux données recueillies (en vue d'une analyse approfondie des informations recueillies).

La collecte de données peut être faite en une seule fois ou en continu (mise au point de séries temporelles, analyse longitudinale). Les informations peuvent être recueillies sur la base de preuves matérielles, de

⁵⁰ Voir *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Suède), 1998.

documents (y compris les déclarations écrites), les témoignages verbaux (entretiens), ou par d'autres moyens en fonction des objectifs de l'audit. Il sera souvent nécessaire de recueillir des données aussi bien quantitatives que qualitatives. Les types de données à obtenir doivent pouvoir être expliquées et justifiées en termes de suffisance, de validité, de fiabilité, de pertinence et de leur caractère raisonnable. La vérification de résultats peut produire des données primaires (ses propres documents sources) en s'appuyant sur des questionnaires, des enquêtes ou sur l'observation directe. Cependant, on a également recours à de grandes quantités de données secondaires (documents produits par des tiers). Il convient de recueillir les meilleures informations possibles (dans les limites du raisonnable). Toutefois, les vérificateurs ne doivent pas être trop rigides en matière d'exactitude car cela peut s'avérer coûteux et superflu, c'est-à-dire qu'un pis-aller est souvent suffisant et approprié (*NC 3.4.5 et 3.5.1-4*).⁵¹

Il est cependant crucial que les vérificateurs fassent preuve d'esprit critique, se tiennent à distance et fassent preuve d'objectivité à l'égard de l'information exprimée au cours de l'audit. Dans le même temps, ils doivent être disposés à écouter les points de vue et les arguments. Le vérificateur doit être capable de voir les choses sous différents angles et faire preuve d'ouverture et d'objectivité par rapport à des opinions et des arguments différents. S'ils ne sont pas réceptifs, les auditeurs sont susceptibles de rater les meilleurs arguments. Ce qui met l'accent sur la nécessité de procéder à des évaluations rationnelles où les vérificateurs font abstraction de leurs préférences personnelles et de celles des autres. Il importe par conséquent que l'engagement du vérificateur s'inscrive plutôt dans un processus de réflexion et d'analyse objective que dans la conviction que certains points sont corrects (*NC 2.2.40, 3.5.1 et 4.0.24*).

Lorsque les données issues du traitement informatique sont importantes pour les conclusions de l'audit, il est parfois sage de redoubler de précautions afin d'obtenir des preuves suffisantes, appropriées et pertinentes attestant de la validité et de la fiabilité des données. En outre, lorsque la fiabilité du système informatique constitue le principal objectif de l'audit, les vérificateurs devront procéder à l'examen des contrôles généraux et logiciels du système. Par ailleurs, au

⁵¹ Comme le dit le dicton : "Mieux vaut avoir vaguement raison que précisément tort".

cours de la réalisation de l'étude principale, les vérificateurs peuvent obtenir des informations sensibles (telles que les opinions concernant les dirigeants ou la politique). Ils doivent par conséquent garantir l'anonymat et ne pas divulguer les opinions exprimées par les personnes (NC 2.2.37, 2.2.46 et 3.3.4).

Les résultats du travail sur le terrain et de l'analyse, ainsi que la documentation relative à la programmation de l'audit, doivent être documentés, archivés et référencés afin de permettre aux responsables de l'audit d'inspecter le travail et de valider les conclusions exprimées. Des documents de travail permettront de garder une trace du travail accompli par le contrôleur. Des preuves suffisantes, probantes et pertinentes doivent être obtenues et servir de base raisonnable aux constats et aux conclusions (NC 3.2.1 et 3.5.5-7).

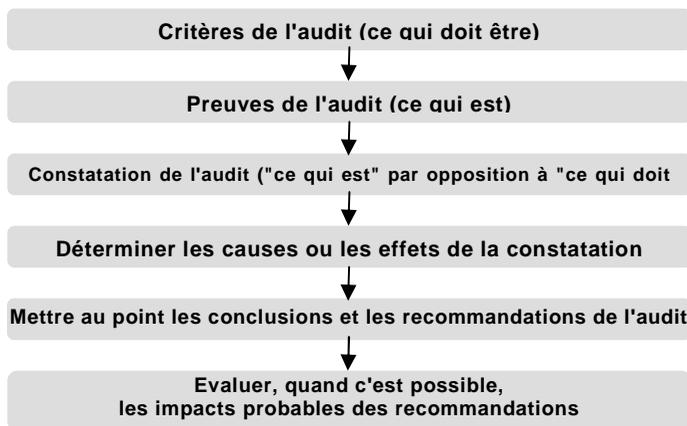
La qualité des données recueillies et de la documentation constitue un élément crucial. Les vérificateurs doivent être créatifs, souples et soigneux dans leur recherche de preuves suffisantes. Il importe de faire preuve d'objectivité et de garder ses distances par rapport à l'information avancée, mais les vérificateurs doivent aussi être réceptifs aux opinions et aux arguments et doivent chercher l'information dans différentes sources et auprès des différentes parties prenantes.

4.3 Quelles sont les caractéristiques des preuves et des constats de la vérification ?

Les preuves peuvent être soit matérielles, documentaires, ou analytiques, comme elles peuvent prendre la forme de témoignages. L'inspection ou l'observation directe de personnes, de biens ou d'événements permet d'obtenir des preuves matérielles. Les preuves documentaires sont des informations qui prennent la forme de lettres, de contrats, de registres comptables, de factures et d'informations administratives concernant le rendement. Les témoignages s'obtiennent par le biais d'enquêtes, d'entretiens et de questionnaires. Parmi les preuves analytiques figurent les calculs, les comparaisons, la décomposition des informations en éléments constitutifs et l'argumentation rationnelle. Les preuves doivent être suffisantes, probantes et pertinentes. Elles sont suffisantes s'il y en a assez pour appuyer les constatations de la vérification. Les preuves utilisées pour appuyer une constatations sont pertinentes si elles

entretiennent une relation logique et rationnelle avec ce constat. Elles sont probantes si elles sont en cohérence avec les faits (*NC 3.4.5 et 3.5.1*).

Les constatations de l'audit sont les preuves spécifiques recueillies par le contrôleur pour répondre aux objectifs de l'audit, c'est-à-dire, être en mesure de répondre aux questions de l'audit, vérifier les hypothèses émises, etc. Les conclusions sont des affirmations faites par le contrôleur sur la base de ces constatations; les recommandations sont des moyens d'action suggérés par le contrôleur dans le cadre des objectifs de l'audit. Les constatations de l'audit comprennent les éléments suivants : les *critères* ("ce qui doit être"), l'*état* ("ce qui est") et l'*effet* ("les conséquences", l'impact observé, mais aussi l'impact futur raisonnable et logique) auxquels il convient d'ajouter la *cause* ("les raisons d'une déviation par rapport aux normes et aux critères") lorsque des problèmes sont mis au jour.⁵² Toutefois, l'ensemble des quatre éléments n'est pas toujours requis par l'audit; l'élément "critère" n'est pas systématiquement traité en tant que tel dans l'approche axée sur les problèmes.⁵³ Le processus qui permet d'analyser les preuves, mettre au point les constatations et émettre des recommandations pour résoudre les problèmes posés par les mauvaises pratiques est résumé dans le diagramme suivant tiré des lignes directrices de l'ASOSAI.



⁵² Pour plus d'informations, voir *Government Auditing Standards*, GAO (USA), 2002.

⁵³ Voir section 1.8.

Lorsqu'une constatation est faite par l'audit, deux formes complémentaires d'évaluation ont lieu : l'évaluation de la signification des constatations et la détermination des causes (de l'amélioration du rendement ou de l'absence de rendement lorsque le rendement est inférieur aux prévisions).

Les vérificateurs peuvent aussi tenter d'évaluer les conséquences de la constatation. Dans de nombreux cas, l'effet de la constatation peut être quantifiable. Par exemple, on peut estimer le coût de processus et d'intrants coûteux ou d'installations improductives. De plus, l'effet des processus inefficaces, par exemple des ressources inexploitées ou la mauvaise gestion, peut devenir apparent et se traduire par des retards ou des ressources matérielles dilapidées. Les effets qualitatifs tels qu'ils ressortent de l'absence de contrôle, de mauvaises décisions ou l'indifférence à l'égard du service peuvent également être importants. L'effet doit faire apparaître la nécessité de mesures correctives. L'effet peut aussi avoir eu lieu dans le passé, peut se dérouler dans le présent, ou peut-être avoir lieu à l'avenir. Pour qu'une constatation puisse tenir, il convient de s'assurer, si l'effet a eu lieu dans le passé, que la situation n'a pas encore été redressée pour l'empêcher de se reproduire. Si les effets ne sont encore identifiés, le vérificateur de résultats peut sentir le besoin d'affirmer les effets potentiels.⁵⁴

Les preuves peuvent être matérielles, documentaires ou analytiques; elles peuvent aussi prendre la forme de témoignages. Les preuves doivent être suffisantes, probantes et pertinentes. Les constatations apportent des réponses aux questions de la vérification. Les conclusions sont des déclarations faites à partir des constatations. La comparaison des observations (conditions) avec les critères de la vérification permet d'identifier les constatations de la vérification. Lorsqu'une constatation est faite, deux formes complémentaires d'évaluation ont lieu : l'évaluation de la signification du constat et la détermination des causes.

⁵⁴ Pour plus d'informations, voir *Performance Auditing Guidelines*, ASOSAI, 2000.

4.4 Comment se comporter face à un environnement en mutation et conflictuel?

Dans la mesure où la vérification de résultats peut s'installer dans la durée, des changements peuvent survenir au niveau des connaissances et des faits par comparaison à la situation initiale. Il est souvent difficile dans la vérification de résultats de faire le choix entre, d'une part, les directives contenues dans le programme de travail et dans la description de la structure de l'audit et, d'autre part, l'intérêt qu'il y a à étudier des questions qui émergent à une date ultérieure. Afin d'éviter de s'embourber dans les détails et d'être inondé par les données, il convient de procéder à des évaluations détaillées des besoins en informations liées aux problèmes à illustrer, à la fois avant et pendant l'audit. Compte tenu de l'expérience, il est plus facile ainsi d'éliminer les détails superflus et les approches non pertinentes et de trier ou structurer l'information recueillie. Là non plus, cependant, les contrôleurs ne doivent pas être rigides et doivent éviter toute collecte de données non programmée.

La NC 2.2.26 stipule "A l'inverse de ce qui se passe dans le secteur privé, où le commissaire aux comptes reçoit une lettre spécifiant les modalités de sa mission, l'unité contrôlée n'est pas un client de l'ISC. L'ISC doit remplir son mandat librement et impartialement, tout en prenant en considération les points de vue des gestionnaires pour se forger une opinion, tirer des conclusions et faire des recommandations; par contre, les gestionnaires de l'unité contrôlée n'ont aucune responsabilité dans la décision de procéder à tel ou tel type de contrôle et de le faire porter sur tel ou tel secteur." Cependant, les vérificateurs doivent systématiquement chercher à établir de bonnes relations avec les organismes contrôlés et les autres parties concernées.

Pour éviter les conflits superflus, les vérificateurs doivent écouter et apprendre, afin de pouvoir comprendre le caractère spécifique de l'activité contrôlée. Pour ce faire, ils doivent être à même d'examiner une activité sous différents angles et doivent faire preuve d'ouverture et d'objectivité à l'égard des opinions et des objections qui leur sont présentées. Souvent, les réunions et les discussions régulières avec l'organisme contrôlé sont des composantes précieuses de l'audit. En cas de conflit, des efforts doivent être déployés pour que les opinions contradictoires soient exprimées afin que le tableau final soit aussi

véridique et équitable que possible. Les auditeurs doivent oeuvrer à établir, le plus tôt possible, une coopération et une interaction empreintes d'ouverture et une atmosphère de confiance entre eux et l'organisme contrôlé. Toutefois, la nature même de l'audit et l'importance de son indépendance signifient qu'il faut tracer une ligne de démarcation claire afin d'éviter que le vérificateur de résultats, pris individuellement, ne s'implique dans le travail pratique de la mise en oeuvre des changements chez entité vérifiée (NC 2.2.25, 2.2.29, 4.0.24).

Il existe des limites que la vérification de résultats ne peut pas dépasser pour corroborer des déclarations et vérifier des constatations. En règle générale, il n'est pas possible d'éviter les critiques, même lorsqu'on a recours aux méthodes scientifiques les plus élaborées. C'est pourquoi il convient de mettre en regard les avantages qu'offre la vérification d'une question donnée et les contraintes de temps et la consommation des ressources. Dans le même temps, les données de base doivent être de bonne qualité (NC 3.1.1, 3.5.1, 4.0.23 et 2.1.26).

Un plan de travail bien conçu permet au vérificateur d'éviter d'être pris dans les détails et d'être inondé par les données. Pour éviter les conflits inutiles, les vérificateurs doivent essayer de comprendre le caractère spécifique de l'activité contrôlée. En cas de conflit, des efforts doivent être déployés pour que les opinions contradictoires puissent s'exprimer afin que le tableau final soit aussi véridique et équitable que possible.

4.5 Quels sont les aspects importants lorsqu'il s'agit d'analyser les données et de tirer des conclusions?

La plupart des audits englobent, sous une forme ou une autre, des analyses pour comprendre ou expliquer ce qui a pu être observé. Comme nous le disions plus haut, des modèles ou méthodes d'analyse très divers sont utilisés (NC 4.0.21). Cet exercice peut prendre la forme d'analyses statistiques détaillées, de discussions au sein de l'équipe de l'audit portant sur les constatations, de l'étude de la documentation ou de documents de travail, etc. Parfois, l'analyse peut également nécessiter la comparaison des constatations avec, par exemple, les aspects suivants :

- les sujets qui fonctionnent bien et ceux qui fonctionnent moins bien,
- un ou plusieurs sujets et une vue d'ensemble,

- le domaine contrôlé et un domaine d'audit similaire dans un pays tiers.

L'étape finale de l'analyse des données consiste à combiner les résultats provenant de différents types de sources. En l'absence d'une méthode générale pour procéder à cette combinaison, il importe que le vérificateur oeuvre de manière systématique et minutieuse à l'interprétation des données et arguments recueillis.

Cette étape englobe, entre autre, l'évaluation des arguments et des affirmations en consultant des experts et en procédant à des comparaisons et à des analyses. A mesure que le travail avance, le rapport préliminaire prend forme.⁵⁵ Les notes et les observations sont structurées et ordonnées. Au fil des discussions internes et externes, le texte est rédigé, évalué et réécrit; les détails sont vérifiés et les conclusions sont discutées. Il est nécessaire de procéder à un échange d'informations qui tienne compte des documents de discussion, ce qui permet de discuter des grandes questions qui se sont posées pendant le déroulement de la vérification. Ces réunions sont l'occasion de confirmer des faits avec l'entité vérifiée et de promouvoir le développement des constatations et des recommandations de la vérification.

Dans la mesure du possible, tous les principaux arguments susceptibles d'être envisagés doivent être couverts afin qu'aucun argument, ou fait, entièrement nouveau ou peut-être décisif n'intervienne au stade final de l'audit. Pour que la vérification de résultats soit correctement mise en oeuvre, les arguments avancés doivent être balancés par les éventuels contre-arguments et les diverses opinions contradictoires pesées les unes par rapport aux autres. Les collègues expérimentés, les conseillers externes sous contrat, etc. peuvent participer à ce processus. Les conclusions doivent s'appuyer sur les objectifs, un mode de pensée rationnel et des normes et des critères spécifiques au projet (*NC 2.2.36, 2.2.39-40, 3.2.4, 3.5.2, 3.5.7 et 4.0.24*).

Les recommandations doivent être justifiées de manière logique et rationnelle et doivent s'appuyer sur des connaissances précises. La cause

⁵⁵ Si elles reposent sur des connaissances scientifiques et des théories bien établies, les analyses seront probablement plus solides et intéressantes. De même, il est souvent plus facile d'interpréter les observations à la lumière d'une théorie bien connue ("Il n'y a rien de plus pratique qu'une bonne théorie").

d'un constat constitue la base de la recommandation. Cette cause peut échapper au contrôle de l'entité vérifiée, auquel cas la recommandation ne doit pas porter sur cette entité. Les recommandations doivent être étudiées avec soin afin de s'assurer qu'elles sont pratiques, qu'elles ajoutent de la valeur et qu'elles correspondent aux objectifs de la vérification (NC 1.05 et 4.0.23-27).

Avant de publier un rapport de vérification de résultats, il convient toujours de donner l'occasion à/aux organisme(s) contrôlé(s) d'examiner le contenu factuel. Le projet de rapport constitue la première occasion pour l'organisme contrôlé de voir, par écrit, l'ensemble des constatations et des conclusions de l'audit en contexte. Dans le cas où les réactions apportent de nouvelles informations, le vérificateur doit les évaluer et accepter de modifier le rapport préliminaire, à condition que les normes habituelles en matière de preuves soient remplies. Dans la mesure du possible, les réactions verbales et écrites doivent être documentées. Tout désaccord doit être analysé (NC 3.2.4 et 4.0.23-24).

L'étape finale de l'analyse des données consiste à combiner les résultats provenant de différents types de sources. Il n'y a pas de méthode générale pour ce faire. Pour que la vérification de résultats soit faite correctement, les arguments avancés doivent être balancés par les meilleurs contre-arguments possibles et les diverses opinions contradictoires pesées les unes par rapport aux autres. Les conclusions doivent s'appuyer sur les objectifs, un mode de pensée rationnel et des normes et des critères spécifiques au projet. Avant de publier un rapport de vérification de résultats il convient toujours de donner l'occasion à/aux organisme(s) contrôlé(s) d'examiner le contenu factuel. Les éventuelles recommandations doivent être argumentées d'une manière logique et rationnelle et doivent s'appuyer sur des connaissances précises. Elles doivent être orientées de manière à pouvoir traiter les racines des problèmes.

4.6 Résumé

Pour résumer, en réalisant une vérification, le vérificateur doit veiller aux aspects suivants :

- Exécuter le programme de travail avec intégrité et minutie, en temps opportun et conformément aux normes internationales et nationales de la vérification de résultats. La programmation

doit se poursuivre tout au long de l'audit. Les activités doivent être revues et modifiées parallèlement à l'évolution du processus de l'audit.

- Le projet doit être convenablement porté à la connaissance de l'organisme contrôlé. Entretenir un dialogue actif, ouvert et constructif avec l'organisme contrôlé et les autres parties concernées au cours de l'audit. L'organisme contrôlé (ou les principaux organes d'exécution concernés par l'activité à examiner) doit être impliqué dans le processus.
- Mettre en oeuvre la portée de l'audit avec soin. La qualité de la collecte et de l'analyse des données et de la documentation revêt une importance capitale.
- Recueillir les meilleures informations possibles (raisonnablement), aussi bien les faits que les opinions, les arguments et les réflexions, à partir de différentes sources et rechercher les connaissances et l'expertise nécessaires. Veiller à ce que le travail soit caractérisé par l'objectivité, l'impartialité et la sensibilité. Evaluer de manière critique les informations obtenues et les arguments avancés. Tous les arguments pertinents doivent être recueillis.
- Protéger l'intégrité des personnes qui fournissent des informations et veiller à ce que les documents de travail ne soient pas communiqués à n'importe qui et, d'une manière générale, se conformer à des normes déontologiques strictes.
- Les éventuelles recommandations doivent avoir pour objet d'aller aux racines des problèmes. Les résultats du travail sur le terrain doivent être documentés, archivés et référencés. Les preuves doivent être suffisantes, appropriées et pertinentes.
- Réaliser des analyses quantitatives et qualitatives appropriées. Discuter ces analyses avec la hiérarchie des auditeurs, les parties prenantes et les experts dans le domaines. Procéder à l'analyse et à l'évaluation des observations sur la base des intentions politiques, de considérations rationnelles et de

critères spécifiques à la vérification. Les constatations peuvent servir de base aux recommandations.

- Veiller à ce que les faits qui sont à la base des descriptions, analyses et recommandations soient exacts, justes et bien fondés, équilibrés et correctement communiqués à l'organisme contrôlé. Le vérificateur doit vérifier si les recommandations éventuelles vont dans le sens des objectifs de la vérification.

Cinquième partie :
Normes et lignes directrices relatives à l'établissement
de rapports :
présentation des résultats de la vérification

5.1 Qu'implique la nécessité de mettre l'accent sur le rapport final?

D'après les normes de contrôle de l'INTOSAI, les vérificateurs doivent préparer des rapports écrits (*NC 4.0.7*). Ces rapports écrits doivent communiquer les résultats des vérifications à tous les niveaux de l'administration publique, veiller à ce que les résultats suscitent le moins de malentendus possible, mettre les résultats à la disposition du public pour qu'il puisse les inspecter et faciliter le suivi pour déterminer si des mesures correctives ont été prises. Le rapport de vérification de résultats est le produit sur lequel le gouvernement, le corps législatif et le public jugent la fonction vérification de résultats de l'ISC.

La plupart des ISC qui ont une longue expérience de la vérification de résultats publient des rapports distincts, c'est-à-dire que chaque opération de vérification de résultats fait l'objet de la publication d'un rapport séparé. Les autres ISC qui ne sont pas tenues de réaliser ce type de projet d'audit ou qui ne peuvent publier toutes les constatations faites dans le cadre des vérifications de résultats, peuvent publier des versions résumées de leurs observations et conclusions dans leurs rapports annuels. Les lignes directrices suivantes s'appliquent principalement aux ISC qui ne sont pas soumises à des restrictions dans l'établissement de leurs rapports.

Vu le nombre de rapports à établir au cours de l'audit, l'opération peut être facilitée par le recours à un processus de rédaction de rapports en continu. Ce processus peut commencer au démarrage de l'audit par un plan qui peut évoluer et prendre la forme de documents de discussion, lesquels sont par la suite rassemblés en une proposition de rapport et affinés dans le rapport final (*NC 3.2.4*).

Les vérificateurs doivent préparer des rapports écrits. Vu le nombre de rapports à établir au cours de la vérification, l'opération peut être facilitée par le recours à un processus de rédaction de rapports en continu.

5.2 Quels sont les éléments nécessaires pour que le rapport soit fiable?

Le rapport d'audit doit être fiable. Le rapport doit faire état des objectifs, portée et méthodologie de l'audit, des sources utilisées, ainsi que des constatations, conclusions et recommandations de l'audit.⁵⁶ Il convient de mentionner toute restriction au niveau de la portée du travail et d'en décrire les raisons. Le lecteur ne doit pas éprouver de difficulté pour comprendre les finalités de la vérification et pour interpréter convenablement les résultats. Le rapport doit être complet, exact, objectif, convaincant et aussi clair et concis que le sujet le permet (*NC 4.0.8 et 4.0.24*).

Pour qu'un rapport soit *complet*, il doit par exemple contenir toutes les informations et tous les arguments nécessaires pour réaliser les objectifs de la vérification, bien comprendre les éléments et les conditions signalés dans le rapport et satisfaire aux conditions relatives au contenu du rapport.⁵⁷ Il est crucial que les points de départ de l'audit et les méthodes utilisées ainsi que les documents sources importants et les conclusions soient décrits dans le rapport final. La relation entre les objectifs, les critères, les constatations et les conclusions de la vérification doit être vérifiable, complète et clairement formulée. Si des recommandations doivent être faites, il faut clairement établir le lien entre elles et l'analyse ou les conclusions. Dans la limite des objectifs de l'audit, les vérificateurs doivent signaler tous les exemples importants de non-conformité et les exemples importants d'abus constatés au cours de l'audit ou en relation avec lui (*NC 4.0.87-88, 4.0.22*).

⁵⁶ Le rapport peut, par exemple, englober des comparaisons par rapport aux critères de la vérification et prévoir l'analyse des différences entre ce qui est observé et les critères de la vérification, y compris les causes et les effets de ces différences.

⁵⁷ Il se peut que la loi ou la réglementation interdise que certaines informations soient rendues publiques. Ces informations peuvent être fournies, au cas par cas, aux seules personnes autorisées à les recevoir. Le cas échéant, les données confidentielles ou sensibles peuvent faire l'objet d'un rapport distinct, non publié (*NC 4.0.8*).

L'exactitude nécessite que les preuves présentées soient vraies et complètes et que toutes les constatations soient correctement formulées. L'exactitude est rendue nécessaire par la nécessité de garantir au lecteur que ce qu'il lit est crédible et fiable. Une seule inexactitude peut jeter le doute sur la validité d'un rapport entier et peut détourner l'attention de ce qui est au centre du rapport. De plus, les rapports inexacts peuvent nuire à la crédibilité de l'ISC. En d'autres termes, pour atteindre un haut niveau d'exactitude, il est nécessaire de disposer d'un système d'assurance-qualité. Les preuves signalées dans le rapport doivent prouver que les faits signalés sont corrects et raisonnables. La formulation correcte signifie que la portée et la méthodologie de la vérification sont décrites avec précision et que les constatations et les conclusions sont cohérentes avec la portée de la vérification (NC 4.0.23-24).

Comme précisé plus haut, *l'objectivité* nécessite que le rapport soit présenté de manière équilibrée que ce soit par le contenu ou par le ton. La crédibilité du rapport s'améliore considérablement lorsque les preuves y sont présentées de façon non tendancieuse. Le rapport doit être juste, ne doit pas induire en erreur et doit relativiser les résultats de l'audit. Ce qui signifie qu'il faut présenter les résultats de manière impartiale et éviter toute tendance à l'exagération ou à souligner excessivement les insuffisances au niveau du rendement. Les interprétations doivent être fondées sur la perspicacité et la compréhension des faits et des conditions. Il faut éviter les présentations partiales. Et bien que l'audit, de par sa nature même, s'intéresse particulièrement aux faiblesses, il serait utile si les rapports de vérification de résultats pouvaient accorder de la place aux constatations et évaluations aussi bien positives que négatives (NC 4.0.7 et 4.0.23).

Pour qu'un rapport soit *convaincant*, il faut en règle générale que les résultats coïncident avec les objectifs de l'audit, que les constatations soient présentées de manière persuasive et que les conclusions et les recommandations découlent logiquement ou analytiquement des faits et arguments présentés. Dans la présentation, les faits doivent être tenus séparés des opinions. La langue utilisée ne doit pas être tendancieuse ou suggestive. Les informations présentées doivent être suffisantes pour convaincre les lecteurs de reconnaître la validité des constatations, le caractère raisonnable des conclusions et l'avantage qu'il y a à mettre en

oeuvre les recommandations. Il convient de présenter les différentes opinions et les différents arguments (NC 4.0.7 et 4.0.24).

Pour qu'un rapport soit *clair*, il doit être facile à lire et à comprendre (aussi clair que le permet le sujet). Si des termes techniques et des abréviations non courantes sont utilisés, ils doivent être clairement définis. L'organisation logique des éléments utilisés, et l'exactitude dans la formulation des faits et des conclusions sont essentiels pour la clarté et la compréhension. Bien que les constatations doivent être présentées clairement, les contrôleurs doivent se rappeler que l'un de leurs objectifs est d'être persuasifs, et que le meilleur moyen d'y parvenir est d'éviter les formulations qui mettent les gens sur la défensive et suscitent l'opposition (NC 4.0.7-8).

Un rapport *concis* est un rapport qui n'est pas plus long que nécessaire pour transmettre et étayer le message. Bien qu'il puisse exister d'amples possibilités pour faire preuve de jugement en déterminant le contenu, les rapports qui sont à la fois complets et concis sont susceptibles de réaliser de meilleurs résultats. Il convient de noter, cependant, que les études avancées nécessitent dans la plupart des cas des rapports plus longs. Il faut également se rappeler que les rapports de vérification de résultats ne sont pas rédigés à l'intention de ceux qui ont des connaissances spéciales seulement; ils sont aussi rédigés à l'intention de ceux qui ont besoin d'informations pour comprendre les sujets traités. Un rapport plus exhaustif permet au lecteur de mieux comprendre le fondement des conclusions tirées et ainsi ajouter de la valeur et de la crédibilité au rapport d'audit (NC 4.0.4).

Le rapport de vérification doit être fiable. Le rapport doit fournir des informations et ses éventuelles recommandations doivent être logiques et claires; elles doivent être liées aux objectifs et aux constatations de la vérification. Les vérificateurs doivent faire état des objectifs, de la portée et de la méthodologie, des sources utilisées ainsi que des constatations, conclusions et recommandations de la vérification. Les finalités de la vérification doivent être faciles à comprendre et les résultats faciles à interpréter. Le rapport doit être complet, exact, objectif, convaincant et aussi clair et concis que possible.

5.3 Qu'est-ce qui fait qu'un rapport de vérification de résultats est bon et utilisable?

Pour être bon, le rapport de vérification de résultats doit apporter une valeur ajoutée aux parties prenantes et doit atteindre les objectifs fixés. Il doit fournir des informations accessibles, concises et actualisées que le gouvernement, le parlement, l'organisme contrôlé et les autres parties prenantes peuvent utiliser pour améliorer les aspects d'économie, d'efficacité et l'efficacité du secteur public, c'est-à-dire que le rapport doit permettre de parfaire les connaissances et d'apporter des améliorations appropriées.⁵⁸ Pour être bon, le rapport de vérification de résultats doit tenir compte des besoins du lecteur et doit être bien structuré; la langue utilisée ne doit pas être ambiguë. Il doit présenter les constatations de manière objective et équitable (NC 4.0.7). A cet effet, il est nécessaire que :

- les constatations et les conclusions soient présentées séparément,
- les faits soient présentés et interprétés de manière neutre,
- des perspectives et des points de vue différents soient présentés,
- l'ensemble des constatations, arguments et preuves soient inclus,
- les rapports soient constructifs et que des conclusions positives soient présentées.⁵⁹

Plus globalement, et pour résumer, la qualité d'un rapport de vérification de résultats peut être évaluée sur la base de critères spécifiques, y compris les critères suivants :

Consistance, pertinence et objectivité

Les thèmes traités doivent être consistants. L'information fournie doit être pertinente pour le sujet, la question de l'audit ou le problème traité. L'objectivité peut se définir comme étant l'impartialité, l'équilibre et la neutralité. Lors de la prise de décision concernant la portée, les preuves, la signification des observations et les conclusions, le vérificateur doit

⁵⁸ La forme et le contenu de tous les rapports d'audit reposent sur les principes généraux suivants : un titre approprié et une signature adéquate, une présentation claire des objectifs et de la portée, l'exhaustivité, le destinataire et l'identification du contenu (NC 4.0.7-8).

⁵⁹ L'une des structures que peut prendre un rapport de vérification de résultats est la suivante : (1) Synthèse, (2) Introduction et conception de l'audit (y compris le contexte, les motifs de l'étude, les objectifs, la portée, les méthodes), (3) Description de l'objet de l'audit, (4) Constatations et analyses, (5) Conclusion et évaluations et (6) Recommandations et Annexes.

faire preuve d'impartialité et d'objectivité. La conception de l'audit doit garantir que le choix des faits à étudier et à présenter dans le rapport est équilibré et sans parti pris. Les constatations doivent être influencées par les preuves obtenues et réunies conformément aux normes de contrôle pertinentes. Les faits ne doivent pas être supprimés et le contrôleur ne doit pas exagérer les défauts mineurs. Il faut toujours faire appel aux explications, notamment celles de l'organisme contrôlé, et les évaluer de manière critique (*NC 1.0.9, 2.2.40, 3.5.4, 4.0.7, et 4.0.24-26*).

Fiabilité, validité et cohérence

Il faut que les utilisateurs puissent croire à la fiabilité et à la validité des résultats signalés dans le rapport. Les méthodes utilisées pour la collecte des données doivent être valides et fiables. La vérification doit être conçue de manière telle que les conclusions puissent découler des constatations et de l'analyse et qu'elles s'appuient sur des faits avérés et sur d'autres informations provenant de sources diverses. Tous les documents utilisés dans ce processus doivent être bien équilibrés en termes aussi bien de perspective que de jugement (*NC 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8, et 4.0.22-25*).

Transparence, utilité et opportunité

L'ISC ne doit pas être forcée à ne pas divulguer ses constatations et doit, dans le cadre de son mandat légal, être libre de décider de ce qu'elle entend publier et comment elle entend le faire. Le rapport doit contenir des informations accessibles, concises et actualisées dont les pouvoirs publics, le parlement et les organismes publics peuvent se servir pour améliorer leur mode de fonctionnement, c'est-à-dire que l'information fournie doit apporter une valeur ajoutée. Les questions posées par l'audit doivent trouver une réponse. Il convient de préciser clairement les points sur lesquels l'ISC souhaite que des actions soient entreprises et par qui elles doivent l'être. L'opportunité nécessite que le rapport soit publié à temps afin que l'information soit mise à disposition en vue d'être utilisée en temps opportun par les dirigeants, le gouvernement, les responsables du corps législatif et les autres parties concernées (*NC 2.2.10-11, 3.1.1, 4.0.4-5, 4.0.7-8 et 4.0.21-22*).

Un bon rapport de vérification de résultats apporte une valeur ajoutée pour les parties prenantes et atteint les objectifs fixés. Il permet de parfaire les connaissances et d'apporter les améliorations nécessaires. Il tient compte des besoins du lecteur; il est bien structuré et la langue n'est pas ambiguë. Les constatations sont présentées de manière objective et équitable. Les constatations et les conclusions sont présentées séparément; les faits sont présentés et interprétés en termes neutres. Différentes perspectives et points de vue sont présentés; l'ensemble des constatations, arguments et preuves sont inclus; le rapport est constructif; les conclusions positives sont présentées.

5.4 Comment doit-on diffuser les rapports de vérification de résultats?

Le fait que les rapports soient complets et que tous les rapports aient la diffusion la plus vaste sont la clé de la crédibilité de la fonction de l'audit. Conformément au rôle que lui assigne la constitution, chaque ISC doit décider comment elle peut servir au mieux ses propres intérêts et ceux du public en diffusant les rapports, à la fois de façon générale et dans le cas particulier de chaque vérification. Dans la mesure du possible, toutes les constatations pertinentes de la vérification doivent être rendues publiques (dans les rapports de vérification de résultats particuliers ou dans le rapport annuel de l'ISC). Il serait utile que les rapports puissent être mis à la disposition du public qui pourra les discuter et les critiquer (*NC 2.2.11*).

Dans la mesure du possible, le rapport doit être diffusé auprès de l'organisme contrôlé, des pouvoirs publics, des responsables du pouvoir législatif, des médias et d'autres parties intéressées. Parmi les responsables auprès desquels le rapport peut être diffusé, figurent par exemple les responsables désignés par la loi ou les réglementations pour recevoir ces rapports, ceux chargés de prendre des mesures suite aux constatations et recommandations, ceux qui, à un autre niveau de l'administration publique, ont aidé l'organisme contrôlé, et les législateurs (*NC 4.0.8*).

La publication des rapports de vérification peut être à l'origine de malentendus. Les médias peuvent mal interpréter et exagérer les constatations et peuvent donc contrarier l'objectif de l'audit. Compte tenu de l'expérience, il est par conséquent recommandé de fournir aux

médias des informations appropriées et équilibrées appuyées par des preuves factuelles, par exemple, sous forme de communiqués de presse.

Le fait que les rapports soient complets et que tous les rapports aient la diffusion la plus vaste sont la clé de la crédibilité de la fonction de l'audit. Dans la mesure du possible, chaque vérification de résultats doit faire l'objet d'un rapport publié séparément.

5.5 Quelle est la finalité des processus de suivi?

Le processus de suivi permet la mise en oeuvre effective des recommandations et le retour d'information vers l'ISC, le corps législatif et les pouvoirs publics concernant l'efficacité de la vérification de résultats. En assurant le suivi du rapport, le vérificateur doit être constamment objectif et indépendant et se concentrer ainsi sur la question de savoir si les points faibles identifiés ont été corrigés, plutôt que de savoir si des recommandations spécifiques ont été mises en oeuvre.⁶⁰ La priorité des tâches de suivi doit être envisagée dans le cadre de la stratégie globale de l'audit telle qu'elle est déterminée par le processus de planification stratégique (NC 4.0.26).

Le suivi des recommandations de l'ISC a quatre objectifs principaux :

- améliorer l'efficacité des rapports d'audit – la principale raison du suivi des rapports d'audit est d'augmenter les chances de voir les recommandations mises en oeuvre;
- venir en aide au gouvernement et au parlement – le suivi peut s'avérer précieux en guidant les actions du législatif;
- évaluer le rendement de l'ISC – l'activité de suivi sert de base à l'appréciation et à l'évaluation du rendement de l'ISC;
- mettre en place des incitations à l'apprentissage et au développement – les activités de suivi peuvent contribuer à l'amélioration des connaissances et des pratiques.

Lorsqu'une vérification de résultats est achevée, diverses occasions se présentent pour l'obtention d'informations sur la réception qui lui a été

⁶⁰ Il est admis qu'il est difficile d'isoler l'impact d'un rapport d'audit dans un contexte marqué par d'autres mutations considérables. Le facteur clé consiste donc à vérifier si les recommandations de l'audit ont été mises en oeuvre; souvent, il s'agit là de l'unique indicateur d'impact mesurable.

réservée en observant, par exemple, les réactions des organismes contrôlés, du parlement et des médias. Des séminaires internes et externes peuvent être organisés pour aider à résumer l'expérience et promouvoir l'apprentissage. De même, les études et les évaluations réalisées par le contrôle interne peuvent s'avérer utiles. En outre, des critiques externes, des scientifiques, des experts et autres, peuvent être invités à examiner les rapports de vérification de résultats ou à donner leur avis sur la qualité du travail (NC 2.1.26-30).

Les résultats du suivi des recommandations de la vérification doivent être enregistrés. Les carences et les améliorations identifiées par le suivi des audits doivent, le cas échéant, être signalées au gouvernement et au corps législatif.

Le processus de suivi facilite la mise en oeuvre effective des recommandations du rapport et permet le retour d'information vers l'ISC. Il existe différentes méthodes pour obtenir ces informations : les études et évaluations internes, les colloques et les séminaires, les audits spéciaux de suivi, etc.

5.6 Résumé

Pour résumer, nous donnons dans ce qui suit, quelques uns des principes à envisager lors de l'établissement de rapports :

- Les résultats doivent être documentés et le rapport établi en temps opportun.
- Le rapport de vérification doit être bien communiqué à l'organisme contrôlé et doit contenir des informations, des analyses et des appréciations bien fondées et équilibrées et qui apportent une valeur ajoutée aux décideurs et aux autres parties prenantes.
- Le rapport doit être objectif, bien rédigé, bien structuré, complet, fiable et doit contenir des conclusions pertinentes et utiles.
- Le rapport doit être publié et suivi de manière objective

RRFERENCES ET BIBLIOGRAPHIE

Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI)

Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques. 1977. Revue de vérification des finances publiques.

Commission des normes de contrôle

Code de déontologie et normes de contrôle. 2001.

Sous-commission pour l'indépendance des ISC

Projet Indépendance des ISC, INTOSAI. 2001

Organisation asiatique des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, ASOSAI

Lignes directrices pour la vérification de résultats (ASOSAI), 2000.

Groupe de travail pour l'évaluation de programmes

Projet de rapport sommaire 1995

Groupe de travail pour le contrôle écologique

Le contrôle écologique en Europe 2000 – résultats des questionnaires de l'EUROSAI et de l'INTOSAI, 2000.

Lignes directrices pour la réalisation de contrôles et d'activités dans une perspective écologique, 2001.

Le contrôle écologique et le contrôle de la régularité, 2002.

Groupe de travail pour le contrôle informatique

Introduction à la vérification de résultats de l'utilisation du traitement informatique. 1997.

Contrôle de la gestion des services informatiques. Parties I-III. 2001.

Mandats des Institutions supérieures de contrôle. 2003.

IntoIT- La revue informatique de l'INTOSAI (1-17).

Groupe de travail pour la privatisation

Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des privatisations. 1998.

Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle de la réglementation économique. 2001.

Directives sur les meilleures pratiques pour le contrôle des financements public/privé et des concessions. 2001.

Institutions supérieures de contrôle

National Audit Office de l'Australie

The Performance Audit Policy Manual, 2001.

Office of the Comptroller and Auditor General du Bangladesh

*Performance Audit Manual.*2000.

Value-for-Money Audit in Bangladesh. Efforts and Challenges. 2002.

Bureau du vérificateur général du Canada

La vérification de la gestion des ressources humaines. Méthode de sélection des questions de vérification. 1991.

Techniques de collecte des éléments probants. 1994.

Vérification de l'efficacité. 1995.

La tenue d'enquêtes. 1998.

Manuel de vérification de l'optimisation des ressources. 2003.

National Audit Office du Danemark

Planning and choice of methods for performance audit. 2001.

Measuring results of performance audit. 2002.

The State Audit Office d'Estonie

Measuring Performance Audit Effectiveness : The Case of Estonia. 2002.

Office of Auditor General de Guyana

Developing Training Programs for the Introduction of VFM Audit in OAG/Guyana. 2000.

State Comptroller's Office d'Israël

*Studies in State Audit, State Comptroller's Office.*1995.

Cour des comptes des Pays-Bas

Manual on Performance Audits. 1996.

Audit of Policy Results Manual. 1997.

Office the Auditor General de la Norvège

Guidelines for Performance Auditing. Preface. 1998.

Commission on Audit des Philippines

Development of a Self-Study Guide for Philippine VFM Auditing. 2001.

National Audit Office de la Suède

System-Oriented Effectiveness Audit. 1985.

Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau. 1993.

Handbook in Performance Auditing. Theory and practice. 1999.

Quality Control Model for Performance Audit. 2003.

State Audit Office de la Thaïlande

Strategy to Improve Planning for Performance Audits. 2000.

National Audit Office du Royaume-Uni (NAO)

Collecting, Analysis and Presenting Data. 1996.

Picking the winners. A guide to vfm selection. 1997.

Designing vfm studies. A guide. 1997.

Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examinations. 1997.

Focus groups. How to apply the techniques to vfm work. 1997.

Value for money. Handbook. 1997.

Performance measurement. What to look for in vfm studies. 1998.

Presenting data in reports – a guide. The Public Face of the NAO. 1998.

Getting beneath the surface. A Handbook in Using qualitative evidence in value for money examinations. 1999.

Taking a Survey. 1999.
State Audit in the European Union. 2001.
National Audit Office Sampling Guide. 2001.
Writing smart recommendations.
Are we being served? A value for money guide.

General Accounting Office des Etats-Unis (GAO)

Causal Analysis : A Method to Identify and Test Cause Effect Relationships in Program Evaluation. 1982.
Content Analysis : A Methodology for Structuring and Analysing Written Material. 1982.
Case Study Evaluation. GAO/PEMD-91-10.1.9. 1990.
Prospective Evaluation Methods : The Prospective Evaluation Synthesis. 1990.
Designing Evaluations. GAO/PEMD-10.1.4.1991.
Using Structured Interviews Techniques, GAO/PEMD-10.1.5.1991.
How to Get Action on Audit Recommendations. 1991.
Quantitative Data Analysis. GAO/PEMD-10.1.11.1992.
Using Statistical Sampling. GAO/PEMD-10.1.6. 1992
The Evaluation Synthesis. 1992
Developing and Using Questionnaires. GAO/PEMD-10.1.7.1993.
Best Practices Methodology. 1995.
Program Evaluation : Studies Helped Agencies Measure or Explain Program Performance. 2000.
Total Quality Management for SAIs. 2002
Managing for results. Using Human Capital Management to Drive Transformational Change. 2002
Government Auditing Standard. 2002.

Office of the Comptroller and Auditor General du Zimbabwe

Value for money audit manual and the quality assurance system for value for money audits. 2001.

Cour des comptes européenne

Implementing guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. 1997.

Publications

- Richard Boyle et Donald Lemaire, directeurs de publication. *Building effective evaluation capacity : Lessons from practice*. New Brunswick, N.J. : Londres : Transaction. 1999.
- Brown, Auditing Performance in Government. Concepts and Cases. New Brunswick, New Transaction Books, 1982.
- Campbell, D.T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago : Rand McNally. 1966.
- Coelli, Tom, D.S. Prasala Rao, George Batteses : *An introduction to Efficiency Analysis*. Kluwer Academic Publishers. 1998.
- Franklin J.E.& Trascher, J.H. *An introduction to Program Evaluation*. New York : Wiley & Sons, Inc. 1976.
- Greenbaum, T.L. *The Handbook of Focus Group Research* : Revised and Expanded Edition. Lexinton Books : New York, NY, 1993.
- May, Claire. *Effective Writing. A Handbook for Accountants*. Third Edition. Englewood Cliffs. New Jersey : Prentice Hall. 1992.
- Mohr, L.B. *Impact Analysis for Program Evaluation*. Newbury Park : Sage Publications, Inc. 1992.
- Naess, Arne. *Communication and argument. Elements of Applied Semantics*, Universitetsförlaget, Tangen-Trykk, Drammen. 1981.
- Pollit Christoffer et Hilkha Summa : Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. Oxford University Press. 1999.
- Roosi, Peter H., et Freeman Howard E, et Lipsey, Mark W. *Evaluation A Systematic Approach*. 6ème édition. Sage Publications Inc., Thousands Oaks, California. 1999.
- Vedung, Evert. *Public policy and program evaluation*. New Brunswick, N.J. : Transaction Publishers. 1997.
- Weiss, Carol H. *Evaluation : methods for studying programs and policies*. Upper Saddled River, N.J. : Prentice Hall. 1998.
- Yin, Robert K. *Case Study Research. Design and Methods*. Deuxième Edition. Applied Social Research Methods. VOL 5. Sage Publications. Thousands Oaks, Londres, New Delhi. 1994

Méthodologie de la vérification de résultats

Introduction – la vérification de résultats et le processus de collecte de données

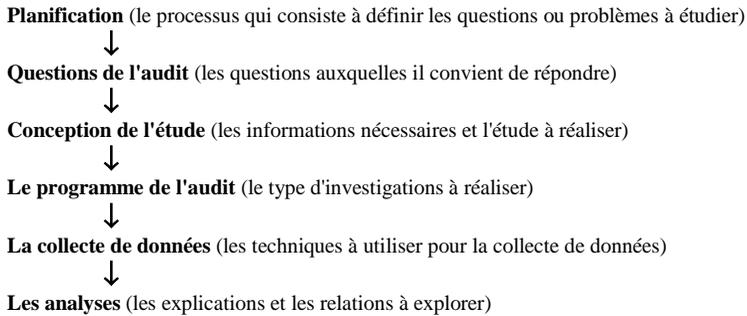
Les vérificateurs de résultats peuvent être appelés à traiter des sujets très divers sous des angles variés s'étendant à l'ensemble du secteur public. Ils peuvent également être appelés à utiliser, et à combiner, des méthodes très diverses de collecte et de traitement de l'information; au cours de l'audit, les données peuvent être recueillies pour différentes raisons.

En règle générale, les informations et les données sont recueillies dans le but de comprendre et de décrire l'objet de l'audit, évaluer et mesurer les produits, identifier les carences, décrire et analyser les relations de cause à effet, tester les hypothèses et expliquer le rendement et tester les arguments et les propositions. La collecte de données peut aussi constituer une partie importante du processus d'apprentissage dans lequel le vérificateur tente de comprendre le domaine étudié et les problèmes qu'il pose.

Il n'est pas possible de décrire l'ensemble des approches, modèles et méthodes utilisés par les vérificateurs de résultats. Les approches sont diverses et les restrictions peu nombreuses. Nous donnons dans ce qui suit un bref descriptif des approches et des méthodes les plus communément utilisées. Certaines d'entre elles ont pour objet de consolider les connaissances et de parfaire la compréhension, alors que d'autres servent à vérifier et à extraire les faits fondamentaux.⁶¹

La vérification de résultats passe par un certain nombre d'étapes différentes liées au processus de collecte de données, dont entre autres :

⁶¹ L'ambition, à ce niveau, est de donner une description générale des méthodes utilisées par la vérification de résultats. La mise en oeuvre pratique nécessite des informations plus détaillées, y compris la présentation des pratiques de l'audit. Il faudra déterminer à l'avenir si c'est à l'INTOSAI qu'il appartient de fournir ces orientations. Des quantités importantes d'informations sont disponibles sur les sites web.



Bien que ces étapes constituent la méthodologie de la vérification de résultats, il convient de signaler que ce type de vérification doit toujours s'appuyer sur la perspicacité, l'expérience, l'imagination et la créativité personnelles, etc., c'est-à-dire sur les processus ou événements qui ne peuvent être "suivis ou appliqués machinalement".

1. Planification de l'audit

La collecte de données débute déjà avec l'étape de la planification lorsque les thèmes susceptibles d'être contrôlés sont examinés et choisis. Cette recherche devient plus spécifique avec l'étude de faisabilité au cours de laquelle l'étude principale est préparée. La consultation de documents et les entretiens avec les différentes parties prenantes constituent probablement les techniques de collecte de données les plus courantes à ce stade. Les ISC utilisent des méthodes très diverses pour faciliter le processus de planification, y compris :

- L'analyse des risques,
- L'analyse SWOT,

- L'analyse des problèmes.⁶²

2. Formulation de la question ou définition du problème de l'audit

Après avoir décidé des sujets et des objectifs de l'audit, il convient d'arrêter les questions auxquelles l'étude doit trouver une réponse. Nous donnons dans ce qui suit quelques exemples de questions générales susceptibles d'être posées par l'audit :

- Les moyens utilisés garantissent-ils l'utilisation économique des deniers publics?
- Qu'est-ce qui est à l'origine de l'augmentation rapide des coûts?
- Les services fournis sont-ils de bonne qualité et tiennent-ils compte des besoins du client?
- Pourquoi les services ne sont-ils pas fournis au moment opportun?
- Les programmes gouvernementaux sont-ils mis en oeuvre de manière efficiente?
- Les finalités et les objectifs des programmes gouvernementaux sont-ils atteints?
- Pour quelle raison le programme gouvernemental a-t-il un si faible impact?

Pour formuler la question de l'audit, les vérificateurs de résultats doivent s'appuyer sur les informations recueillies et sur leurs propres compétences et expériences. Des techniques comme les schémas heuristiques, les séances de remue-méninges, etc. sont parfois utilisées à ce stade.⁶³ Ce processus nécessite aussi bien des discussions internes au sein de l'équipe de l'audit (et avec la hiérarchie et les administrateurs de

⁶² L'analyse des risques est courante dans toutes les formes d'audit, notamment l'audit financier. Elle a toujours été un outil important de l'audit interne. L'analyse SWOT (de l'anglais, Strengths [points forts], Weaknesses [points faibles], Opportunities [opportunités] et Threats [Menaces]) est probablement moins courante dans le contrôle des finances publiques, mais certaines ISC l'appliquent à leurs processus de planification. L'analyse des problèmes est principalement un outil pour les ISC qui ont adopté une approche plus axée sur les problèmes. Pour de plus amples informations, voir par exemple : *Auditing : A Risk Analysis Approach*. 5th Ed. Konrath, Larry. F. Thomson Learning, 2002; *Dynamic SWOT Analysis—the Developer's guide*. Richard Dealtry. IPC. UK. 1994; and *Handbook in Performance Auditing*. RRV. 1998.

⁶³ Voir par exemple : *Brainstorming : How To Create Successful Ideas*. Charles Clarke. Paperback. 1990; and *Mapping the Mind*. Rita Carter. Paperback. 2000.

l'audit) que des réunions externes avec les experts et les parties prenantes. Après avoir formulé la question générale de l'audit, les vérificateurs doivent la décomposer en sous-questions spécifiques vérifiables auxquelles l'étude aura à répondre, c'est-à-dire les questions spécifiques concernant *ce qui est* et *pourquoi c'est ainsi*. Il s'agit là d'un processus itératif.

Dans l'approche axée sur les problèmes, l'accent doit être mis sur la mise au point d'une définition appropriée du problème. En règle générale, l'audit commence par des indicateurs de problèmes, quels qu'ils soient (carence au niveau des services, plaintes, augmentation des coûts, etc.). Au cours de l'étape suivante, les vérificateurs tentent d'établir le lien entre les différents problèmes et, pour terminer, ils vont tenter de définir, de la manière la plus précise possible, le problème à contrôler. Ils formulent aussi une hypothèse vérifiable concernant les causes possibles du problème.⁶⁴

3. Conception de l'étude

L'étape suivante permet de décider quel type d'information est nécessaire pour répondre à ces questions. Pour pouvoir choisir une approche qui tienne compte de la réalité et corresponde aux questions posées, il convient d'examiner des questions très diverses. Nous donnons dans ce qui suit quelques exemples d'approches communes à la vérification de résultats :

1. Etudes portant sur la réalisation des objectifs ou études axées sur les produits⁶⁵

Question de base : Les programmes atteignent-ils leurs objectifs globaux?

Ces études évaluent dans quelle mesure un programme réalise ses finalités ou objectifs axés sur les produits et sur le client. Elles s'intéressent tout particulièrement aux produits et aux réalisations (y

⁶⁴ Pour des informations pratiques sur la définition des problèmes et la formulation des hypothèses, etc., voir *Handbook in Performance Auditing, Theory and practice*. RRV. 1999.

⁶⁵ Pour plus d'informations, voir Weiss, C. H. *Evaluation research : Methods for assessing program effectiveness*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall. 1972, et Rossi, Peter H.-Howard E. Freeman. *Evaluation A Systematic Approach*. Beverly Hills. CA. SAGE. 1985.

compris les effets secondaires et les effets non désirés) afin de pouvoir juger l'efficacité du programme, mais elles peuvent s'intéresser aussi aux questions de qualité et aux perspectives liées au client. Citons entre autres questions communes : Comment les objectifs du programme ont-ils été établis, quel est l'état d'avancement du programme, les buts seront-ils atteints dans les délais fixés? Les grandes étapes des études sur la réalisation des objectifs ou études axées sur les produits sont les suivantes : définir les principaux produits et résultats à étudier, préciser les mesures observables susceptibles de montrer si les principaux résultats prévus à l'intention des clients ciblés sont réalisés, et identifier les informations nécessaires pour le montrer.

Les études sur la réalisation des objectifs sont courantes dans la vérification de résultats. Elles servent principalement à vérifier si les objectifs fixés ont été atteints et à établir, par le biais d'une évaluation générale, s'il y a des carences dans le travail réalisé. Toute déviation est établie en faisant le lien entre les résultats et les effets avec les objectifs et les exigences déclarés. Le vérificateur de résultats fait appel aux études de réalisation des résultats principalement lorsque les objectifs sont clairement définis et sont utilisés comme instrument de gestion, lorsqu'on sait très peu de choses sur les effets et lorsqu'on a besoin d'évaluations à caractère plus général.

La comparaison des réalisations par rapport à des objectifs formulés en termes généraux peut donner une idée du degré de réalisation de ces objectifs. Toutefois, en règle générale, ce type d'information ne produit pas de lignes directrices satisfaisantes pour une évaluation plus détaillée des unités en question ou de ce qui est nécessaire pour améliorer le résultat. Dans certaines conditions, les études sur la réalisation des objectifs peuvent, cependant, servir de base sur laquelle il est possible d'évaluer quels changements sont possibles. C'est, par exemple, le cas lorsque les objectifs sont peu nombreux, compatibles, concrets et plus directement liés à un moyen spécifique de contrôle ou à une activité unique (un règlement, une campagne d'information, etc.).

Parfois, on fait appel à l'*analyse objectif/moyens* pour apporter un éclairage à certaines carences entre les ressources affectées et les objectifs atteints. Ce genre d'analyse peut également être utilisé lorsqu'on a des raisons de penser que l'unité contrôlée n'a pas agi de manière efficiente.

Le *modèle logique du programme* (ou théorie de politique / théorie d'intervention) permet parfois au vérificateur de réaliser des études sur la réalisation des objectifs (ainsi que d'autres études). Le modèle décrit la structure ou la logique du programme contrôlé. Il fait apparaître la hiérarchie du programme en termes d'objectifs et de responsabilités. En commençant par les objectifs et les effets souhaités du programme du rang le plus élevé, le modèle logique du programme passe aux sous-programmes, aux composantes des sous-programmes et aux activités spécifiques en reliant logiquement les éléments de niveau immédiatement inférieur à un élément de niveau supérieur. Le modèle logique du programme permet au vérificateur de se faire une idée des questions liées à la vérification de résultats dans la mesure où il s'intéresse particulièrement à la relation entre les objectifs et les sous-objectifs du programme et les produits et les réalisations (impacts et effets) qui découlent du programme. Il permet au vérificateur d'identifier et de chercher des réponses aux questions suivantes :

- Les objectifs permettent-ils de se faire une idée claire des motivations du programme, des produits et services fournis et des bénéficiaires de ces biens et services?
- Les objectifs permettent-ils l'identification de réalisations mesurables?
- Les liens de cause à effet entre les niveaux hiérarchiques sont-ils plausibles?

Au cours de l'étape de planification, les modèles logiques du programme permettent au vérificateur de comprendre l'unité contrôlée et d'identifier les principaux résultats du programme et les systèmes et opérations qui permettent de les produire. Le modèle logique du programme s'applique principalement lorsque la réalité est simple et rationnelle. L'inconvénient de ce modèle, c'est que la réalité correspond rarement à ces prémisses.

2. Etudes axées sur les processus⁶⁶

Question de base : Comment le programme fonctionne-t-il?

⁶⁶ Voir par exemple : Weiss, C. H. *Evaluation research : Methods for assessing program effectiveness*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall. 1972, et Rossi, Peter H. Howard E. Freeman. *Evaluation A Systematic Approach*. Beverly Hills. CA. SAGE. 1985.

Les études axées sur les processus visent à permettre de se faire l'idée la plus complète possible du mode de fonctionnement d'un programme gouvernemental : comment réalise-t-il les résultats qu'il réalise? Les questions habituellement posées sont : Quelles sont les étapes et les procédures qui constituent le processus de fonctionnement? Les ressources sont-elles gérées et utilisées en veillant aux aspects d'économie et d'efficacité? Quel est le processus général que les clients doivent suivre dans le cadre du programme? Quelles sont les plaintes les plus courantes? Quels sont, selon les clients et le personnel, les points forts et les points faibles du programme? Sur quelle base les services sont-ils nécessaires? Ce type d'étude est courant et il s'avère utile si les programmes existent depuis longtemps et ont changé au fil des années et si les indications de carences sont signalées. L'approche axée sur les processus recourt à plusieurs types d'investigations (comme, par exemple, les études sur la gestion du temps, l'utilisation des ressources, les parties prenantes, etc.).

3. Etudes d'impact⁶⁷

Question de base : Quels sont les effets nets du programme gouvernemental?

Les études d'impact évaluent l'effet net d'un programme en comparant ses réalisations à l'estimation de ce qui aurait pu avoir lieu en l'absence du programme. Ce type d'étude est, par exemple, utilisé lorsqu'on sait que des facteurs externes influencent les résultats du programme, afin d'isoler la contribution du programme à la réalisation de ses objectifs.

4. Etudes coûts-bénéfices et études coût-efficacité⁶⁸

Question de base : Les bénéfices du programme dépassent-ils les coûts et les objectifs sont-ils réalisés au coût le plus faible possible?

Les études coûts-bénéfices portent sur la relation entre les coûts et les bénéfices des projets ou programmes gouvernementaux exprimée en termes monétaires. Les études coûts-bénéfices peuvent, par exemple, servir à contrôler la rentabilité des projets d'investissement (par exemple

⁶⁷ Pour plus d'informations, voir par exemple : *Impact Analysis for Program Evaluation*. Lawrence. B. Mohr. Paperback. 1996, et *Causal Analysis : A Method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation*. GAO. 1982.

⁶⁸ Voir, *Cost-benefit and cost-effectiveness analysis*. In D.S. Codray, H.S. Bloom et J.R. Light (Eds.), *Evaluation practice in review*, San Francisco, CA : Jossey-Bass. 1987.

des projets d'aménagement de routes). Ces études ont pour objet de déterminer si les bénéfices enregistrés par une unité, un programme ou un projet dépassent ses coûts. Les études coûts-bénéfices peuvent servir à :

- s'assurer que les analyses faites par l'unité contrôlée respectent les normes de la profession;
- comparer les coûts et les bénéfices lorsque ces deux éléments sont connus ou peuvent être raisonnablement évalués;
- comparer les coûts des solutions de rechange lorsqu'on peut estimer que les bénéfices sont constants.

Lorsqu'elles sont bien menées, les études coûts-bénéfices doivent normalement s'intéresser non seulement aux coûts et bénéfices tangibles (et relativement faciles à mesurer), mais aussi aux coûts et bénéfices intangibles (et difficiles à estimer).

Les études *coût-efficacité* portent sur la relation entre les coûts d'un projet et les résultats exprimés en coûts par unité de résultat accompli. Tout en permettant au vérificateur de comparer la rentabilité économique des alternatives au programme, les études coût-efficacité cherchent à trouver le moyen le moins cher pour atteindre un objectif défini ou à tirer le maximum de valeur d'une dépense donnée. A l'inverse des études coûts-bénéfices des économistes, les bénéfices dont font état les études coût-efficacité peuvent être exprimés en unités physiques plutôt que monétaires : l'efficacité d'un programme à réaliser des objectifs matériels est liée à la valeur monétaire des ressources qui entrent dans le programme ou activité.

5. Etudes d'évaluation comparée (Benchmarking) ⁶⁹

Question de base : Les choses sont-elles faites conformément aux meilleures pratiques?

L'évaluation comparée est un processus qui permet de comparer les méthodes, processus, procédures, produits et services d'un organisme donné à ceux d'organismes (programmes) qui se distinguent systématiquement dans les mêmes catégories. L'évaluation comparée peut être utilisée pour :

⁶⁹ Voir, *Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examination*. NAO. 1997.

- favoriser l'étude objective des processus, pratiques et systèmes;
- définir des critères et identifier de meilleurs modes de fonctionnement potentiels;
- conférer une crédibilité accrue aux recommandations de la vérification.

6. La méta-évaluation⁷⁰

Question de base : La qualité de l'évaluation en cours est-elle acceptable?

La méta-évaluation a pour objet de juger la qualité de l'évaluation, d'améliorer la qualité des évaluations et de promouvoir l'utilisation effective de la recherche sur l'évaluation dans le processus de gestion. Dans ce cas, le rôle de l'ISC consiste à examiner la qualité effective des évaluations réalisées et de vérifier le caractère approprié et les conditions procédurales de l'évaluation. Les critères de la méta-évaluation concernent la qualité de la recherche portant sur l'évaluation et le mode d'intégration de la fonction d'évaluation dans le processus de gestion. En règle générale, il existe deux critères possibles :

La qualité scientifique/épistémologique de la recherche sur l'évaluation : des critères théoriques, méthodologiques et techniques qui reflètent l'état de l'art. Les exigences théoriques ont trait, entre autres, à la formulation du problème, à la définition des concepts et des hypothèses et à la cohésion de la théorie dans son ensemble. Les exigences méthodologiques imposées à la recherche sur l'évaluation concernent, entre autres, la validité et la fiabilité des résultats de la recherche. Les exigences techniques ont trait, entre autres, à l'opérationnalisation des critères d'évaluation sur la base desquels il est possible de dire si la situation en matière de politique correspond aux normes de l'évaluation.

Les critères liés à l'utilité de la recherche pour la pratique politique/gestion : ce qui signifie qu'un rapport d'évaluation doit fournir des informations qui sont importantes pour que l'approche adoptée à l'égard d'un problème stratégique soit efficace, efficiente et légitime. Par exemple, le rapport doit comporter des références explicites aux

⁷⁰ Voir, par exemple, Cook, T. D. & Gruder, C. L. *Meta-evaluation research. Evaluation Quarterly*, 2 (1), p. 5-51, 1978; et Scriven, M. : *An introduction to meta-evaluation*. Educational Product Report No 2. 1999.

informations que la recherche doit fournir, au problème posé par la pratique politique, aux objectifs de la recherche associés à la pratique politique, etc.

7. Autres formes d'études courantes

Aussi bien les approches que les fondements de l'évaluation doivent être adaptés aux questions très diverses traitées par la vérification de résultats. Il est même possible de dire que la nature de la vérification de résultats a, dans une grande mesure, permis de donner forme et de définir les thèmes de l'audit et de choisir et concevoir des modèles et des méthodes à appliquer à chaque audit. Le vérificateur de résultats doit entretenir un vaste réseau de contacts, notamment dans le domaine des sciences sociales. La spécificité du travail exige des vérificateurs de résultats qu'ils se tiennent au courant des résultats de la recherche récente et des nouvelles connaissances, par exemple, pour rester informés des dernières évolutions et se familiariser avec les approches innovantes. Dans ce qui suit, nous donnons quelques exemples d'approches communes de ce genre :

- Études organisationnelles : Études visant à vérifier si les structures, processus, programmes, etc. organisationnels correspondent aux meilleures pratiques.
- Études sur des services spécifiques et sur la gestion de la qualité : Études portant sur la capacité des services et les systèmes d'assurance qualité.

4. Définition du programme de l'audit

Si les études réalisées dans le cadre de la vérification de résultats concernent rarement de vastes populations, les sondages et les études de cas sont, en revanche, courants. Lorsque des études de cas font partie de l'audit, l'intérêt n'est pas porté sur les cas individuels, mais sur les conclusions qu'il est possible d'en tirer. Dans ce qui suit, nous donnons quelques conceptions d'études les plus courantes :

1. L'analyse comparative⁷¹

L'analyse comparative sert essentiellement à l'examen des tendances de développement et des conditions alternatives. Les comparaisons peuvent être temporelles comme elle peuvent concerner différents produits ou alternatives. Les comparaisons sont par exemple faites entre des sujets qui fonctionnent bien et d'autres qui fonctionnent moins bien, entre un ou plusieurs sujets et un tableau général et entre des domaines similaires dans différents pays.

2. L'analyse "avant-après"⁷²

Dans une étude "avant-après", la situation qui prévalait avant que le programme ne démarre est comparée à celle qui prévaut après la mise en oeuvre du programme. Une étude "avant-après" simple est une étude où une série de mesures sont prises avant la participation du programme et une deuxième série concernant le même ensemble de participants est prise après une participation suffisamment longue. L'impact est estimé en comparant les deux séries de mesures. Le principal inconvénient de cette méthode est que les écarts entre les mesures avant et les mesures après ne peuvent pas être attribués avec certitude au programme.

3. Les sondages⁷³

Les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit doivent être appuyées par des preuves. Etant donné que les vérificateurs ont rarement l'occasion d'examiner toutes les informations relatives à l'organisme contrôlé, il est crucial de choisir les techniques de collecte et de traitement des données avec beaucoup de soin (*NC 153*).

Le vérificateur doit décider si la technique du sondage est appropriée pour l'obtention de quelques unes des preuves nécessaires à l'audit. Parmi les facteurs dont il convient de tenir compte, figurent :

- le nombre et la taille relative des items compris dans la population;
- la complexité des questions auxquelles le sondage doit répondre;

⁷¹ Pour plus d'informations, voir Ragin, C.C. *The Comparative Method : Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkeley : University of California Press. 1989.

⁷² Voir par exemple : Campbell, D.T.& Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago. Rand McNally. 1966.

⁷³ Voir par exemple : *Using Statistical Sampling*. GAO. 1992.

- la pertinence et la fiabilité des preuves produites grâce à des tests et procédures alternatifs et le coût relatif et les délais nécessaires à chacun d'eux.

Étant donné que le vérificateur tente de tirer des conclusions relatives à l'ensemble d'une population en testant un échantillon d'items pris dans cette population, il est essentiel que l'échantillon soit représentatif de la population sur laquelle il a été prélevé. L'échantillon peut revêtir un caractère statistique ou non. Dans les deux cas, il est nécessaire de faire preuve de jugement professionnel.

La première étape dans la programmation du sondage consiste à définir la population avec précision. S'agissant des échantillons statistiques, il importe que la population soit homogène. Il est également essentiel que le vérificateur définisse clairement l'objectif spécifique de l'audit que le sondage se propose d'atteindre.

En outre, il s'agit de déterminer la taille de l'échantillon. Tout au long de la procédure de sélection, le vérificateur devra régulièrement vérifier si l'échantillon choisi est susceptible de bien représenter la population. Dans la mesure du possible, les tests doivent faire suite à un questionnaire établi d'avance. À mesure que des erreurs ou des exceptions sont identifiées, il est nécessaire d'en examiner les causes et la nature. Les résultats doivent être évalués et documentés.

Les sondages sont souvent utilisés dans le cadre des vérifications de résultats en vue de l'obtention de preuves. Malgré des différences au niveau des objectifs, l'échantillonnage repose sur des principes identiques. Pour la vérification de résultats, les techniques d'échantillonnage sont pour l'essentiel utilisées lorsqu'il est impossible d'établir autrement des faits importants et lorsqu'il existe une demande pour des comparaisons structurées et des généralisations bien fondées. Étant donné les moyens limités, il est rare que les échantillons soient très grands; il est donc fréquemment nécessaire de limiter le nombre de questions posées. Pour accéder à des connaissances plus approfondies, les méthodes de sélection peuvent être complétées par d'autres techniques de collecte d'informations, telles que les études de cas.

4. Les études de cas ⁷⁴

Les études de cas peuvent servir pour démontrer que les problèmes pressentis existent et qu'il ne s'agit pas seulement de problèmes marginaux. Les études de cas peuvent également servir à la réalisation d'analyses et de comparaisons plus approfondies. Toutefois, il est difficile, sur la base d'études de cas, d'émettre un avis concernant la fréquence et l'ampleur des problèmes, même si les cas ont été choisis de manière à illustrer des problèmes généraux et à être représentatifs. Cependant, combinées à d'autres méthodes, les études de cas permettent d'arriver à des conclusions générales. Dans la mesure où elles sont à préférer à des enquêtes de grande envergure, ces études sont souvent utilisées dans le cadre des vérifications de résultats.

Les études de cas servent en autres à :

- réaliser des analyses exhaustives et approfondies de problèmes complexes;
- obtenir des exemples susceptibles d'être discutés et comparés à d'autres informations;
- combiner leurs constatations aux statistiques générales et illustrer et confirmer les résultats d'études plus vastes.

Pour fixer le nombre de cas à étudier, il convient de veiller à l'équilibre entre l'étalement horizontal et la profondeur de l'examen envisagé. Les études de cas retenues peuvent comporter des cas difficiles et des cas de réussite et ce afin de pouvoir procéder à des comparaisons et identifier ainsi les facteurs sous-jacents. Un autre type d'étude de cas est réalisé dans le but de compléter les informations générales et globales par l'examen approfondi d'un cas individuel.

Une fois qu'un certain nombre d'études de cas ont été réalisées, les vérificateurs peuvent diffuser les constatations auprès des organismes contrôlés concernés et demander à ces derniers de dire dans quelle mesure les études donnent une idée d'ensemble des problèmes. Les résultats des études de cas peuvent également être discutés avec les scientifiques, les experts et les spécialistes dans le cadre de séminaires ou d'autres manifestations. En combinant les statistiques générales et les études de cas approfondies – et en les vérifiant – les vérificateurs peuvent

⁷⁴ Pour plus d'informations, voir : *Case Study Evaluation*. GAO. 1990. Yin, Robert K. *Case Study Research. Design and Methods*. Second Edition. Applied Social Research Methods. VOL 5. Sage Publications. Thousands Oaks, Londres, New Delhi. 1994.

mieux faire admettre leur validité en tant qu'illustration afin de leur permettre de formuler quelques généralisations.

5. Les études quasi-expérimentales ⁷⁵

La principale caractéristique des véritables expériences réside dans l'affectation aléatoire d'objectifs à des groupes traités et non traités, constituant respectivement le groupe expérimental et le groupe de contrôle. Un groupe de contrôle est un groupe de sujets non traités comparé à des groupes expérimentaux en termes de réalisations. Un groupe expérimental est un groupe de sujets ayant subi une intervention et dont les mesures de production sont comparées à celles des groupes de contrôle.

Une quasi-expérience est un concept de recherche dans lequel des groupes "expérimentaux" et "de contrôle" sont constitués de manière non-aléatoire. Les problèmes pratiques et politiques liés à l'utilisation de la méthode expérimentale se sont traduits par un recours accru aux méthodes "quasi-expérimentales" lesquelles tentent de séparer autant que faire se peut les effets externes qui rendent difficile l'évaluation d'impact sans toutefois avoir toute la rigueur scientifique que pourrait apporter une expérience convenablement réalisée.

Les deux types courants de concepts quasi-expérimentaux prévoient la constitution de groupes de contrôle ou de comparaison dans une tentative de se rapprocher d'une affectation aléatoire. Ce résultat est atteint en faisant correspondre les cibles participantes et non participantes ou en procédant à un ajustement statistique des participants et des non-participants de manière à les rendre aussi équivalents que possible au regard de certaines caractéristiques pertinentes.

5. Choix des techniques de collecte de l'information

La collecte de données peut être faite en une seule fois ou par le biais de mesures continues (séries temporelles, analyse longitudinale). Les informations peuvent être recueillies sur la base de preuves matérielles, de documents (y compris les déclarations écrites), de preuves orales (les entretiens), ou par tout autre moyen, en fonction des objectifs de l'audit.

⁷⁵ Voir Campbell, D. T. & Stanley, J.C. *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago. Rand McNally. 1966.

Dans de nombreux cas, il sera nécessaire de recueillir des données aussi bien quantitatives que qualitatives. Les types de données à recueillir doivent pouvoir être expliqués et justifiés en termes de suffisance, de validité, de fiabilité, de pertinence et de caractère raisonnable. La vérification de résultats peut générer des données primaires (ses propres données sources) par le biais de questionnaires, d'enquêtes et d'observations directes. Toutefois, un grand nombre de données secondaires (données produites par des tiers) sont souvent utilisées. Il peut s'agir de statistiques officielles, extraites et traitées; les statistiques propres à l'organisme contrôlé sont souvent utilisées si elles sont jugées pertinentes et fiables.

Des informations et des données aussi bien quantitatives que qualitatives sont utilisées (et combinées). Les données quantitatives sont mesurables ou numériques et permettent d'illustrer ou d'appuyer une déclaration. Les informations et les données qualitatives peuvent, par exemple, faire référence à des opinions, des attitudes ou des observations d'ordre général comme elles peuvent faire référence à des connaissances plus approfondies. Il est toujours utile de pouvoir disposer d'informations qualitatives, quelles qu'elles soient, pour que l'analyse soit à la fois plus vaste et plus approfondie.

Parmi les méthodes utilisées pour la collecte de données, citons :

1. L'examen des dossiers

Les documents constituent un moyen très efficace de collecte des données et l'examen des dossiers peut être à la base d'un très grand nombre de vérifications de résultats. Les dossiers contiennent divers types de preuves, telles que les décisions prises par les responsables, les dossiers individuels des bénéficiaires de programmes et les archives des programmes publics. Il importe de pouvoir établir, dès le démarrage de la vérification de résultats, la nature des dossiers, le lieu où ils sont entreposés et leur disponibilité afin de pouvoir les examiner de manière efficace du point de vue des coûts.

2. L'analyse secondaire et la recherche dans la littérature

L'analyse secondaire peut avoir trait à l'examen de rapports, livres et communications de recherche générale dans le domaine du programme ou à des études et des statistiques plus spécifiques dans le domaine, y compris les documents relatifs au passé et les publications en cours. Il

importe d'étudier différents types de documents provenant de l'organisme contrôlé ainsi que les audits et évaluations antérieurs réalisés par l'ISC ou par des tiers. L'étude de ces documents peut actualiser et enrichir les connaissances du vérificateur dans un domaine particulier.

L'étude de la documentation permet au vérificateur de résultats d'accéder à des informations utiles, mais il importe d'en vérifier la fiabilité du contenu des documents et de vérifier si les informations qui y figurent donnent une image objective ou subjective et si l'image ainsi brossée comporte des facettes multiples, etc.

3. Les enquêtes ou questionnaires

Une enquête est la collecte systématique d'informations auprès d'une population définie; elle est, en règle générale, réalisée par le biais d'entretiens ou de questionnaires auxquels est invité à répondre un échantillon d'unités parmi la population. Les enquêtes permettent de recueillir des informations détaillées et spécifiques auprès d'un groupe de personnes ou d'organisations. Elles sont particulièrement utiles lorsqu'on souhaite quantifier des informations provenant d'un grand nombre de personnes et concernant une question ou un sujet spécifique.

Les questionnaires servent principalement à la collecte de faits que l'on ne peut pas obtenir d'une autre manière et qui constituent des références importantes pour étayer un point de vue. Par conséquent, les questionnaires sont utilisés lorsqu'on a besoin de connaissances complètes. Les études de cas et les autres méthodes approfondies sont souvent utilisées pour compléter les questionnaires. Il existe de nombreuses techniques d'enquête. Les plus courantes sont réalisées par courrier, par Internet, par téléphone et par entretien présentiel. Souvent, les questionnaires nécessitent un traitement informatique. Ils supposent aussi une bonne connaissance du domaine étudié. Si elle est convenablement utilisée, la technique du questionnaire peut être efficace, même si la conception des questions et le traitement des réponses recueillies peuvent s'avérer difficiles et longs. C'est pourquoi il est souvent nécessaire d'avoir recours à des experts.

4. Les entretiens

Un entretien est, pour l'essentiel, une session de questions – réponses visant à obtenir des informations spécifiques. La vérification de résultats

repose, pour une grande part, sur les entretiens dont différents types sont réalisés à différentes étapes du processus de l'audit. Il est fait recours à toute la gamme d'entretiens : des conversations et discussions de recherche d'informations, jusqu'aux entretiens non structurés (c'est-à-dire à questions "ouvertes") en passant par les entretiens structurés qui suivent une liste de questions fermées :

- Entretiens préparatoires et d'inventaire.
- Entretiens visant la collecte de matière et d'informations.
- Entretiens visant à définir les attitudes et les arguments.
- Entretiens visant à favoriser et à évaluer les idées et les suggestions.

Il peut être fait recours aux entretiens pendant l'étape de programmation et au cours de la vérification proprement dite en vue de l'obtention de documents, d'opinions et d'idées ayant trait aux objectifs de l'audit, de confirmer des faits et de corroborer des données provenant d'autres sources, ou d'explorer des recommandations potentielles. Divers types de techniques d'entretien sont utilisées : une ou plusieurs personnes peuvent être interviewées en même temps et les entretiens peuvent être faits par téléphone ou prendre la forme de visites personnelles. Ils peuvent être approfondis ou permettre de vérifier un point donné.

Afin de pouvoir obtenir l'image la plus vaste de la réalité, il importe d'interviewer des personnes occupant différents postes et ayant des perspectives et des points de vue différents (par exemple, des cadres au niveau central et au niveau local, des cadres relevant d'organismes, d'instances différents ou de parties prenantes et des experts en la matière).

Les entretiens permettent de recueillir des faits et des informations et de susciter le soutien à des arguments très divers. Toutefois, il n'est pas possible de compter exclusivement sur les entretiens. Bien qu'un grand nombre des détails et des déclarations recueillis au cours des entretiens doivent être vérifiés avant de pouvoir être utilisés, dans de nombreux contextes les entretiens sont encore un moyen utile pour collecter des faits. Les résultats des entretiens doivent ensuite être compilés et documentés de manière à faciliter l'analyse et l'assurance-qualité; il s'agit, par exemple, de regrouper les données factuelles entre elles, les problèmes, les causes, les conséquences et les propositions faites (conditions, critères, causes, effets et recommandations potentielles).

5. Les séminaires et les colloques

Des séminaires sont souvent organisés au cours des différentes étapes de la vérification de résultats, notamment lorsque des observations et des conclusions préliminaires doivent être discutées. Les séminaires peuvent par exemple viser à :

- acquérir des connaissances dans un domaine de spécialité,
- discuter des problèmes, des observations et des mesures possibles,
- formuler des arguments pour et contre différents points de vue et perspectives.

Les séminaires offrent l'avantage de réunir un grand nombre de personnes ayant des connaissances et des perspectives très diverses, ce qui permet de donner une meilleure connaissance du domaine étudié. Toutefois, l'organisation et l'animation de séminaires et de colloques sont des opérations très exigeantes. Les colloques ont cependant pour principal objet d'appeler ou d'inviter les parties concernées et les experts à donner leur avis concernant le domaine à contrôler.

6. Les groupes cibles, les groupes de référence et les experts

Les groupes cibles sont un ensemble de personnes choisies, réunies en vue de discuter de sujets et de questions spécifiques. Ils permettent essentiellement de recueillir des données quantitatives, c'est-à-dire des informations qui permettent de se faire une idée des valeurs et des opinions des personnes qui prennent part au processus ou activité contrôlés. Il est fait recours aux groupes de référence pour obtenir des informations relatives à la mise en oeuvre et aux impacts des programmes gouvernementaux en se basant sur les points de vue des bénéficiaires et des autres parties prenantes.

L'agencement des points de vue peut être exprimé selon un modèle qui tient compte des parties prenantes. Il pourra être fait recours à une étude des parties prenantes dans la planification de l'audit afin d'identifier les principaux groupes concernés par une action particulière élaborée par les pouvoirs publics.

Les groupes de référence peuvent être composés de personnes qui peuvent relever ou non de l'ISC; ils se composent généralement d'experts et de spécialistes. Il est fait recours à ces groupes à la fois pour faire démarrer l'audit et, au cours de l'audit, pour obtenir des points de vue. Certains experts sont des consultants ou des contractuels à court terme.

Les groupes de référence peuvent être composés d'experts relevant directement de l'ISC, de consultants travaillant pour l'organisme contrôlé ou d'experts travaillant à titre indépendant (par exemple, les chercheurs universitaires). L'objectif du recours aux experts est par exemple de mettre à la disposition de l'équipe de l'audit des connaissances ou des compétences techniques essentielles à la réalisation des objectifs de l'audit. Ce type d'assistance par des experts offre l'avantage de permettre l'acquisition rapide d'informations pertinentes. Toutefois, l'inconvénient, c'est qu'il peut s'avérer difficile de juger la compétence des experts, d'obtenir l'expertise appropriée, de contrôler le travail et d'évaluer les résultats obtenus par les experts.

7. L'observation directe

L'observation directe n'est pas une technique courante de la vérification de résultats. Cette méthode sert principalement à se faire une idée du mode de gestion d'une opération; à recueillir l'opinion du personnel sur le terrain; à discuter et à tester les idées et à compléter les informations ou les comparer à d'autres informations.

Le tableau suivant présente quelques unes des méthodes mentionnées utilisées pour la collecte de données pendant les audits/évaluations. (Source : Carter McNamara, 1998).

Méthode	Objectif général	Avantages	Enjeux
Questionnaires, enquêtes, listes de contrôle	Lorsqu'il est nécessaire d'obtenir rapidement et/ou facilement de grosses quantités d'informations auprès de personnes, sur un mode non menaçant	<ul style="list-style-type: none"> - Peut être appliquée de manière anonyme - peu coûteuse à administrer - facile à comparer et à analyser - administrable à plusieurs personnes - permet d'obtenir de grandes quantités de données - existence de nombreux questionnaires modèles 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence possible de retour d'information - la formulation peut influencer sur la réponse du client - méthode impersonnelle - pour les enquêtes, recours possible à un expert en échantillonnage - ne donne pas l'ensemble de l'histoire
Entretiens	Lorsqu'on souhaite bien comprendre les impressions ou l'expérience de certaines personnes, ou apprendre plus concernant leur réponse à un questionnaire	<ul style="list-style-type: none"> - obtenir toute la gamme d'informations - établir une relation avec le client - permet d'être souple avec le client 	<ul style="list-style-type: none"> - Nécessite du temps parfois - parfois difficile à analyser et à comparer - peut coûter cher - l'intervieweur peut influencer sur les réponses du client
Étude de la documentation	Lorsqu'on souhaite se faire une idée du mode de fonctionnement du programme sans l'interrompre; on passe en revue les applications, les finances, les mémos, les procès verbaux, etc.	<ul style="list-style-type: none"> - permet d'obtenir des informations exhaustives et historiques - n'interrompt pas le programme ou les habitudes du client dans le programme - l'information existe déjà - peu de préjugés concernant l'information 	<ul style="list-style-type: none"> - souvent trop long - l'info est parfois incomplète - il faut bien préciser ce que l'on veut - peu flexible pour l'obtention de données - données limitées à ce qui existe déjà

Méthode	Objectif général	Avantages	Enjeux
Observation	Pour recueillir des informations précises concernant le mode de fonctionnement réel d'un programme, notamment concernant les processus	<ul style="list-style-type: none"> - observer les opérations d'un programme à mesure qu'elles ont lieu - peut s'adapter aux événements à mesure qu'ils ont lieu 	<ul style="list-style-type: none"> - parfois difficile d'interpréter le comportement - parfois complexe de classer les observations - peut influencer sur le comportement des participants au programme - peut être coûteux
Groupes cibles	Approfondir l'étude d'un thème par le biais de discussions de groupes, par ex. concernant les réactions à une expérience ou suggestion, comprendre les plaintes courantes, etc.; utile à l'évaluation et au marketing	<ul style="list-style-type: none"> - obtenir rapidement et de manière fiable des impressions communes - peut être un moyen efficace pour obtenir des informations variées et approfondies en peu de temps - peut véhiculer des informations importantes concernant les programmes 	<ul style="list-style-type: none"> - parfois difficile d'analyser les réponses - nécessité d'un bon animateur pour la sécurité et la clôture -difficile de réunir 6-8 personnes en même temps

6. L'analyse et l'interprétation de l'information

L'analyse des données quantitatives et qualitatives constitue une étape importante de toute vérification de résultats. Lorsqu'ils analysent des données (qu'elles proviennent de questionnaires, d'entretiens, de groupes cibles ou de n'importe quel autre support), les vérificateurs doivent d'abord examiner les objectifs de l'audit et la question de l'audit. Cet examen leur permettra d'organiser leurs données et de cibler leur analyse. Pour l'interprétation de l'information, les vérificateurs doivent essayer de la mettre en perspective en comparant les résultats aux critères de l'audit ou à ce qui est généralement prévu.

Il importe d'étudier l'information à la fois en profondeur et de manière extensive. Les analyses réalisées dans le cadre d'une vérification de résultats doivent toujours reposer sur une bonne compréhension des caractéristiques de l'activité contrôlée et de ses conditions de

fonctionnement. Cependant, étant donné qu'aucune analyse ne permet d'examiner tous les aspects, il faut chaque fois faire preuve de bon sens commun et chercher un équilibre réaliste entre les idées que l'on peut, que l'on est censé, ou que l'on est tenu d'avancer.

Dans l'analyse d'informations ou de données provenant d'entretiens, le principal problème qui se pose consiste à classer ce qui a été dit en différentes catégories ou différents thèmes. Dans les entretiens, le vérificateur est à la recherche de fils conducteurs, de choses qui s'imbriquent ou d'exemples du même problème, de la même question ou du même concept sous-jacents. En ce sens, l'analyse qualitative (non-numérique) peut être utilisée pour évaluer et expliquer le rendement de l'organisme contrôlé. En consultant les documents, les vérificateurs sont capables aussi bien de recueillir des informations descriptives que d'analyser le texte de manière systématique et d'y rechercher tout élément pertinent.

L'analyse de l'information est un processus intellectuel, créatif et itératif qui comporte des éléments aussi bien rationnels qu'irrationnels. Elle comporte toujours des réflexions et des discussions, des séances de remue-méninges et, dans la plupart des cas, des techniques non quantitatives comme l'analyse du contenu, l'analyse comparative, l'analyse qui s'appuie sur un groupe d'experts, etc.⁷⁶

Dans ce qui suit, nous donnons deux exemples de techniques quantitatives.⁷⁷

1. Les statistiques descriptives pour comprendre la distribution des données

La distribution des données s'exprime souvent par un graphique (histogramme ou courbe) qui fait apparaître toutes les valeurs d'une variable. Les statistiques qui décrivent la distribution des données

⁷⁶ Pour la plupart, ces méthodes sont décrites dans des livres tels que : Weiss, Carol H. *Evaluation : methods for studying programs and policies*. Upper Saddle River, N.J. : Prentice Hall. 1998; et Roosi, Peter H, et Freeman Howard E, et Lipsey, Mark W. *Evaluation A Systematic Approach*. 6^{ème} édition, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, California. 1999.

⁷⁷ Voir par exemple, *Quantitative Data Analysis*. GAO 1992.

peuvent être des outils puissants pour l'analyse et l'établissement de rapports de vérification.

En matière de distribution des données, il existe trois dimensions de base importantes pour le contrôleur :

- La "tendance centrale" de la distribution (mode, médiane, moyenne, niveau des quartiles, etc.).
- L'étendue (variabilité ou dispersion) des données (valeurs minimums et maximums, queues, etc.).
- La forme des données (déviations standard, distribution normale, distribution aplatie, distribution bi-modale, etc.).

La distribution des données peut servir à :

- identifier le niveau, l'étendue et la forme des données lorsque ces aspects sont plus importants qu'une valeur "moyenne" unique;
- décider si un rendement variable répond aux critères de l'audit ou non;
- interpréter la distribution de probabilité afin d'évaluer les risques;
- vérifier si les données de l'échantillon sont représentatives de la population.

2. L'analyse de régression

L'analyse de régression est une technique qui permet d'évaluer le degré d'association (corrélation) entre les variables. Elle permet de :

- tester une relation réputée vraie;
- identifier des relations entre des variables qui peuvent avoir des relations de cause à effet et qui peuvent expliquer les produits;
- identifier les cas inhabituels qui détonnent par rapport aux valeurs prévues;
- faire des prévisions concernant les valeurs futures.

Annexes 2

Les critères de la vérification de résultats

Les critères de la vérification sont des normes de rendement raisonnables et réalisables selon lesquelles les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité des activités peuvent être évalués. Ils représentent un modèle de contrôle normatif (c'est-à-dire idéal) pour le thème contrôlé. Il s'agit d'un exemple de meilleure ou de bonne pratique : la perception d'une personne raisonnable et informée de "ce qui doit être".

Les constatations de l'audit naissent de la comparaison entre les critères et les faits. Satisfaire aux critères ou les dépasser peut être le signe de "meilleures pratiques"; en revanche, le non respect des critères serait le signe que des améliorations sont possibles.

Pour être appropriés, les critères doivent notamment répondre aux caractéristiques suivantes :

La fiabilité : Les critères fiables se traduisent par des conclusions cohérentes lorsqu'ils sont utilisés par un autre vérificateur dans les mêmes conditions;

L'objectivité : Les critères objectifs ne comportent aucun parti pris de la part du vérificateur ou des responsables;

L'utilité : Les critères utiles permettent d'arriver à des constatations et des conclusions qui répondent aux besoins des utilisateurs en informations;

La compréhensibilité : Les critères compréhensibles sont clairement formulés et ne donnent pas lieu à des interprétations très différentes;

La comparabilité : Les critères comparables sont cohérents avec ceux utilisés pour des vérifications de résultats d'autres organismes ou activités similaires et ceux utilisés pour des vérifications de résultats antérieures chez l'organisme contrôlé;

L'intégralité : L'intégralité fait référence à la mise au point de tous les critères importants appropriés à la vérification de résultats dans les conditions existantes;

L'acceptabilité : Les critères acceptables sont des critères généralement agréés par les experts indépendants, l'organisme contrôlé, le législatif, les médias et le public.

Les critères peuvent jouer plusieurs rôles importants dans la mise en oeuvre des vérifications de résultats, notamment :

- ils servent de base commune à la communication à l'intérieur de l'équipe de l'audit et avec les responsables de l'ISC concernant la nature de l'audit;
- ils servent de base à la communication avec les responsables de l'organisme contrôlé;
- ils servent de base à l'étape de collecte des données, base sur laquelle des procédures peuvent être mises au point pour recueillir des preuves pour les besoins de la vérification ;
- ils servent de base aux constatations de la vérification, permettant ainsi de donner forme et structure aux observations.

Souvent, leur niveau de détail et leur forme déterminent le degré de succès de ces critères dans la concrétisation de ces utilisations.

Il n'est pas réaliste de s'attendre à ce que ces activités, systèmes ou niveaux de rendement dans les domaines de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité puissent toujours répondre aux critères. Il importe de se convaincre du fait qu'un rendement satisfaisant ne signifie pas un rendement parfait, mais fait référence aux attentes d'une personne raisonnable, compte tenu des conditions propres de l'organisme contrôlé.

Les critères doivent être établis de manière objective. Ce processus exige un esprit rationnel et nécessite que l'on fasse preuve de jugement. Les vérificateurs doivent par exemple :

- avoir une idée générale du domaine qu'ils se proposent de contrôler et connaître les documents pertinents, juridiques et autres, ainsi que les études récentes et les audits dans le domaine;
- bien connaître les motivations et la base juridique du programme ou activité gouvernementale à contrôler et les finalités et objectifs fixés par le corps législatif ou le gouvernement;
- connaître raisonnablement bien les attentes des principales parties prenantes et être conscients des connaissances spécialisées de base;
- avoir des connaissances générales concernant les pratiques et l'expérience acquises dans d'autres programmes ou activités gouvernementaux pertinents ou similaires.

De plus, il est souvent utile de faire participer les dirigeants du ou des organismes contrôlés à la mise au point des critères. Tout désaccord concernant les critères peut alors être identifié, discuté et, peut-être, résolu dès le début. Cependant, les faits et les arguments avancés par le ou les organismes contrôlés doivent être comparés aux faits et arguments pertinents (provenant d'autres sources, experts, etc.).

Étant donné que les buts fixés par le corps législatif ou exécutif sont parfois vagues ou contradictoires, les vérificateurs peuvent être amenés à les interpréter afin de les rendre plus opérationnels ou mesurables. L'une des manières de le faire consiste à amener les experts du domaine et les parties prenantes à répondre à des questions du genre : Quelle est la meilleure façon d'interpréter ou de mesurer les finalités et les objectifs? A quels résultats s'attendre, vu les conditions? Quelle est la pratique la plus connue? Si les finalités sont contradictoires, l'une des possibilités (si les autres alternatives semblent inappropriées) consiste à subdiviser le projet d'audit en plusieurs études séquentielles visant chacune un objectif unique. Lorsque les finalités sont vagues ou à long terme, on peut envisager de rétrécir un tant soit peu la portée et chercher des perspectives à court terme et des critères directs. (Il existe aussi d'autres possibilités.)

Les preuves et la documentation

1. Les preuves de l'audit

Les preuves de l'audit sont des informations recueillies et utilisées dans le but d'appuyer les constatations de l'audit. C'est sur la base des conclusions et des recommandations contenues dans le rapport d'audit que ces preuves tiennent, ou ne tiennent pas.⁷⁸ Par conséquent, les vérificateurs de résultats doivent bien réfléchir à la nature et au volume des preuves qu'ils recueillent. Toutes les activités de terrain doivent être programmées de manière à obtenir des preuves permettant d'appuyer les constatations apparaissant dans le rapport final.

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI précisent que " Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlés, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves probantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable"(NC 3.5.1).

1.1 Des preuves probantes

Les preuves sont probantes (valides et fiables) si elles représentent réellement ce qu'elles sont censées représenter. L'examen des aspects suivants permet d'évaluer la fiabilité des preuves :

- la corroboration des preuves est un moyen puissant pour accroître la fiabilité. Cela suppose que le vérificateur va chercher différents types de preuves dans différentes sources;
- les sources de preuves extérieures à l'organisme contrôlé sont, à tort ou à raison, perçues comme étant plus fiables pour les besoins de l'audit que les informations issues de l'organisme lui-même;
- les preuves documentaires sont généralement jugées plus fiables que les preuves verbales;
- les preuves issues de l'observation directe ou de l'analyse du vérificateur sont plus fiables que les preuves obtenues de manière indirecte;
- la fiabilité des informations issues de l'organisme contrôlé dépend en partie de la fiabilité de ses systèmes de contrôle interne / exercé par les dirigeants;

⁷⁸ Code de déontologie et normes de contrôle de l'INTOSAI, glossaire.

- les preuves verbales corroborées par écrit sont plus fiables que les preuves uniquement verbales;
- les originaux sont plus fiables que les photocopies.

1.2 Des preuves pertinentes

La pertinence nécessite une relation claire et logique entre les preuves et les objectifs de l'audit et les critères. L'une des manières de programmer la collecte de données consiste, pour chaque question et critère, à établir la liste des preuves nécessaires et le lieu où elles se trouvent ainsi que la procédure d'audit à mettre en oeuvre.

1.3 Des preuves suffisantes

Le vérificateur doit obtenir des preuves suffisantes et appropriées pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles va reposer le rapport de vérification. Lorsqu'on parle de preuves suffisantes, on parle de quantité et lorsqu'on parle de preuves appropriées, on parle de la qualité des preuves de l'audit : leur pertinence par rapport à des critères particuliers et leur fiabilité.

Les preuves sont suffisantes lorsqu'il existe assez de preuves pertinentes et fiables pour persuader une personne raisonnable que les constatations, les conclusions et les recommandations de la vérification de résultats sont justifiées et appuyées. En vérifiant si les preuves documentaires sont suffisantes, le vérificateur doit tenir compte du statut du document.

Parmi les facteurs qui font la force des preuves requises pour appuyer une observation dans le cadre de la vérification de résultats, figurent entre autres :

- le degré de matérialité (importance relative) ou d'importance de l'observation;
- le degré de risque associé à la possibilité de parvenir à une conclusion incorrecte;
- l'expérience acquise au cours d'audits précédents, ou d'autres études, concernant le degré de fiabilité des archives et des représentations de l'organisme contrôlé;
- la sensibilité que l'organisme est réputé avoir pour une question donnée;

- le coût de l'obtention des preuves rapporté aux avantages en termes d'appui à l'observation.

Les preuves recueillies au cours d'une vérification de résultats sont parfois essentiellement qualitatives et nécessitent le recours massif au jugement professionnel. De ce fait, pour faire des affirmations et tirer des conclusions, le vérificateur ira généralement chercher des preuves de corroboration dans différentes sources ou de caractère différent.

En planifiant l'audit, le vérificateur identifie la nature, les sources et la disponibilité probables des preuves requises par l'audit. Le vérificateur doit considérer des facteurs comme l'existence d'autres rapports d'audit ou études et le coût lié à l'obtention des preuves nécessaires à l'audit.

2. Caractéristiques des preuves de la vérification de résultats

Les vérificateurs doivent être conscients des problèmes ou points faibles potentiels en matière de preuves nécessaires à la vérification de résultats. Entre autres problèmes potentiels, citons :

- les preuves provenant d'une source unique (fiabilité, validité, caractère suffisant);
- les preuves verbales non appuyées par des documents ou des observations (fiabilité);
- les preuves qui n'évoluent pas dans le temps, c'est-à-dire celles qui sont trop anciennes et qui ne tiennent pas compte des changements (pertinence);
- les preuves dont l'obtention coûte trop cher par rapport aux avantages (pertinence et caractère suffisant);
- la source de la preuve est concernée par le résultat (fiabilité);
- les échantillons recueillis ne sont pas représentatifs (pertinence, validité, caractère suffisant);
- les preuves sont parfois liées à un cas isolé (validité, caractère suffisant);
- les preuves sont incomplètes, c'est-à-dire qu'elles ne démontrent pas la relation de cause à effet (fiabilité, caractère suffisant);
- les preuves sont contradictoires (fiabilité).

Les preuves peuvent être classées, selon le type, en preuves matérielles, verbales, documentaires ou analytiques.

2.1 Les preuves matérielles

L'observation des gens et des événements ou l'examen des biens permet d'obtenir des preuves matérielles. Ces preuves peuvent être matérialisées sous forme de photos, de tableaux, de cartes, de graphiques ou d'autres représentations illustrées. La photo d'une situation d'insécurité est bien plus parlante qu'une description écrite.

Lorsque l'observation des conditions matérielles est cruciale pour la réalisation des objectifs de l'audit, elle doit être corroborée. Une telle corroboration est rendue possible en demandant à deux vérificateurs ou plus de faire l'observation accompagnés, dans la mesure du possible, d'un représentant de l'organisme contrôlé.

2.2 Les preuves verbales

Les preuves verbales sont des déclarations qui viennent généralement en réponse aux enquêtes et aux entretiens. Ces déclarations peuvent ouvrir des voies importantes qu'il n'est pas toujours possible d'avoir par d'autres formes d'audit. Elles peuvent être faites par les agents de l'organisme contrôlé, par les bénéficiaires et les clients du programme contrôlé, par les experts et les consultants engagés pour fournir des preuves de corroboration dans le cadre d'un audit et par les membres du public. La corroboration des preuves verbales est nécessaire si ces preuves doivent être utilisées comme telles et non comme données contextuelles.

La corroboration des preuves verbales peut prendre l'une des formes suivantes :

- par une confirmation écrite par la personne interviewée;
- sur la foi de sources indépendantes multiples révélant les mêmes faits;
- par la vérification ultérieure des archives.

En vérifiant la fiabilité et la pertinence des preuves verbales, le vérificateur doit veiller à la crédibilité de la personne interviewée; c'est-à-dire son poste, ses connaissances, son expertise et son franc-parler.

2.3 Les preuves documentaires

Les preuves documentaires, qu'elles soient sur papier ou électroniques, sont la forme la plus courante de preuves de l'audit. Elles peuvent être obtenues chez l'organisme contrôlé ou à l'extérieur. Les preuves

documentaires externes peuvent être faites de lettres ou de mémoires reçus par l'organisme contrôlé, de factures établies par les fournisseurs, de baux, de contrats, d'audits et autres rapports externes et internes et de confirmations par des tiers. Les preuves documentaires internes proviennent de l'organisme contrôlé. Elle comprennent entre autres des registres comptables, des copies de correspondances au départ, des descriptions de postes, des plans, des budgets, des rapports internes et des mémoires, des statistiques sur le rendement ainsi que les politiques et les procédures internes.

La fiabilité et la pertinence des preuves documentaires doivent être évaluées par rapport aux objectifs de l'audit. Par exemple, l'existence d'un manuel de procédures ne veut pas nécessairement dire que le manuel est appliqué. Comme pour les preuves verbales, la fonction, les connaissances et l'expertise de l'auteur ou de la personne ayant approuvé le document doivent parfois être évaluées.

Les documents produits par les systèmes de contrôle de gestion (par exemple, le système comptable) devront être évalués à la lumière des contrôles internes mis en oeuvre à l'intérieur du système. Les vérificateurs qui entendent s'appuyer sur ces preuves doivent évaluer les contrôles internes du système.

2.4 Les preuves analytiques

Les preuves analytiques ont pour origine l'analyse et la vérification des données. L'analyse peut prendre la forme de calculs, d'analyses de ratios, de tendances et de modèles des données obtenues chez l'organisme contrôlé ou auprès d'autres sources pertinentes. Les comparaisons peuvent également être faites par rapport aux normes prescrites ou aux références de la profession. L'analyse est généralement numérique; elle étudie par exemple les rapports entre les produits et les ressources ou la proportion du budget qui a été dépensée. Elle peut aussi revêtir un caractère non numérique; par exemple lorsqu'on observe une tendance régulière dans la nature des plaintes faites à l'égard de l'organisme contrôlé.

3. Le processus d'établissement des preuves

La collecte des preuves a lieu aussi bien pendant l'étude préliminaire que pendant l'étape principale de l'audit. Les tâches réalisées au cours de l'étape de l'étude préliminaire font également partie de l'ensemble des preuves.

Les contrôleurs doivent :

- examiner les caractéristiques des données nécessaires;
- recueillir des données pertinentes pour la réalisation des objectifs de l'audit;
- recueillir des données qui figurent dans le programme de travail;
- recueillir des données suffisantes et convaincantes pour appuyer logiquement l'analyse, les observations, les conclusions et les recommandations;
- appliquer les normes applicables aux preuves afin de réussir la mise en place d'un cas sur "l'équilibre des probabilités".

Les sources de preuves sont discutées dans les paragraphes suivants.

3.1 Les déclarations stratégiques et la législation

Les vérificateurs doivent recueillir des documents à caractère stratégique, des lignes directrices d'exploitation, des manuels, des directives ministérielles, des délégations, etc. et doivent examiner le contexte dans lequel ils ont été publiés. Les vérificateurs doivent également examiner les changements au niveau de la législation et la série de documents qui mènent jusqu'à la nécessité du changement, c'est-à-dire les suggestions, les coupures de presse, les plaintes, les historiques et les discours.

3.2 Les données publiées relatives au rendement des programmes

Les états budgétaires publiés par l'organisme contrôlé sont des preuves des objectifs et du rendement des organismes. Ils comprennent notamment un aperçu de l'organisme contrôlé ainsi que des informations financières et relatives au rendement.

3.3 Les entretiens

Les entretiens peuvent s'avérer utiles, mais il est nécessaire d'identifier les personnes appropriées pour donner des informations et pour corroborer les informations verbales. Il est essentiel de procéder à une solide préparation du sujet et utile d'établir d'avance une liste de questions; dans certains cas, il peut s'avérer utile de communiquer d'avance cette liste aux personnes qui vont être interviewées.

3.4 L'étude des dossiers

Les informations recueillies à partir des dossiers constituent des preuves solides à l'appui des recommandations. Il convient d'obtenir des systèmes d'enregistrement de l'organisme contrôlé la liste des dossiers. En outre, les informations contenues dans les dossiers et relatives à un domaine d'activité particulier peuvent être trouvées dans le domaine lui-même. Les entretiens réalisés dans le cadre de l'audit peuvent également donner une idée des dossiers à rechercher et à consulter.

Parmi les dossiers qu'il serait utile de consulter, citons notamment les dossiers relatifs aux aspects suivants :

- la planification stratégique et opérationnelle;
- le contrôle de gestion;
- les procès-verbaux des réunions des cadres;
- les plaintes et les contentieux;
- les études et les audits.

Les preuves provenant des dossiers peuvent s'avérer un excellent appui aux constatations. La consultation des dossiers nécessite beaucoup de temps et il n'est généralement pas possible d'examiner la totalité des dossiers. Il convient de faire preuve de jugement et décider s'il faut examiner un échantillon choisi de manière aléatoire en se référant à la finalité de la vérification. En règle générale, c'est cette dernière approche qui est adoptée, mais si le temps le permet, un échantillon aléatoire des autres dossiers devrait être examiné.

3.5 Les rapports et les études de la direction

En règle générale, les organismes produisent un grand nombre de rapports ou études internes visant à donner aux niveaux supérieurs de la hiérarchie un résumé des questions qui se posent au moment des faits ou

à faire des propositions d'actions. Les vérificateurs doivent trouver ces rapports et les analyser. Entre autres moyens pour identifier les rapports il convient de citer les entretiens et la consultation des procès-verbaux des réunions de la direction.

3.6 Les bases de données

La plupart des organismes disposent d'un système de gestion de l'information qui recueille les informations pertinentes pour la mise en oeuvre des opérations. Ces systèmes peuvent constituer d'importantes sources de preuves, notamment lorsqu'il s'agit de quantifier divers aspects.

3.7 Les sources externes

Les organismes de grande taille peuvent disposer de bibliothèques spécialisées de niveau avancé traitant de sujets relevant de leur domaine de compétence. La recherche dans la littérature de sujets pertinents et de mots-clés peut s'avérer d'une grande utilité.

3.8 Les sources de l'ISC

Le vérificateur ne doit pas négliger les preuves recueillies dans le cadre d'audits antérieurs ou dans le cadre de la collecte d'informations pour appuyer la planification stratégique chez l'organisme contrôlé.

3.9 L'observation

Il convient de ne pas négliger la valeur de l'observation directe. L'observation du comportement général du personnel peut donner une idée de la pression, du moral, du manque de travail, aspects qui peuvent être suivis s'ils sont jugés appropriés.

Toutefois, il convient de bien réfléchir au choix des activités ou structures devant être physiquement inspectées. Elles doivent être représentatives du domaine examiné. Les vérificateurs doivent également être conscients du fait que les gens ont des rendements différents lorsqu'ils sont observés.

Ce type de preuve peut être considéré comme peu convaincant, à moins d'être corroboré. Les photos et les enregistrements vidéo ajoutent

de la valeur à l'observation directe. La description détaillée et par écrit des résultats des observations est recommandée.

4. La documentation

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI précisent que " Les auditeurs devront rassembler dans leurs dossiers de vérification suffisamment de documents ayant valeur probante, notamment en ce qui concerne la base de la programmation, les domaines vérifiés, le travail accompli et les constatations résultant de l'audit" (NC 3.5.5). Il est également précisé que : " Il faut réunir un nombre suffisant de preuves documentaires pour :

- (a) confirmer et étayer les opinions et les rapports de l'auditeur;*
- (b) rendre l'audit plus rentable et plus efficace;*
- (c) disposer d'informations pour préparer les rapports et répondre aux questions posées par l'unité contrôlée ou toute autre partie;*
- (d) prouver que l'auditeur a appliqué les normes de contrôle;*
- (e) faciliter la programmation et la supervision;*
- (f) contribuer au perfectionnement professionnel de l'auditeur;*
- (g) pouvoir s'assurer que le travail confié à d'autres à été exécuté de façon satisfaisante;*
- (h) conserver des traces du travail accompli et pouvoir s'y reporter ultérieurement. " (NC 3.5.6)*

Les documents de travail sont dans leur ensemble des documents pertinents recueillis et produits au cours de la vérification de résultats. Ils doivent comporter des documents faisant état de la programmation de l'audit, de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en oeuvre dans le cadre de l'audit, leurs résultats ainsi que les conclusions tirées des preuves obtenues dans le cadre de l'audit. Les documents de travail se composent donc d'au moins trois sections : planification, mise en oeuvre et établissement de rapports.

Les documents de travail servent de lien entre le travail de terrain et le rapport de la vérification; ils doivent donc être suffisamment complets et détaillés pour permettre de comprendre l'audit. Ils doivent donc comprendre des preuves recueillies à l'appui des opinions, conclusions et analyses qui étayent les recommandations du rapport.

Les documents de travail organisent et facilitent l'accès aux preuves documentées; par conséquent, ils :

- aident à la planification et la mise en oeuvre de l'audit;
- facilitent la gestion effective des audits particuliers et de l'ensemble de la tâche d'audit;
- aident à la supervision et à l'étude des activités de l'audit;
- enregistrent les preuves qui résultent des activités de l'audit mises en oeuvre pour appuyer l'opinion du vérificateur.

Le vérificateur doit adopter des procédures appropriées afin de préserver le caractère confidentiel des documents de travail et de les garder en lieu sûr; il doit les garder suffisamment longtemps pour respecter les exigences légales et professionnelles en matière de conservation des archives.

5. Mieux vaut avoir vaguement raison que précisément tort

Les vérificateurs de résultats ont rarement la possibilité d'obtenir toutes les informations dont ils ont besoin. Les données disponibles peuvent être inexactes, incomplètes ou contradictoires. Aussi, les vérificateurs doivent-ils faire preuve de créativité pour trouver au moins des données qui décrivent raisonnablement bien ce qu'ils recherchent. Il est peut-être possible d'obtenir des estimations bien fondées, ou bien il peut y avoir d'autres moyens pour trouver des données qui devraient être utiles à l'analyse pratique et à l'évaluation globale. Des données moins précises, combinées à la déduction logique et à d'autres informations, peuvent parfois s'avérer suffisantes, par exemple, si l'objectif est de décrire les tendances. Une autre possibilité, consiste à demander à l'organisme contrôlé et aux autres parties prenantes de confirmer que les données les moins précises recueillies brossent un tableau raisonnable et équitable de la réalité, c'est-à-dire, que l'information recueillie peut être utilisée comme preuve quelconque et peut servir de base à des analyses plus poussées et à des conclusions générales.

La collecte de données est toujours un compromis entre l'idéal (la meilleure solution) et la réalité (la deuxième ou troisième meilleure solution). De fait, des ambitions trop grandes liées à l'obtention de données complètes, précises et exactes peuvent nuire à l'efficacité d'une vérification de résultats. Les efforts visant plus d'exactitude peuvent

facilement entrer en conflit avec la volonté de procéder à une analyse intelligente. L'exactitude doit, par conséquent, être toujours comparée à ce qui est raisonnable, économique et pertinent pour les besoins de la collecte de données.

Par conséquent, les vérificateurs de résultats doivent toujours essayer d'être pratiques dans leurs efforts visant à recueillir, interpréter et analyser les données. Il importe, cependant, que le lecteur du rapport de vérification soit informé de la qualité de toutes les informations recueillies et de la méthode utilisée pour les recueillir. Cet aspect des choses est encore plus essentiel lorsqu'il s'agit de données moins précises. Les vérificateurs ne doivent tirer que les conclusions qui découlent de la qualité des données.

Communication et assurance-qualité

Relations extérieures et relations avec les organismes contrôlés

Le fait de nouer de bonnes relations avec l'organisme contrôlé constitue un facteur important dans la mise en oeuvre d'un audit efficace et rentable des programmes gouvernementaux. L'évolution et l'issue de l'audit seront améliorées si l'équipe de l'audit peut établir un bon contact et favoriser la confiance en adoptant une approche strictement professionnelle tout au long de l'audit.

Le personnel de l'ISC doit oeuvrer à établir de bonnes relations avec toutes les parties prenantes concernées, promouvoir la circulation libre et franche de l'information et mener les discussions dans une ambiance empreinte de respect mutuel et de compréhension. L'ISC doit utiliser son pouvoir d'accès à l'information avec tact et compte dûment tenu de la continuité des responsabilités opérationnelles. L'ISC doit oeuvrer à informer l'organisme à contrôler suffisamment à l'avance de son intention d'entamer un audit et doit discuter de la portée générale de l'étude avec les responsables concernés.

Relations avec les organismes contrôlés

C'est normalement le responsable chargé de l'étude, ou le chef de projet, qui établit le contact initial avec le/les organismes contrôlés afin de les informer notamment des aspects suivants :

- les objectifs, le calendrier, la durée et le type d'audit à mettre en oeuvre;
- les bureaux et les régions que le vérificateur compte visiter;
- les noms, les titres, les numéros de téléphone etc. des personnels chargés de l'audit et le responsable à contacter au sein de l'ISC.

Les réunions et les conférences tenues au cours du processus initial ont pour objet de :

- mettre en place des dispositions adéquates de liaison au niveau des responsables et des structures, y compris des dispositions pour l'établissement progressif de rapports sur les constatations provisoires;

- s'assurer que le ou les organismes comprennent parfaitement les objectifs et les processus de l'audit, y compris la description des pouvoirs d'accès à l'information et les garanties de confidentialité;
- donner un aperçu des responsabilités de l'organisme contrôlé et clarifier les éventuelles questions ou malentendus que l'organisme pourrait soulever;
- régler quelques formalités administratives concernant l'équipe chargée de l'audit, comme l'accès aux locaux administratifs, le personnel, les dossiers, les systèmes informatiques et les données.

À la fin de chaque audit, il convient d'organiser une conférence de clôture avec les dirigeants du/des organismes contrôlés, par exemple, pour :

- discuter les constatations, conclusions et recommandations provisoires de l'audit avec les responsables de l'organisme contrôlé et solliciter leurs commentaires les concernant;
- donner à l'organisme contrôlé la possibilité de corriger les malentendus et de remettre en question les conclusions et les constatations de l'audit.

Systèmes d'assurance-qualité et de contrôle de la qualité

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI précisent que l'ISC doit mettre en place des systèmes visant à confirmer que les procédés assurant la qualité des audits ont été appliqués de façon satisfaisante; garantir la qualité du rapport d'audit et apporter des améliorations et éviter que les imperfections constatées ne se reproduisent. L'ISC doit mettre en oeuvre des politiques et des procédures d'assurance/contrôle de la qualité au niveau aussi bien de l'ISC que des audits individuels. L'assurance-qualité fait référence aux politiques, systèmes et procédures mis en place par l'ISC pour que l'activité d'audit soit toujours d'un niveau élevé. Elle fait également référence aux exigences applicables à la gestion au jour le jour des missions d'audit. Le contrôle de la qualité, quant à lui, fait référence à des études réalisées dans le but d'évaluer le système d'assurance-qualité ou des projets d'audit mis en oeuvre.

Activités de l'ISC en matière d'assurance-qualité

Vu ses obligations légales et professionnelles, l'ISC doit mettre en place et soutenir des systèmes appropriés d'assurance-qualité. Ces systèmes se

composent d'une structure, de politiques et de procédures conçues de manière à donner à l'ISC une assurance raisonnable que le travail réalisé en son sein répond aux conditions et normes professionnelles. Les activités d'assurance-qualité consistent entre autres à :

- veiller à la qualité de la planification; la planification de tâches choisies doit être évaluée afin de s'assurer que l'on a mûrement réfléchi à tous les aspects considérés comme essentiels pour l'accomplissement de la tâche;
- veiller à la qualité des travaux en cours : le travail en cours doit être assujéti à une évaluation constante. Cette évaluation est essentielle pour la qualité des tâches de l'audit et pour promouvoir l'apprentissage et le retour d'information;
- veiller à la qualité de l'audit terminé; toutes les tâches achevées doivent être évaluées avant la signature du rapport.

Les activités d'assurance-qualité doivent être conçues de manière à garantir que tous les audits sont réalisés conformément aux normes de contrôle pertinentes. Les procédures de l'assurance-qualité doivent avoir pour objet, notamment :

- la compétence et l'intégrité professionnelles,
- la supervision du personnel et l'affectation des missions,
- l'orientation et l'assistance,
- l'évaluation par le client,
- l'affectation des responsabilités administratives et techniques.

Les politiques et les procédures générales de l'ISC en matière d'assurance-qualité doivent être communiquées à son personnel de manière à s'assurer raisonnablement que ces politiques et procédures ont été comprises et mises en œuvre. Les événements et les éléments de l'audit qui nécessitent l'attention spéciale des gestionnaires de l'audit et des dirigeants de l'ISC sont, entre autres :

Planification de l'audit et budgétisation

Dans la planification de l'audit, le directeur doit tenir compte de facteurs tels que la qualité, les ressources et le calendrier. Les budgets se composent d'allocations pour faire face aux frais de personnel, de déplacements, de consultants et de tout autre coût direct.

Recours aux consultants

Si l'ISC demande l'avis d'experts extérieurs, les normes de précaution et de confidentialité s'appliqueront à ces dispositions.

Suivi et mise en oeuvre de l'audit

Les gestionnaires doivent veiller à ce que les audits soient achevés sans dépassement du budget et dans les délais et, si cela se justifie, demander une rallonge budgétaire. Le gestionnaire de l'audit doit être conscient des risques de ne pas terminer l'audit à temps et doit s'assurer que les activités sont pertinentes pour les objectifs et la portée de l'audit. L'avancement du processus de collecte de données et le travail d'analyse doivent être suivis. Le gestionnaire de l'audit doit veiller à ce que les équipes de l'audit soient capables d'établir de bonnes et correctes relations avec le/les organismes contrôlés et les autres parties prenantes.

Établissement de rapports sur les progrès et sur l'audit

Le gestionnaire de l'audit doit informer les responsables de l'ISC de l'avancement de l'audit et recommander des mesures correctives si nécessaire. Le directeur doit veiller à ce que les rapports de vérification de résultats obéissent aux normes en matière d'établissement de rapports.

Le programme d'évaluation de l'assurance-qualité – évaluations externes et internes

Un programme d'évaluation de l'assurance-qualité est une série d'évaluations externes et internes d'activités réalisées par l'ISC; il évalue l'ensemble de la qualité du travail accompli et s'étend à divers thèmes et perspectives. C'est pourquoi le programme doit être souple. Les résultats de ce programme doivent être communiqués aux responsables de l'ISC au moins une fois par an (s'agissant des cas où il y a un nombre important de vérifications de résultats). L'évaluation de l'assurance-qualité peut examiner l'adhésion à la politique et aux procédures et identifier des domaines où des améliorations peuvent être apportées aux politiques et aux procédures; ou alors elle peut évaluer la qualité du travail réalisé pour atteindre des objectifs spécifiques ou les perspectives spécifiques des parties prenantes. En règle générale, les évaluations de l'assurance-qualité intéressent aussi bien l'adhésion à des processus

spécifiques que la qualité du travail accompli. Le rapport relatif au programme d'évaluation de l'assurance-qualité doit résumer les résultats de toutes les évaluations, y compris les tâches retenues (nombre et type), les constatations et les recommandations éventuelles.

L'assurance-qualité et le développement de la qualité

Il importe que toutes les activités d'assurance/contrôle de la qualité jouissent d'un niveau élevé de légitimité parmi les vérificateurs et que les procédures et les systèmes ne soient pas excessivement sophistiqués. Outre les activités d'assurance et de contrôle de la qualité, le moyen le plus efficace pour promouvoir la qualité dans les activités d'audit réside probablement dans le recrutement d'un personnel compétent et dans des conditions de travail qui (i) stimulent le développement de la qualité, (ii) améliorent les conditions d'ouverture et de délégation à l'intérieur de l'organisme et (iii) encouragent les vérificateurs à faire preuve de responsabilité. Dans une activité professionnelle basée sur l'information, il est généralement plus important de venir en aide aux équipes de l'audit dans leur travail que de les superviser au sens classique du terme.

La vérification de résultats et la technologie informatique

Introduction⁷⁹

L'informatique est de plus en plus sollicitée pour la planification, la mise en oeuvre et le suivi des programmes du secteur public. Le partage ou l'intégration d'informations entre organismes posent des questions liées au risque de manquement aux règles de sécurité et à la manipulation non autorisée de l'information. Les contrôleurs doivent non seulement être au fait des utilisations de l'informatique, ils doivent aussi élaborer des stratégies et des techniques pour rassurer les parties prenantes quant à l'optimisation des ressources par l'informatique, à la sécurité des systèmes, à l'existence de contrôles appropriés des traitements et à l'intégrité et l'exactitude des produits. Dans le passé, il n'était pas rare que la vérification de résultats s'intéresse particulièrement à des questions comme la planification, le développement et la maintenance de systèmes informatiques particuliers. Aujourd'hui, les perspectives sont plus vastes. Les systèmes informatiques sont principalement perçus comme des composantes importantes de tous les programmes gouvernementaux (e-gouvernement). Ce changement de perspective a des conséquences sur la vérification de résultats dans le domaine de la technologie informatique.

Les bons systèmes informatiques ont de la valeur en ce sens qu'ils peuvent améliorer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des programmes existants et qu'ils peuvent contribuer à l'amélioration des services publics. Les systèmes informatiques peuvent être un mécanisme efficient et efficace de réalisation de programmes. Ils permettent potentiellement de fournir les services existants moins cher et de fournir divers autres services additionnels, y compris des informations relatives au rendement des programmes avec plus de rentabilité, de sécurité et de contrôle que les systèmes manuels. Cependant, les systèmes informatiques peuvent aussi être à l'origine d'erreurs systémiques majeures ayant un impact plus important sur le rendement de l'organisme que l'impact des systèmes manuels.

⁷⁹ La présente annexe est basée sur des documents de la Commission de l'INTOSAI pour l'informatique et sur les lignes directrices sur la vérification de résultats fournies par l'ASOSAI. L'expérience de certaines ISC a également été prise en compte.

La présente annexe met en exergue un ensemble de considérations importantes pour la vérification de résultats dans un environnement informatique; elle n'a pas pour objet de se substituer aux lignes directrices détaillées que les ISC pourraient mettre au point pour évaluer l'environnement informatique des organismes contrôlés.

La vérification de résultats dans un environnement informatique doit comprendre les processus interdépendants suivants :

- comprendre les systèmes informatiques de l'organisme contrôlé et en déterminer l'importance par rapport aux objectifs de la vérification de résultats;
- déterminer dans quelle mesure les systèmes informatiques doivent être contrôlés afin de réaliser les objectifs de la vérification de résultats (par exemple, l'audit des processus d'investissement informatique et les liens qu'ils entretiennent avec les stratégies des entreprises, l'audit du développement des systèmes, l'audit des contrôles au niveau de l'environnement et des applications) et charger des contrôleurs spécialisés en informatique de cette tâche;
- mettre au point et utiliser des techniques de contrôle assistées par ordinateur afin de faciliter l'audit.

La vérification de résultats dans un environnement informatique doit :

- vérifier si les systèmes informatiques améliorent les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité des objectifs et de la gestion des programmes, notamment s'agissant de la planification, de l'exécution, du suivi et du retour d'information du programme;
- vérifier si les produits du système obéissent aux paramètres établis en matière de qualité, de services et de coûts;
- identifier toute carence au niveau des systèmes d'information et des contrôles informatiques et l'effet qui en découle sur l'efficacité, l'économie et l'efficacité du rendement;
- comparer les pratiques de l'organisme contrôlé en matière de développement et de maintenance des systèmes informatiques avec les pratiques et les normes les plus en vue;
- comparer les pratiques de l'organisme contrôlé en matière de planification stratégique, de gestion des risques et de gestion des projets aux meilleures pratiques et normes, y compris les pratiques en matière de gouvernance des entreprises.

Un modèle de haut niveau pour l'audit de l'utilisation de l'informatique

Pour l'audit de l'utilisation de l'informatique dans les programmes d'entreprise, le vérificateur doit mettre l'accent sur certains aspects. D'une manière générale, il est possible d'identifier les composantes suivantes d'un modèle de haut niveau pour l'audit de l'utilisation de l'informatique :

- Les conditions et les autres exigences du gouvernement concernant l'utilisation de l'informatique dans les services de l'administration publique.
- Les stratégies d'amélioration du fonctionnement par l'informatique et les processus de décision du gouvernement concernant les projets d'investissement dans l'amélioration du fonctionnement par l'informatique (mise en oeuvre de l'informatique).
- Les projets de développement du gouvernement, exploitation et maintenance de programmes/activités informatisés, systèmes informatiques et infrastructure informatique, y compris les aspects de sécurité, d'intégrité, de contrôle, etc.
- L'utilisation des systèmes informatiques par le client, y compris les aspects liés aux possibilités d'usage et l'interaction entre les utilisateurs et les systèmes informatiques.
- L'efficacité à long terme des systèmes informatiques et le soutien informatique aux programmes de fonctionnement (optimisation des ressources dans l'utilisation de l'informatique).
- Le soutien des différents intervenants dans les questions liées à l'informatique à des agences de l'administration publique, y compris des questions comme les normes informatiques, la technologie informatique, etc.
- Les principaux acteurs ayant une influence sur le gouvernement et les agences pour ce qui a trait aux questions liées à l'informatique comme les tendances en informatique, la connaissance de l'informatique, etc.

Aspects liés au rendement dans l'audit d'un environnement informatique

Dans de nombreux cas, la question la plus importante de l'audit consiste à vérifier si le système informatique a permis d'améliorer l'efficacité avec laquelle l'organisme gère ses programmes et si le système informatique a eu des effets bénéfiques pour les parties prenantes.

On peut également s'attendre à ce que le vérificateur vérifie si le système informatique a facilité l'amélioration de la gestion du programme. Parmi les domaines à étudier, figurent :

- Le processus d'investissement dans l'outil informatique – notamment le système d'innovation que l'organisme contrôlé utilise pour créer, traiter et décider de propositions liées à l'informatique – les liens avec les stratégies de fonctionnement, les processus de gestion et de planification.
- L'informatique doit appuyer les objectifs et la stratégie de fonctionnement de l'organisme contrôlé; elle est donc partie intégrante de ses activités.
- Les opérations informatiques nécessitent un personnel hautement qualifié.
- La contribution de l'informatique au fonctionnement est mesurée en termes de rentabilité opérationnelle.
- Les avantages de l'informatique peuvent ne pas être perçus sans changements appropriés.
- les mesures normales de l'optimisation des ressources peuvent s'avérer difficiles à mettre en place.

En plus de vérifier si les systèmes informatiques de l'organisme contrôlé contribuent à l'optimisation des ressources, on peut s'attendre à ce que le vérificateur de résultats vérifie si l'environnement informatique a contribué à la transparence, à la reddition des comptes et à la bonne gouvernance.

L'audit peut aussi se pencher sur des questions informatiques plus spécialisées comme le développement des systèmes informatiques et leur gestion opérationnelle.

Les vérifications de résultats se rapportant au développement de systèmes informatiques

Les vérifications de résultats se rapportant au développement de systèmes informatiques doivent déterminer si l'organisme contrôlé :

- a obtenu les approbations administratives nécessaires au développement du système informatique; en d'autres termes, si la gestion informatisée entre dans le cadre du mode de gestion de l'organisme contrôlé;
- a mis en place des processus appropriés à la gestion du projet;
- a respecté les délais, les coûts, le fonctionnement du système et l'optimisation des ressources;

- utilise une méthodologie de développement informatique appropriée;
- a mis en place des processus, y compris l'implication du contrôle interne, pour s'assurer que le nouveau système comporte tous les contrôles et toutes les pistes nécessaires et qu'il est susceptible de satisfaire aux exigences de l'organisme contrôlé et de ses parties prenantes.

Les vérifications de résultats se rapportant à des systèmes informatiques opérationnels

La liste ci-dessous énumère quelques unes des questions les plus importantes que le vérificateur est censé examiner et qui doivent être modifiées pour tenir compte des besoins spécifiques de l'organisme contrôlé :

- la gestion stratégique et opérationnelle des systèmes informatiques, y compris l'assurance que l'informatique est intégrée à l'ensemble du système de gestion de l'organisme contrôlé;
- la gestion informatisée des projets, y compris le respect des délais réglementaires et autres par l'organisme contrôlé dans le passé;
- les pratiques en matière de gestion des risques liés à l'informatique;
- les contrôles applicables à la conception, au développement et à la maintenance des systèmes informatiques;
- la conformité aux normes, y compris aux normes externes;
- les contrôles intégrés aux applications;
- les contrôles au niveau du traitement, y compris la traçabilité;
- les dispositions prises pour que l'organisme continue de fonctionner;
- l'intégrité des données, y compris l'échantillonnage des données (notamment grâce aux techniques de contrôle assisté par ordinateur);
- les contrôles d'accès et la sécurité physique et logique des réseaux et des ordinateurs, y compris les murs pare-feu de l'Internet (firewalls);
- les contrôles en matière de logiciels piratés;
- la gestion et la mesure du rendement;
- tout autre problème susceptible de se poser au cours de l'audit.

Pour les besoins de l'évaluation, le contrôleur peut :

- consulter les dossiers et les autres documents pertinents pour le développement et l'exploitation des systèmes informatiques;
- utiliser des logiciels appropriés pour tester les contrôles au niveau central et au niveau des réseaux informatiques;

- tester un ensemble de transactions (y compris l'utilisation de techniques de contrôle assisté par ordinateur) afin de valider les systèmes et les contrôles pertinents;
- interviewer le Vérificateur ou l'Auditeur général et les principaux membres du personnel.

Planification

Comme les autres formes d'audit, la vérification de résultats dans un environnement informatique doit être planifiée. Le processus de planification doit préciser les objectifs de l'audit en faisant référence aux objectifs de l'organisme à contrôler lorsqu'il a adopté/mis en place les systèmes informatiques et doit englober les questions de l'audit liées à l'optimisation des ressources, aux contrôles et à la sécurité. L'étape de planification doit aussi identifier les systèmes informatiques et leurs rôles dans les programmes, les matériels informatiques et les logiciels utilisés par l'organisme contrôlé. Au cours de cette étape, les vérificateurs doivent aussi identifier les principaux risques potentiels courus par les systèmes informatiques.

La vérification de résultats dans un environnement informatique nécessite des compétences spécialisées; un personnel ayant une formation adéquate en matière d'informatique, de systèmes d'information, d'audit et de comptabilité doit être consacré à cette tâche. Pour les domaines techniques les plus spécialisés, on aura parfois besoin de faire appel aux services de consultants. L'ISC devra également envisager l'acquisition de matériels informatiques et de logiciels appropriés. Le personnel de l'ISC aura besoin d'une formation à grande échelle pour se tenir au courant des progrès technologiques et des techniques de l'audit informatique.

Les Techniques de contrôle assisté par ordinateur

De plus en plus, les contrôleurs ont recours aux techniques de contrôle assisté par ordinateur. Ces techniques utilisent des applications logicielles dédiées facilitant la mise en oeuvre de l'audit. Elles peuvent être utilisées à la fois pour prélever des échantillons de données sur les transactions du système informatique et pour tester le système dans son

ensemble. Les techniques de contrôle assisté par ordinateur peuvent être développées dans le but de :

- accéder à, et extraire, des informations dans les bases de données de l'organisme contrôlé;
- additionner, résumer, trier, comparer et choisir de grandes quantités de données suivant des critères spécifiés;
- présenter sous forme de tableaux, vérifier et exécuter des calculs sur ces données;
- procéder à des sondages, des traitements statistiques et des analyses;
- établir des rapports visant à répondre à des besoins spécifiques de l'audit;
- faciliter la programmation et le contrôle de l'audit, par exemple, par la préparation de documents de travail électroniques facilitant l'établissement d'index, d'évaluations et de rapports;
- réaliser des enquêtes par le biais de questionnaires en ligne;
- augmenter le nombre d'analyses de preuves et de constatations de l'audit.

Les techniques de contrôle assisté par ordinateur peuvent être utilisées pour recueillir des données, valider les processus du programme ou analyser les données. Les contrôleurs doivent mettre au point ces techniques et assurer la formation du personnel de l'organisme contrôlé. Ces outils d'audit automatisé doivent être mis au point/modifiés en tenant compte de l'environnement informatique de l'organisme contrôlé et des objectifs de l'audit. Les techniques de contrôle assisté par ordinateur peuvent servir à la vérification de résultats d'environnements aussi bien informatisés que non informatisés.

L'établissement de rapports

Le rapport de la vérification de résultats doit être rédigé de manière à minimiser le recours à la terminologie technique afin d'en faciliter la compréhension par la direction, les parlementaires et le public. Lorsque cela devient inévitable, le recours aux termes techniques doit être expliqué. Le rapport de vérification doit être publié sur le site web de l'ISC ou sur des CD afin d'en assurer la diffusion la plus vaste.

Lignes directrices pour la réalisation de vérifications de résultats d'activités ayant une dimension environnementale

1. Introduction

Au cours des 20 dernières années, la planète est devenue de plus en plus consciente des questions environnementales, notamment celles relatives à l'appauvrissement de la couche d'ozone, la destruction des forêts équatoriales et le réchauffement de la planète. La connaissance et l'expérience sensiblement accrues des questions environnementales, acquises au cours de cette période, ont débouché sur une refonte du rôle et des responsabilités aussi bien des pouvoirs publics (au niveau national et local et des organismes sous tutelle) que des entreprises. Parmi les changements majeurs intervenus, figurent :

- Le développement de la réglementation environnementale par l'Etat et les collectivités locales.
- L'augmentation du coût de la protection environnementale pour les secteurs aussi bien public que privé. Face à l'augmentation des ressources dépensées par ces deux secteurs pour lutter contre la pollution, les entreprises aussi bien privées qu'étatiques sont à la recherche de moyens plus rentables pour faire face à ces questions.
- La conscience environnementale chez les institutions financières nationales et internationales. La pression et le contrôle exercés par ces institutions poussent les gouvernements et les entreprises à s'intéresser de plus près aux questions environnementales.
- À la suite de la Conférence des Nations unies sur l'Environnement et le Développement qui s'est tenue à Rio de Janeiro, les gouvernements et les entreprises de par le monde ont montré un intérêt accru pour le développement durable.

L'idée, de plus en plus répandue, selon laquelle les organismes ayant une incidence sur l'environnement doivent être tenus pour responsables de leurs actes nécessite que soient signalées les conséquences de telles actions. En contrepartie, on s'attend de plus en plus à ce que la situation décrite dans ces rapports environnementaux soit assujettie à un audit indépendant. Etant donné les implications de cette attente pour les ISC, le sujet a été repris par l'INTOSAI.

À l'occasion du XVe INCOSAI qui s'est tenu au Caire en 1995, il a été décidé de charger le Groupe de travail de l'INTOSAI pour le contrôle écologique de mettre au point, sur la base des Normes de contrôle de l'INTOSAI, un guide comportant des lignes directrices et des méthodologies pour la réalisation d'audits ayant une dimension écologique. Le résultats de ce travail, "*Lignes directrices du contrôle d'activités à caractère environnemental*", a été approuvé à l'occasion du XVIIe INCOSAI qui s'est tenu à Séoul en 2001.⁸⁰ Ce guide a pour objet de mettre à la disposition des ISC une base pour les aider à comprendre la nature du contrôle environnemental tel qu'il s'est jusqu'ici développé dans le secteur public. Cette base entend constituer un bon point de départ pour la mise au point d'une approche permettant de s'acquitter de manière satisfaisante des responsabilités liées au contrôle environnemental dans le cadre de la juridiction de chaque ISC.

L'expression "contrôle environnemental" est une formule commode généralement utilisée pour désigner un grand nombre d'activités comme les audits de gestion, la certification de produits, les mesures de contrôle des finances publiques et de nombreuses autres activités qui ont peu ou pas de lien avec l'audit externe. De même, les ISC entreprennent souvent des activités qui, par définition, ne sont pas des audits, mais qui contribuent à améliorer le mode de gouvernement. Dans la présente annexe, l'expression "contrôle environnemental" est utilisée uniquement dans le cadre de l'audit externe indépendant.

À l'occasion du XVe INCOSAI du Caire, il a été convenu que le contrôle environnemental n'était, en principe, pas différent des autres méthodes d'audit pratiquées par les ISC et qu'il pouvait englober tous les types d'audit. Dans ce contexte, le contrôleur peut porter son attention, par exemple, sur la divulgation des actifs et des passifs environnementaux, la conformité aux lois et conventions (tant nationales qu'internationales), ainsi que sur les mesures prises par l'organisme contrôlé en vue de promouvoir les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité. Par conséquent, il est parfois plus facile de parler de vérification de résultats à dimension environnementale.

⁸⁰ Ce bref exposé s'appuie, dans une grande mesure, sur ce guide et sur d'autres documents et de rapports du Groupe de travail de l'INTOSAI pour le contrôle écologique. L'expérience de quelques ISC a également été prise en considération.

2. L'application du Code de déontologie et Normes de contrôle de l'INTOSAI

Le Code de déontologie et Normes de contrôle de l'INTOSAI sont l'expression d'un consensus sur les meilleures pratiques parmi les ISC. A ce titre, il est évident qu'ils codifient les pratiques professionnelles généralement acceptées, qui sont appliquées dans la mise en oeuvre d'un audit externe indépendant et qui peuvent également englober l'audit d'activités ayant une dimension environnementale. Il découle qu'une ISC doit, dans la mesure du possible, tenir compte des Normes de contrôle de l'INTOSAI pour la programmation et la réalisation d'un contrôle environnemental et pour l'établissement de rapports le concernant.

2.1 Postulat de base en matière de pertinence et ses conséquences pour la vérification de résultats à dimension environnementale

L'ISC doit oeuvrer à se conformer au Code de déontologie et Normes de contrôle de l'INTOSAI pour tous les points considérés comme importants. Chaque ISC doit mettre au point une politique pour garantir que les audits écologiques soient de grande qualité. L'ISC doit reconnaître le caractère planétaire des questions environnementales et promouvoir des vérifications de résultats à dimension environnementale.

Les programmes ou entités gouvernementaux qui ont un impact sur l'environnement appartiennent à l'un des trois groupes suivants :

- Des programmes et entités dont le fonctionnement affecte l'environnement de manière directe ou indirecte.
- Des programmes et entités dont les opérations peuvent influencer de manière directe ou indirecte la formulation de politiques environnementales et la réglementation que ce soit au niveau international, national ou local.
- Des programmes ou entités ayant, entre autres, le pouvoir d'observer et de contrôler les activités environnementales des autres.

Le gouvernement détermine les informations dont il a besoin pour vérifier si les objectifs environnementaux sont réalisés. En outre, les autorités exécutrices (les agences gouvernementales) et leurs dirigeants doivent veiller à ce que les informations relatives à l'impact de l'entité sur l'environnement soient correctes et suffisantes, que ce soit en termes de

rendement financier, d'actifs ou de passifs, de conformité à la législation ou d'autres prescriptions pour son rendement.

Cependant, des situations peuvent parfois surgir dans la pratique, marquées par l'absence de législation appropriée stipulant la divulgation d'informations pertinentes à caractère environnemental ou lorsque la divulgation fait défaut pour d'autres raisons. Dans ces cas, l'ISC doit signaler les déficiences et sera parfois tenue de considérer les effets possibles de son rapport d'audit.

La portée globale de la vérification des comptes publics – la vérification de la régularité (vérification financière et de la conformité) et des résultats – s'applique également au contrôle environnemental. La vérification de résultats des activités environnementales peut entre autres vérifier :

- si les programmes environnementaux ont été correctement préparés;
- si les programmes environnementaux sont réalisés de manière économique, efficiente et efficace;
- si les programmes environnementaux sont correctement suivis et évalués;
- si les programmes environnementaux sont efficaces.

Le contrôle environnemental ajoute un défi supplémentaire au rôle croissant du contrôleur et à sa responsabilité dans l'amélioration et le développement de nouvelles techniques et méthodologies pour vérifier si l'organisme contrôlé utilise des critères raisonnables et valides en matière de rendement environnemental.

2.2 Normes générales en matière de pertinence et leurs conséquences

Le vérificateur et l'ISC doivent être, et doivent être perçus comme étant, indépendants et objectifs dans la réalisations des contrôles environnementaux. Le vérificateur et l'ISC doivent également avoir les compétences nécessaires. Plus le mandat de l'ISC est vaste et plus il est à caractère discrétionnaire, plus il devient complexe de garantir la qualité du rendement pour l'ensemble des éléments du mandat. Cette complexité s'applique directement au contrôle environnemental; elle peut être évitée en faisant appel à des équipes ou à des interventions spéciales d'experts dans le domaine. Si elle fait appel à des écologues externes, l'ISC doit prendre des précautions et s'assurer de leur compétence.

Les ISC et leurs vérificateurs, ainsi que les autres intervenants qui réalisent des contrôles environnementaux, doivent bien connaître aussi bien les questions environnementales que la vérification de résultats / évaluation de programmes.

2.3 Normes pratiques et d'établissement de rapports

Le contrôleur doit planifier l'audit de manière à s'assurer de sa grande qualité et recueillir des informations pertinentes et fiables concernant le programme ou unité contrôlé. Le cas échéant, ces informations devront également comprendre des informations environnementales pertinentes, telles que :

- Les lois et réglementations pertinentes.
- Les finalités et les objectifs fixés par le parlement ou le gouvernement.
- Les politiques, objectifs et pratiques mis en place par les unités à contrôler.
- L'existence d'actifs et de passifs environnementaux et de tout changement qui a pu y survenir pendant la période étudiée.

L'objectif et la portée du contrôle environnemental doivent être clairement définis. Les besoins spécifiques du contrôle environnemental peuvent nécessiter le passage par des procédures supplémentaires. Il est parfois conseillé de faire appel à des spécialistes de l'ISC pour procéder à l'étude de la planification et des activités de terrain d'un point de vue environnemental.

3. Mise au point de méthodes et de pratiques

L'ISC peut réaliser des contrôles environnementaux dans le cadre de son mandat qui lui permet d'effectuer des contrôles de régularité et des vérifications de résultats. S'agissant des vérifications de résultats, il existe au moins cinq types de sujets importants à caractère environnemental, tels que :

- Le contrôle de l'observation par les pouvoirs publics de la conformité à la réglementation environnementale.
- Le contrôle du rendement des programmes gouvernementaux à caractère environnemental.

- Le contrôle de l'impact environnemental des autres programmes gouvernementaux.
- Le contrôle des système de gestion environnementale.
- L'évaluation des politiques et programmes environnementaux proposés.

Etant donné qu'elle n'est parfois pas à même de contrôler tous les programmes ou entités concernés, l'ISC prendra soin de mettre au point une méthodologie qui lui permettra de tirer des conclusions justifiables concernant le mode de mise en oeuvre d'une fonction ou activité donnée au plan national. Parmi les outils qu'elle pourrait envisager d'utiliser, figurent les visites, les questionnaires et les sondages statistiques.

3.1 Le contrôle du suivi assuré par les pouvoirs publics

Dans de nombreux pays, un ministère important, le Ministère de l'environnement (ou organisme relevant de l'Exécutif) est chargé de veiller à la bonne application des lois et des objectifs à caractère environnemental par les entreprises publiques et/ou privées. Au vu de ces lois, le département chargé de l'environnement est parfois chargé entre autres des activités suivantes :

- Délivrer des permis qui limitent la quantité ou la concentration des polluants émis.
- Vérifier le respect de ces autorisations.
- Observer les conditions environnementales afin de contribuer à l'identification d'autres infractions éventuelles à la réglementation.
- Aider à l'interprétation de la réglementation et fournir toute autre forme d'assistance aux entités réglementées pour les aider à respecter les règles.
- Faire respecter la réglementation en cas d'infraction.

Dans certains cas, le gouvernement ou Etat fédéral (central), ou d'autres niveaux de l'administration publique, peuvent déléguer leurs responsabilités liées à la régularité des activités environnementales. En outre, d'autres types de département relevant de l'exécutif (comme le transport ou l'agriculture) peuvent également avoir des responsabilités réglementaires en matière d'environnement. L'ISC est souvent chargée d'examiner si ces départements se sont bien acquittés de leurs responsabilités environnementales.

Les données nécessaires pour appuyer les constatations et les conclusions se trouvent parfois au niveau central et sont facilement accessibles. Le plus souvent, toutefois, les informations importantes doivent être recueillies dans des lieux différents et auprès de nombreuses entités gouvernementales et non gouvernementales. L'ISC doit être consciente du fait que, dans de nombreux pays, les données relatives au respect de la réglementation environnementale sont particulièrement exposées au risque d'erreur. L'absence de données environnementales fiables peut, en tant que telle, constituer le message central du rapport de l'ISC.

3.2 Contrôle du rendement

Les pouvoirs publics sont parfois habilités, par les statuts ou autres textes, à mettre en oeuvre (ou à charger d'autres entités en leur accordant un financement de mettre en œuvre) un ensemble de programmes ou d'activités visant à protéger ou améliorer l'environnement. Un tel programme ou activité peut :

- relever d'un département ministériel, d'un service ou de l'une des agences gouvernementales ayant un intérêt particulier pour l'environnement;
- relever, par exemple, du Ministère de l'Agriculture ou d'une agence de l'agriculture à travers un programme visant à encourager les agriculteurs à adopter des pratiques permettant de minimiser la pollution.

L'ISC aura parfois intérêt à identifier les accords internationaux relatifs aux questions environnementales ratifiés par le gouvernement pour ensuite identifier quels programmes ont été mis en place pour les mettre en oeuvre. Il convient d'apporter beaucoup de soin au choix de l'audit d'un programme public à caractère environnemental et à la définition de sa portée. Parfois, l'ISC aura à décider si elle va axer son attention sur un instrument stratégique principal ou sur plusieurs instruments stratégiques différents. Pour choisir un audit, l'ISC devra accorder une attention particulière à l'existence de données suffisantes, pertinentes et fiables. Pour programmer son audit, l'ISC devra considérer les risques inhérents au programme ou activité gouvernementale et son importance, compte tenu des ressources disponibles, de l'importance du problème environnemental à résoudre et de l'ampleur de l'effet souhaité.

Les vérificateurs doivent aussi vérifier s'il existe des indications de problèmes d'efficience et d'efficacité dans le domaine à étudier.

En déterminant la portée et la méthodologie de l'audit, il convient de vérifier l'existence de critères utilisables, notamment lorsque le programme n'est pas assujéti à des exigences légales. L'ISC peut identifier des méthodes pour comparer les dispositions du programme aux meilleures pratiques de gestion utilisées dans le cadre de programmes environnementaux similaires réalisés dans le pays ou ailleurs. L'ISC peut également établir un rapport sur l'évolution des réalisations du programme dans le temps en les comparant aux objectifs du programme ou à des points de référence fixés par des experts.

Le contrôleur doit garder présent à l'esprit le fait que les programmes environnementaux peuvent viser des impacts qui :

- s'ils sont pris individuellement, n'ont guère d'impact, mais s'ils sont considérés collectivement ont un impact considérable;
- nécessitent beaucoup de temps pour avoir un effet notable;
- subissent l'effet des facteurs externes importants (conditions climatiques, etc.)

3.3 L'audit de l'impact environnemental des autres programmes gouvernementaux

Outre les programmes dont le principal but est de protéger ou d'améliorer l'environnement, toutes les activités ont, d'une manière ou d'une autre, une incidence sur l'environnement, que ce soit par les ressources qu'elles utilisent ou les conséquences de leurs actions. Certains programmes gouvernementaux ont des impacts importants qu'ils soient positifs ou négatifs, voulus ou non.

Les impacts environnementaux des activités peuvent être mis en exergue dans le cadre d'une vérification de résultats de grande envergure (concernant les aspects d'économie, d'efficience et d'efficacité d'une activité gouvernementale); ils peuvent aussi faire partie d'une étude bien définie axée exclusivement sur les impacts environnementaux.

L'ISC peut vérifier si les aspects suivants sont appropriés :

- la description du programme ou activité, de son environnement et de ses conditions fondamentales;
- le caractère complet des principaux impacts identifiés;

- les données ayant servi à l'évaluation de la probabilité des impacts et leur envergure probable;
- toute proposition de mesures pour contrecarrer les impacts.

L'ISC souhaitera, dans certains cas, tester elle-même les impacts d'une activité gouvernementale sur l'environnement, leur envergure probable et toute valeur susceptible d'être attribuée à leurs coûts et avantages. Les discussions avec les experts et les recherches dans la littérature permettent d'identifier les méthodologies d'évaluation couramment utilisées. Il est parfois utile aussi d'identifier et de demander l'avis des principales parties prenantes (par exemple, les résidents de la région touchés par l'activité, les groupes d'intérêts écologistes et les organisations non gouvernementales oeuvrant dans le domaine) et les universitaires spécialisés dans les méthodes d'évaluation pertinentes.

Dès le départ, les pouvoirs publics peuvent identifier des mesures pour contrecarrer ou atténuer les impacts environnementaux. L'audit effectué par l'ISC peut vérifier si ces mesures :

- ont été mises en place conformément aux meilleures pratiques ou aux meilleures informations ou technologies, sans coûts excessifs;
- ont eu les effets préventifs voulus et, dans le cas contraire, identifier les mesures de rechange prises par le gouvernement.

Dans certains cas, la contre-mesure doit être appropriée pour prévenir ou traiter les cas comportant de faibles risques mais des impacts majeurs, comme par exemple la décharge non souhaitée de substances radioactives. Bien qu'elles soient rarement utilisées, les procédures de réaction aux accidents et aux incidents doivent être opérationnelles en cas de besoin. Lorsque ces procédures sont importantes, l'audit peut examiner :

- les procédures;
- la formation des personnels concernés;
- la fréquence à laquelle les procédures sont testées;
- si les dispositions prises avec des tiers (fournisseurs, services d'urgences, etc.) sont actualisées.

3.4 L'audit des systèmes de gestion environnementale

Les organismes sont en train de mettre en place des systèmes de gestion environnementale pour s'assurer qu'ils sont en train de mettre au point de manière systématique des politiques visant l'amélioration continue du

rendement environnemental et qu'ils réalisent efficacement les objectifs de leurs stratégies. Pour dire s'il faut ou non réaliser un audit des systèmes de gestion environnementale, l'ISC doit identifier la politique pratiquée par le gouvernement en vue de la mise en place de tels systèmes. L'ISC peut décider de contrôler l'ensemble des systèmes de gestion environnementale d'un ministère donné. L'audit peut aussi être axé sur un ou plusieurs éléments dans de nombreux ministères, agences ou organismes relevant de l'ISC. Cette deuxième approche peut s'avérer utile pour traiter des questions relativement restreintes mais qui n'en comportent pas moins de vastes perspectives d'amélioration pour l'ensemble des pouvoirs publics.

L'ISC peut envisager de contrôler l'objectif de rendement fixé par le gouvernement et établir un rapport sur la question. Pour les besoins d'un tel audit, l'ISC gagnerait à comparer les pratiques du gouvernement avec celles que l'on trouve ailleurs et avec les engagements du gouvernement dans le cadre d'accords internationaux. L'ISC peut également vérifier si le contrôle effectué par les pouvoirs publics sur les systèmes de gestion environnementale des ministères et les rapports sur le rendement environnemental les rendent suffisamment responsables à l'égard du parlement et du public pour ce qui est de la réalisation des principaux objectifs de rendement. L'ISC peut réaliser un audit pour déterminer le niveau de rendement et les raisons pour lesquelles les objectifs n'ont pas été atteints.

3.5 L'évaluation des politiques et programmes proposés

Certaines ISC peuvent parfois être appelées à fournir au parlement des analyses ou des informations relatives aux politiques ou programmes proposés. C'est par exemple le cas lorsque le parlement national décide de porter son attention de la question : "Est-ce que le programme fonctionne bien, conformément aux exigences légales?" à la question fondamentale : "Est-ce que les conditions légales sous-jacentes nécessitent d'être modifiées en vue d'en améliorer le rapport coût-efficacité ou de les améliorer de toute autre manière?" Dans ce cas, le parlement peut demander à l'ISC d'analyser les propositions de rechange envisagées.

En règle générale, ce genre de travail comporte des enjeux et des risques. En particulier, l'analyse des politiques ou programmes proposés

peut parfois nécessiter des compétences spéciales (personnel ayant reçu une formation spéciale, consultants, groupes d'experts, etc.). Même avec ces compétences additionnelles, la nature de ces analyses implique des risques pour l'ISC, notamment si l'on estime qu'elle a un parti pris dans les débats sur les questions de stratégie. L'ISC peut envisager les alternatives suivantes pour minimiser ce risque :

- Fournir des informations factuelles plutôt que des jugements.
- Chercher à atteindre un consensus entre les experts.
- Évaluer et commenter l'analyse des autres organismes.
- Refuser la demande.

4. La mise au point des critères de l'audit

Les ISC qui réalisent des audits environnementaux sont confrontées à un problème majeur : mettre au point les critères devant permettre d'évaluer le programme ou unité contrôlé. Il importe de s'assurer que les critères retenus seront, une fois utilisés, acceptés par tous comme des critères pertinents, complets et compréhensibles.

La vérification de résultats doit s'appuyer sur des critères provenant, au sens formel, à la fois de sources qui font "autorité" (basées sur la loi, sur des politiques et des objectifs documentés, des critères largement acceptés, etc.) et de sources moins officielles (publications universitaires, experts, indicateurs ou mesures utilisés par des organismes similaires ou par des organismes ayant des activités similaires, etc.) Voir l'annexe 2.

Le risque spécifique couru par l'ISC qui réalise un audit environnemental, est que les critères utilisés soient inapplicables, inappropriés, partiels. Le plus grand risque que court l'ISC vient de l'utilisation de sources ou de critères non officiels. En revanche, ces sources sont souvent à la fois nécessaires et utiles pour les analyses approfondies et élargies. Le test final en matière de critères retenus, c'est qu'ils soient (comme tous les autres critères de l'audit) objectifs plutôt que subjectifs. Les critères doivent également garantir que les indicateurs de rendement utilisés sont complets (et que les indicateurs de rendement sont pertinents, compréhensibles et fiables).

Dans l'approche axée sur les problèmes, cependant, le recours aux critères de l'audit joue un rôle moins important. Au lieu de cela, la formulation d'hypothèses bien fondées revêt une grande importance.⁸¹

⁸¹ Voir par exemple : *Handbook in Performance Auditing. Theory and practice.* 1999.

Pour une approche systémique de la vérification de résultats : Cadre théorique

1. L'évaluation systémique de l'efficacité⁸²

La complexité des services publics et la complexité croissante des programmes gouvernementaux augmentent l'incidence des objectifs contradictoires et des effets secondaires non voulus dus au chevauchement ou à la simultanéité de certaines fonctions. Par ailleurs, la plupart des décisions centrales concernant les programmes publics doivent être prises sans que l'on soit tout à fait sûr qu'ils vont atteindre les objectifs assignés, du moins pas à la première tentative.

Il n'est nullement aisé de transformer des objectifs politiques en programmes gouvernementaux et de concevoir et mettre en oeuvre des mesures susceptibles d'apporter les résultats souhaités. Il peut même s'avérer difficile de trouver des méthodes appropriées pour évaluer les résultats et l'efficacité des interventions gouvernementales. On se rend de plus en plus compte qu'un large fossé sépare ce qui a été décidé sur le plan politique et ce qui sera plus tard mis en oeuvre et finalement accompli.

Il est donc essentiel de développer des modèles susceptibles d'aider les vérificateurs de résultats dans leurs efforts d'analyse et d'évaluation de la mise en oeuvre et de l'efficacité des interventions gouvernementales. L'une des approches communes de la vérification de résultats réside dans ce qu'il est convenu d'appeler le modèle fin-moyens (buts et méthodes). Dans ce modèle, la mise en oeuvre est perçue comme étant un processus où les finalités générales sont décomposées en sous-objectifs ou moyens par les ministères ou les instances exécutrices; instances qui seront ultérieurement tenues pour responsables de la manière de gérer et de produire les services.

En matière d'audit de l'efficacité, l'approche systémique, présentée ci-dessous, puise ses racines dans le modèle fin-moyens. Elle s'appuie aussi

⁸² Pour plus d'informations, voir *Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing : A Theoretical Framework*. National Audit Office de Suède. (RRV). 1985.

sur des idées et des concepts tirés de la "théorie systémique" qui considère les entreprises et programmes gouvernementaux comme des systèmes composés d'éléments fonctionnels interdépendants qui agissent les uns sur les autres. Les réglementations, les ressources, les organismes gouvernementaux, etc. sont des exemples d'éléments qui constituent un système de ce genre d'entreprise gouvernementale.

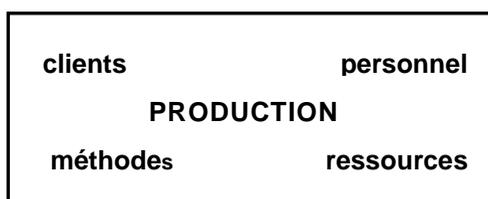
La définition d'une entreprise gouvernementale comme un système signifie que les vérificateurs de résultats doivent appliquer une approche holistique. Dans le contrôle de l'efficacité de ces systèmes, l'accent est moins mis sur la reddition des comptes par les agences prises individuellement. L'accent est plutôt mis sur l'efficacité des systèmes proprement dits.

2. Le modèle systémique et les entreprises gouvernementales

Le modèle systémique est présenté ci-dessous, étape par étape.

2.1 La production – la première composante du modèle

La production est au coeur du modèle systémique. Dans toute production de services, la production et la consommation ont lieu simultanément. Par conséquent, les clients, le personnel, les méthodes de travail et les ressources font tous partie du système de production. C'est ce que montre la figure ci-dessous.

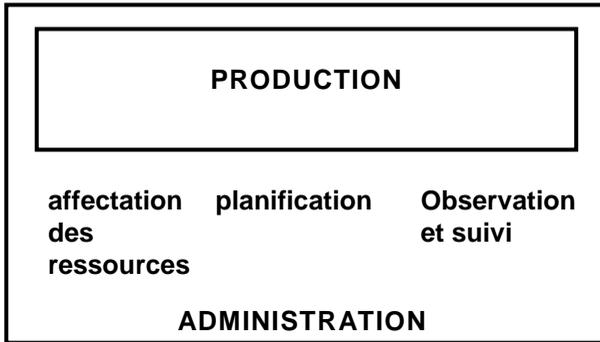


La production a pour objet de fournir des services à la société en veillant à leur rentabilité. Cet effort peut, par exemple, nécessiter un personnel motivé et compétent; une utilisation rationnelle des ressources; de bonnes pratiques; des clients qui participent et qui sont bien informés, etc.

2.2 L'administration – la deuxième composante du modèle

Le système de production opère dans le cadre d'une administration comportant dans certains cas plusieurs ministères, départements et organismes, ainsi que des bureaux régionaux et autorités locales.

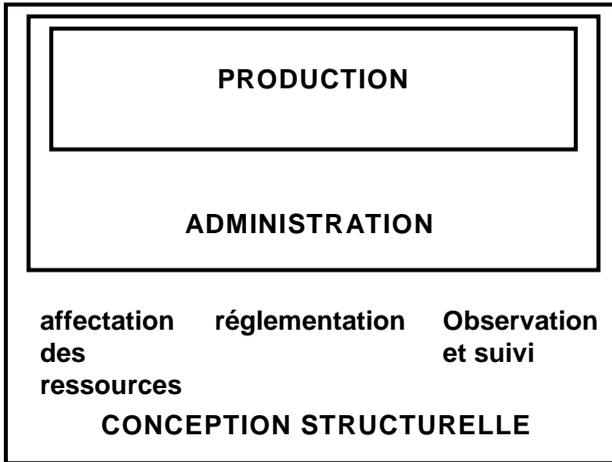
ENTREPRISE SOCIETALE



La fonction des systèmes administratifs (l'affectation des ressources, la planification et la mise en oeuvre des activités, l'observation et l'évaluation des progrès accomplis, etc.) consiste essentiellement à faciliter la coordination et le contrôle des activités des entreprises gouvernementales. Le système administratif doit contribuer à la mise en oeuvre efficace de ces entreprises.

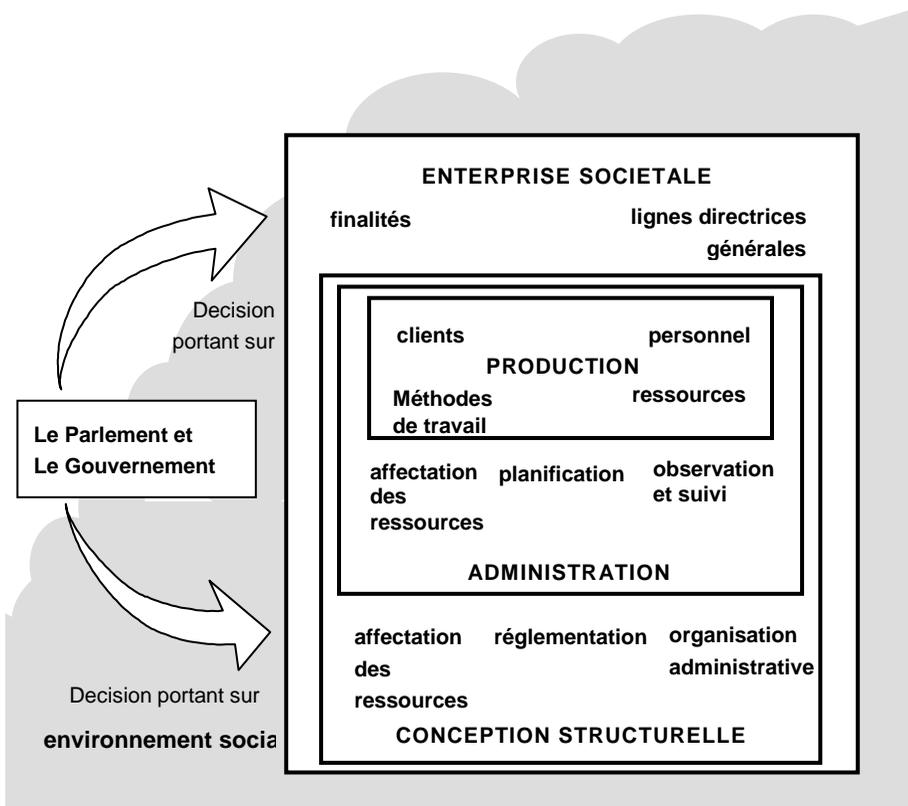
2.3 La conception structurelle – la troisième composante du modèle

La conception structurelle constitue un autre cadre (entourant les systèmes de production et d'administration). L'entreprise sociale et les objectifs politiques concomitants ne sont pas les seules questions arrêtées par le parlement et par le gouvernement. Parmi les autres questions importantes, figurent la structure de l'instance exécutrice, les cadres et la réglementation budgétaires qui dirigent les opérations dans les systèmes de production. Ces aspects apparaissent dans la figure ci-dessous.



2.4 L'environnement et le modèle systémique complet

Pour finir, il convient de noter que les forces en présence dans l'environnement influent sur la manière de mettre en oeuvre une entreprise sociétale. Par conséquent, le modèle systémique complet peut être représenté de la manière suivante :



Le modèle systémique montre que les actions des organismes ou autorités gouvernementaux (départements ou agences) constituent un chaînon parmi de nombreux autres dans la grande chaîne des événements. Un organisme gouvernemental doit par conséquent être évalué à la lumière d'autres facteurs de contrôle sous forme de règles, de ressources, d'un organisme mis en place pour réaliser certaines activités et de l'environnement social dans lequel l'unité ou l'organisme opère.

Le modèle systémique permet de concevoir l'audit de l'efficacité de manière non restrictive et de poser des questions du genre : L'entreprise gouvernementale est-elle bien structurée? L'audit de ces questions peut englober des évaluations concernant l'approche réglementaire, l'affectation des responsabilités ou l'octroi de crédits, etc.

3. L'audit de l'efficacité : quelques conclusions

En procédant à l'audit de l'efficacité, l'ISC examine l'efficacité des activités gouvernementales et celles financées par le gouvernement. Cela signifie que l'on vérifie si les résultats sont ceux que le parlement et le gouvernement avaient souhaité réaliser au moment de l'affectation des ressources, de la création des organismes et de la promulgation de textes devant permettre la mise en oeuvre d'un projet de société.

Le modèle présenté ci-dessus illustre l'idée que ce type d'évaluation nécessite une approche systémique. Tous les facteurs ayant un effet tangible sur le niveau de réalisation des objectifs doivent être pris en ligne de compte. Dans le cas contraire, il existe un risque considérable de voir l'évaluation exagérer l'importance d'un organisme unique. Les instruments à la disposition des organismes peuvent en fait être faibles si on les compare aux points forts qui agissent en société.

Une part importante de tout audit de l'efficacité réside dans l'évaluation des actions et de la prise de décisions. Par conséquent, une simple explication des raisons possibles de l'échec dans la réalisations des objectifs arrêtés n'est pas suffisante. Les facteurs susceptibles d'être influencés doivent également être identifiés. Le modèle systémique montre qu'il existe deux types de facteurs susceptibles d'être influencés :

- Les actions de l'organisme : Est-ce que les organismes effectuent leurs tâches de la manière la plus appropriée, perçue en relation avec le projet mis en oeuvre?
- La conception structurelle : les règles, l'allocation des ressources et l'organisation des organismes sont-elles, ensemble, appropriées aux finalités qui lui sont assignées et en relation avec le projet mis en oeuvre?

L'approche systémique de l'audit de l'efficacité opère sur la base d'un double problème d'audit. Les activités de l'organisme tout autant que la conception structurelle sont examinées au cours de l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement.

L'audit de l'efficacité a de tout temps comporté le risque de regarder, sans les voir, les rouages internes de l'organisme contrôlé. On ne se rend pas toujours compte que le resserrement tant souhaité des procédures de planification et autres peut s'avérer de moindre importance en termes d'impact sur l'efficacité réelle. Des critiques sévères sont parfois adressées à l'organisme sans que l'on se rende compte que ses activités

sont restreintes par la grande rareté des ressources ou par la faiblesse de sa position au sein de l'administration publique. En plaçant l'organisme dans un contexte plus vaste, l'approche systémique contrecarre le risque d'adopter une perspective par trop exiguë.

Le modèle mis au point a pour finalité de clarifier les objectifs de l'audit orienté vers les systèmes. La question suivante est de savoir comment atteindre le niveau de l'ambition. Sur la base de l'expérience en matière d'approche systémique acquise par l'agence dans le cadre de projets concrets, il est possible de distinguer trois exigences relatives aux méthodes :

1. Les audits orientés vers les systèmes prennent pour point de départ les opérations réalisées dans un domaine social donné. On arrive à ce résultat en permettant à un projet donné de constituer la base à la fois de l'étude et de l'évaluation finale.
2. En matière d'audit orienté vers les systèmes, la portée de l'analyse est définie en termes de "système" constitué par le projet lui-même et les points forts/acteurs qui ont une incidence sur la réalisation du projet.
3. En matière d'audit orienté vers les systèmes, les données relatives aux résultats sont toujours comprises dans la base des analyses et des évaluations.

L'objectif de ce modèle est de fournir un cadre théorique à l'audit de l'efficacité qui prend pour point de départ le projet gouvernemental, c'est-à-dire les effets ultimes que le programme/organisme public est supposé créer.