

AUDIT DE PERFORMANCE DANS LE SECTEUR PUBLIC

Opportunités et difficultés rencontrées

Une approche d'audit nécessitant une phase de planification spécifique pour mesurer la réalisation des objectifs et les moyens mis en œuvre par les entités pour les atteindre: illustrations avec des missions d'audit de performance réalisées par la Cour des comptes de Genève.

1. INTRODUCTION

Des missions récentes menées par la Cour des comptes de Genève ont montré l'intérêt de mener des audits de performance au sein de l'administration, mais également les difficultés rencontrées dans ce type d'audit. La nécessité d'identifier des objectifs clairs et des critères d'appréciation des principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités sont les éléments qui constituent les facteurs clés de la réussite d'un audit de performance. L'article met en évidence les caractéristiques propres à ce type d'audit et leur mise en pratique (difficultés rencontrées et moyens utilisés) au travers de deux exemples d'audits de performance réalisés dans le secteur public.

L'audit de performance consiste à examiner les activités d'une administration publique par rapport à des objectifs prédéfinis et des indicateurs de performance. Il diffère des audits financiers et de conformité dans la mesure où il s'intéresse à la manière dont les activités sont gérées. Sont-elles réalisées avec le souci de l'économie et de l'efficacité? Sont-elles suivies de façon à mesurer leur efficacité? Le présent article aborde les principales caractéristiques d'un audit de performance et partage avec le lecteur les éléments significatifs qui permettent de mesurer l'atteinte des objectifs. Ces éléments sont illustrés par des exemples concrets issus de missions réalisées par la Cour des comptes du canton de Genève.

2. CARACTÉRISTIQUES DE L'AUDIT DE PERFORMANCE

2.1 Définition de l'audit de performance. L'audit de performance est l'un des trois grands types d'audits du secteur

public à côté de l'audit financier et de l'audit de conformité. L'Organisation internationale des institutions de contrôle des finances publiques (INTOSAI) définit l'audit de performance comme suit [1]:

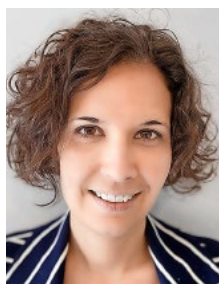
«L'audit de performance conduit par les institutions supérieures de contrôle [2] est un examen indépendant, objectif et fiable cherchant à déterminer si des initiatives, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations publiques fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacités et si des améliorations sont possibles.»

Ces trois grands principes («les 3 E») ont un rôle central dans la planification et la réalisation d'un audit de performance. Ils sont définis ainsi [3]:

→ le principe d'*économie* consiste à réduire au maximum le coût des ressources (intrants), qu'elles soient financières, humaines ou matérielles. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix;

→ le principe d'*efficacité* consiste à obtenir le maximum à partir des ressources disponibles. Il porte sur le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances. Les réalisations renvoient aux prestations, aux équipements et aux services offerts par les entités publiques;

→ le principe d'*efficacités* concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés. Les résultats sont les changements immédiats intervenus pour les bénéficiaires des prestations publiques.



ALEXANDRA REY,
EXPERTE-COMPTABLE
DIPLOMÉE,
AUDITRICE SENIOR,
COUR DES COMPTES DE
GENÈVE



BRUNO REIX,
CERTIFIED INTERNAL
AUDITOR (CIA),
CERTIFICATION IN RISK
MANAGEMENT ASSURANCE
(CRMA), AUDITEUR SENIOR,
COUR DES COMPTES DE
GENÈVE

L'audit de performance et les relations entre ces trois grands principes peuvent être illustrés par le schéma de l'encadré.

2.2 Objectifs et valeur ajoutée d'un audit de performance. L'audit de performance a pour objectif de déterminer si les pouvoirs publics utilisent leurs ressources de manière économe, efficiente et efficace pour mener à bien leurs objectifs politiques. Les recommandations émises par l'ISC dans le cadre d'un audit de performance visent à contribuer, de façon constructive, à l'amélioration de la gestion publique, à la bonne gouvernance, à la responsabilité et à la transparence. La valeur ajoutée d'un audit de performance, par rapport à un audit financier ou de conformité, est de fournir de nouvelles informations ou connaissances à l'entité auditée par le biais d'analyses plus étendues et approfondies, d'apporter un nouvel éclairage ou point de vue et de rendre les informations existantes plus accessibles aux différentes parties prenantes. Plus concrètement, un audit de performance permet d'identifier des inefficacités ou des inefficiences dans la délivrance de prestations publiques, des possibilités d'optimisation des processus, des risques pesant sur la réalisation des objectifs politiques ainsi que de mettre en évidence et de porter une appréciation sur des questions présentant un intérêt pour les citoyens.

2.3 Différentes approches de l'audit de performance. Les objectifs de l'audit (c'est-à-dire les raisons qui poussent à auditer le sujet) déterminent l'approche d'audit et la manière dont la mission sera planifiée. Les objectifs sont généralement formulés sous la forme d'une question d'audit générale qu'il est possible de décomposer en sous-questions plus précises. Ce processus de détermination des objectifs et des questions d'audit est itératif; les questions sont précisées, voire révisées à plusieurs reprises pour tenir compte des informations contextuelles sur le sujet ainsi que de la faisabilité des travaux d'audit, notamment en fonction des données disponibles. Les normes sur l'audit de performance [4] laissent en

effet apparaître la nécessité pour l'auditeur de faire preuve de jugement professionnel, d'esprit critique et de flexibilité dans la planification de sa mission.

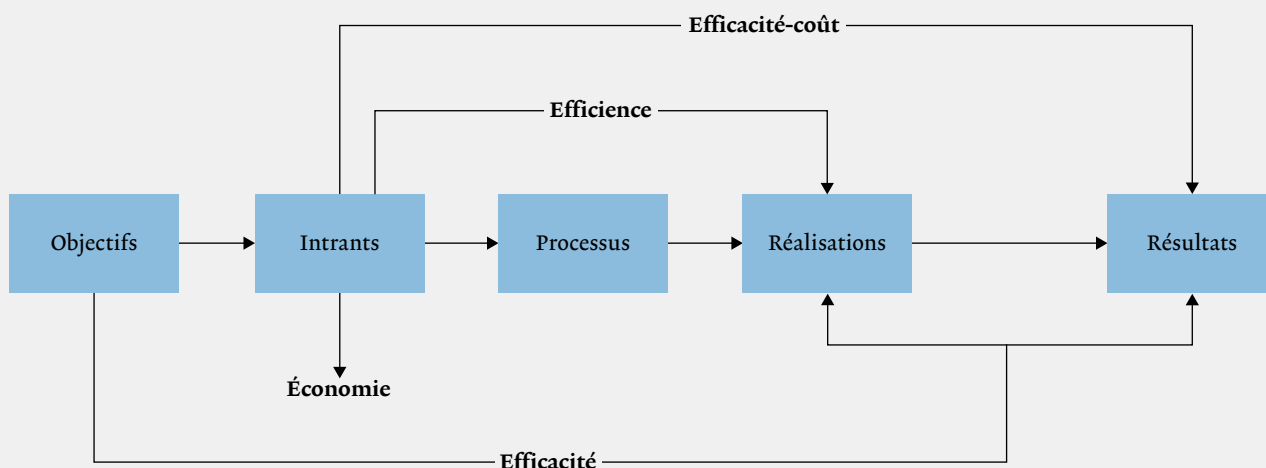
La phase de planification d'un audit de performance est particulièrement importante pour rendre l'audit le plus pertinent possible. Différentes approches d'audit sont possibles, à savoir «une approche basée sur les résultats, sur les problèmes, sur les systèmes ou une combinaison de ceux-ci?» [5]:
 → l'approche orientée sur les *résultats* examine si les objectifs sont réalisés comme prévu. Cette approche peut être facilement utilisée si les objectifs sont clairement énoncés, par exemple dans le cadre d'une loi ou d'une stratégie communiquée. Les constats sont exprimés comme des écarts aux objectifs et les recommandations émises visent à réduire ces écarts;

→ l'approche orientée sur les *problèmes* repose sur l'identification préalable de problèmes, un examen et une vérification des causes des problèmes. Cette approche est notamment utilisée lorsque les objectifs ou les résultats ne sont pas clairement annoncés, mais qu'il peut y avoir un consensus sur un problème identifié. Les constats et les recommandations sont principalement basés sur le processus d'analyse des causes plutôt que sur une comparaison des réalisations avec les critères d'audit.

→ l'approche orientée sur les *systèmes* examine le fonctionnement adéquat des systèmes de gestion et de suivi de manière à optimiser l'économie, l'efficacité et l'efficience. Cette approche comprend l'analyse et la vérification des éléments clés du système. Cela permet de déterminer si les mesures retenues par l'entité répondent aux objectifs et si ceux-ci ont été traduits de manière opérationnelle. Cette approche consiste également à vérifier que les systèmes d'information mis en place produisent des informations fiables et pertinentes pour mesurer les intrants, les processus et les réalisations;

2.4 Critères d'audit. Pour fonder son appréciation et déterminer la meilleure approche d'audit possible, «l'auditeur doit

Encadré: **RELATION ENTRE LES TROIS PRINCIPES DE L'AUDIT DE PERFORMANCE**



Source: Les concepts généraux de l'audit de performance, GUID 3910, ch. 37.

établir des critères d'audit, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacités [6]. Les critères d'audit représentent la norme par rapport à laquelle les éléments probants de l'audit sont évalués. Ils permettent de mesurer la performance du sujet au regard des «3 E».

À la différence des audits financiers ou de conformité, pour lesquels les critères d'audit sont établis par les normes comptables ou par les lois, les critères d'audit d'un audit de performance ne sont pas systématiquement explicites ou facilement accessibles. Ils peuvent représenter «ce qui devrait être» d'après la législation ou la réglementation, «ce que l'on attend» d'après les bonnes pratiques ou «ce qui pourrait être» si les conditions étaient meilleures [7]. Ils peuvent être quantitatifs ou qualitatifs, génériques ou spécifiques et doivent être pertinents, compréhensibles, exhaustifs, fiables et objectifs.

Les critères d'audit doivent être présentés et discutés avec l'entité auditée afin de s'assurer qu'il y a une compréhension partagée des critères, qui seront utilisés comme référence pour l'évaluation de sa performance.

3. DIFFICULTÉS RENCONTRÉES

Une fois les principes de l'audit de performance exposés dans la partie précédente, cette partie va aborder les difficultés rencontrées dans la réalisation d'audits de performance dans le secteur public à Genève. Des illustrations seront tirées de deux audits récemment menés par la Cour des comptes.

Le premier concerne l'audit de performance du Fonds cantonal d'art contemporain (FCAC) et du Fonds municipal d'art contemporain de la Ville de Genève (FMAC) [8]. Créés respectivement en 1949 et 1950, ces deux fonds avaient initialement pour double objectif de soutenir les artistes et de décorer les édifices et les espaces publics. Au début des années 2000, les missions de ces fonds se sont élargies en incluant la constitution de collections et la sensibilisation des publics à l'art contemporain. Afin d'atteindre les objectifs fixés, ces fonds produisent principalement trois types de réalisations:

1. l'acquisition d'œuvres mobiles, qui enrichissent les collections, et la commande d'œuvres intégrées visant l'ornement des édifices et espaces publics;
2. la diffusion des œuvres acquises ou commandées;
3. la conservation, le stockage et la restauration des œuvres acquises ou commandées.

Le deuxième exemple concerne l'audit de performance du bureau d'intégration des étrangers (BIE) [9]. Ce dernier a pour mission générale de favoriser la cohésion sociale et l'intégration des étrangers à Genève. Pour cela, il coordonne, développe et finance des actions et des projets liés, d'une part, à l'intégration des étrangers et, d'autre part, à la prévention du racisme et des discriminations, avec des partenaires associatifs et institutionnels. Il a également pour tâche de sensibiliser et d'informer l'ensemble de la population genevoise sur les questions relatives à l'intégration et aux migrations. Les réalisations du BIE incluent, entre autres, l'octroi de subventions à des organismes externes et le portage de projets innovants.

3.1 Des objectifs généraux non déclinés. Une des premières constatations de la Cour des comptes, commune aux deux audits, est l'absence d'une déclinaison des objectifs généraux ressortant des bases légales et réglementaires encadrant les activités du FCAC, FMAC et du BIE. Ces entités ne disposent pas d'une stratégie ou de lignes directrices qui expliqueraient la manière dont elles souhaitent conduire la réalisation des buts fixés par la loi.

Pour le FCAC et le FMAC, cette absence de stratégie n'a pas permis de fixer des objectifs opérationnels et des actions à mener pour atteindre lesdits objectifs en matière d'acquisition, de diffusion, de conservation et de restauration de la collection d'œuvres mobiles et dans l'espace public. La formalisation d'une stratégie est d'autant plus nécessaire qu'avec l'ajout de deux nouveaux buts dans la loi au début des années 2000, il paraît difficile pour les fonds d'assurer une réalisation convergente de leurs différents objectifs. En effet, dès lors que le législateur a prévu que ces fonds doivent soutenir la création actuelle dans les domaines de l'art contemporain, il est compliqué de définir des critères d'acquisition d'œuvres en fonction de la scène locale tout en disposant d'un potentiel de valeur patrimoniale. Enfin, de par la loi, ces deux fonds distincts poursuivent les mêmes objectifs, et l'absence d'une stratégie au niveau cantonal entraîne une dilution des moyens, notamment administratifs et techniques, ce qui ne contribue pas à remplir les objectifs légaux de manière efficiente sur le territoire genevois.

Le BIE doit, quant à lui, mettre en œuvre des principes généraux d'intégration sans que le canton ait déterminé des objectifs ou donné des priorités, que ce soit en matière de populations cibles à atteindre (réfugiés, jeunes, femmes, etc.) ou de thématiques (formation, employabilité, etc.). En effet, la loi comporte des objectifs généraux, sans que des lignes directrices et stratégiques aient été définies. Cette absence de définition de grandes orientations engendre une incertitude sur la ligne de conduite à tenir en matière d'intégration des étrangers, ainsi qu'un manque de vision d'ensemble avec un risque de délivrer deux fois la même prestation et de ne pas atteindre les objectifs fixés par la loi.

Faute de réflexion stratégique appropriée et de déclinaison des objectifs généraux, ces acteurs publics ne sont pas en mesure de garantir que les ressources mises à leur disposition soient gérées de la manière la plus efficiente possible ni de porter une appréciation sur l'adéquation des moyens avec la réalisation des objectifs légaux.

3.2 Difficultés à trouver des critères d'audit pertinents.

La réussite d'un audit de performance passe par la sélection de critères d'audit pertinents. Cela suppose de bien connaître l'entité contrôlée, ses processus et son environnement. Parfois, les critères sont simples à définir, par exemple lorsque les objectifs fixés dans les bases légales sont clairs et précis, et parfois il est nécessaire de faire preuve de créativité, d'objectivité et d'exercer son jugement professionnel pour déterminer des critères pertinents. En outre, les standards utilisés par les entités auditées ne sont peut-être pas toujours les meilleures références en matière d'appréciation de la performance. L'association de critères provenant de différentes

sources est généralement le meilleur moyen pour mesurer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des actions réalisées par l'entité.

Comme indiqué ci-dessus, les objectifs légaux du FCAC, FMAC et du BIE sont généraux et peu précis. La Cour des comptes n'a donc pas pu se contenter d'utiliser le cadre légal pour mesurer la performance de ces entités. L'élaboration de critères d'audit s'est révélée compliquée par la nature même des missions des entités contrôlées. En effet, le FCAC et le FMAC contribuent à promouvoir l'art contemporain en mettant en valeur les espaces publics, en enrichissant le patrimoine artistique de l'État, en soutenant les artistes et en sensibilisant la population. La mesure de l'atteinte de ces objectifs culturels n'est pas aisément quantifiable et l'utilisation de critères quantitatifs est généralement peu acceptée par le milieu culturel. Sans l'aide d'un expert métier, il est difficile pour les auditeurs de se prononcer sur des critères qualitatifs, tels que la qualité artistique de l'œuvre, la pertinence du choix de son emplacement sur l'espace public ou sa capacité de sensibilisation du public à l'art contemporain.

Le BIE a pour objectif principal l'intégration des étrangers, qui passe par la participation de ceux-ci à tous les domaines de la vie, par l'élimination des inégalités et des discriminations directes et indirectes et par la sensibilisation de l'ensemble des résidents du canton aux enjeux d'une société multiculturelle. Comme pour le FCAC et le FMAC, la mesure de l'atteinte de ces objectifs d'intégration est difficilement appréciable avec des critères quantitatifs, notamment en ce qui concerne l'intégration sociale de l'étranger. La Cour a fait le choix de concentrer ses travaux d'audit sur deux dimensions (compétences linguistiques et employabilité) où l'évaluation de la performance est favorisée par des critères communément acceptés (tels que la certification du niveau de langue, le taux d'activité ou encore le taux de recours à l'aide sociale).

3.3 Indisponibilité des données pour mesurer la performance. Une autre difficulté rencontrée fréquemment dans l'audit de performance est l'absence de données fiables pour mesurer la performance du sujet considéré. Il peut arriver en effet que les auditeurs n'aient pas accès aux informations nécessaires ou n'arrivent pas à recueillir suffisamment de données, ou encore que celles-ci ne soient pas fiables.

Dans le cadre de l'audit de performance du BIE, la Cour a rapidement constaté que le bureau ne disposait pas d'indicateurs pour mesurer ses réalisations (p. ex. nombre et montant des projets financés, nombre et type d'organismes soutenus, nombre d'interventions et de publications, nombre de projets internes développés, nombre et typologie des personnes touchées par les mesures d'intégration). En outre, bien que les réalisations du BIE apparaissent globalement pertinentes avec sa mission, le BIE n'a pas été en mesure de produire des informations pour évaluer l'efficacité des projets qu'il finance (p. ex. atteinte des objectifs, impact sur les populations cibles). Cela s'explique principalement par l'absence d'objectifs et d'indicateurs appropriés fixés aux organismes subventionnés.

Pour mesurer la performance, il est primordial que les objectifs soient orientés vers les résultats, qu'ils soient dé-

clinables au niveau opérationnel et mesurables par des indicateurs. Ceux-ci doivent être conçus de sorte à mesurer non seulement l'activité, à savoir l'efficacité, mais également l'efficacité, et ils doivent être pertinents par rapport aux objectifs poursuivis.

4. MOYENS UTILISÉS POUR LIMITER LES RISQUES D'AUDIT

Cette partie présente les moyens utilisés par la Cour des comptes pour limiter les risques d'audit liés à l'audit de performance et surmonter les difficultés rencontrées exposées précédemment. Il est tout d'abord important de rappeler que la planification de l'audit est une étape clé de l'organisation d'un audit de performance et que son exécution rigoureuse permet d'atténuer les risques associés aux critères d'audit, à un manque d'expertise et à l'indisponibilité des données. La réalisation d'une étude préalable est indispensable pour rassembler le maximum d'informations sur le sujet considéré, sur son contexte et sur son impact, afin d'évaluer le caractère auditable du sujet et de définir la meilleure approche d'audit. C'est lors de cette étude préalable que sont identifiés les moyens que l'institution supérieure de contrôle peut mettre en place pour réussir l'audit de performance et apporter de la valeur ajoutée à l'entité auditée. Parmi les moyens à la disposition des auditeurs figurent le recours à un expert métier et le benchmark avec des entités similaires.

4.1 Recours à un expert métier. Les normes autorisent à utiliser les opinions d'expert comme critères d'audit [10]. Dans le cadre de l'audit de performance du FCAC et du FMAC, il est vite apparu, dès la phase de planification de la mission, qu'il était nécessaire de faire appel à un spécialiste possédant des compétences représentatives du domaine culturel pour pouvoir apprécier la qualité des acquisitions des œuvres ainsi que la pertinence des soutiens des deux fonds dans le domaine de l'art contemporain. L'avis de l'expert étant une composante importante des critères d'audit, il était capital que son processus de sélection soit complètement transparent. Il s'agissait notamment de prendre en compte son indépendance, réelle et perçue, pour éviter les potentiels conflits d'intérêts. Dans un petit canton comme Genève, et dans le domaine de l'art contemporain, où tous les acteurs se connaissent et ont ou ont eu affaire les uns aux autres à un moment donné, l'analyse de l'indépendance est indispensable. Il est également important, en amont de l'intervention de l'expert, de déterminer clairement les besoins et de fixer des objectifs précis (à savoir les questions auxquelles l'expert doit répondre), le périmètre concerné, le délai d'intervention, le livrable attendu ainsi que les modalités de collaboration.

Le recours à un expert externe a permis aux auditeurs d'obtenir les éléments nécessaires pour conclure, notamment, que les œuvres acquises et commandées par les fonds, sont de qualité et représentatives des productions actuelles, que les soutiens de ces fonds sont pertinents, puisque dans la grande majorité des acquisitions, les artistes soutenus ont besoin de l'aide des fonds pour développer et poursuivre leur activité artistique et que les œuvres acquises disposent d'un potentiel de valorisation à moyen ou long terme.

4.2 Benchmark avec des entités similaires. L'audit de performance s'intéresse à savoir si l'entité auditée a utilisé ses ressources de manière optimale et satisfaisante. Les normes mettent en avant la notion de benchmark (ou de comparaison) pour évaluer l'efficacité, par exemple: comparer des activités similaires dans des entités comparables, comparer un processus (dans une entité) avec le même processus à un instant temporel différent, comparer un processus avant et après l'adaptation de la politique ou de la procédure [11]. Dans la pratique, la réalisation de comparaisons n'est pas toujours facile, souvent par manque de données pertinentes à comparer et par les difficultés à identifier des facteurs externes ayant des impacts sur le sujet audité.

Dans le cadre de son audit de performance du BIE, la Cour des comptes a pu effectuer une comparaison de l'organisation du bureau et des modalités d'octroi et de suivi des subventions avec d'autres cantons suisses. Cette comparaison était possible, car les grands principes de la politique suisse en matière d'intégration des étrangers sont inscrits dans la législation fédérale, et des objectifs communs à tous les cantons ont été fixés par la Confédération. Le benchmark a notamment permis d'identifier des modes de fonctionnement

différents pouvant faciliter la réalisation de gains d'efficacité comme un subventionnement pluriannuel au lieu d'annuel et une réflexion sur le lancement d'appels à projets.

5. CONCLUSION

L'audit de performance est une véritable occasion d'identifier des pistes d'économie, d'efficacité et d'efficacité dans le secteur public. Il est d'autant plus important dans le contexte budgétaire actuel difficile et peut également être une réponse aux exigences de plus en plus fortes de la population pour une administration plus performante. Les audits de performance sont moins faciles à réaliser que les audits financiers ou de conformité, pour lesquels les critères d'audit sont aisément identifiables. Ils sont également plus risqués, car l'institution supérieure de contrôle émet une appréciation sur la manière dont les entités publiques mettent en œuvre leurs ressources pour répondre aux objectifs politiques. De nombreux défis attendent les auditeurs du secteur public pour évaluer les «3 E», sans compter que d'autres dimensions peuvent apparaître pour évaluer la performance sociale et environnementale d'une entité, telles que l'équité, l'éthique ou l'environnement. ■

Notes: **1)** Norme pour l'audit de performance, ISSAI 3000, ch. 17. **2)** Une institution supérieure de contrôle (ISC) exerce la fonction indépendante et technique de contrôle externe du secteur public généralement prévue par la constitution d'un pays ou par son organe législatif suprême (Source: définition de l'OCDE dans son rapport «Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et bonne gouvernance», 2016). **3)** Principes fondamentaux de l'audit de performance, ISSAI 300, ch. 11.

4) Norme pour l'audit de performance, ISSAI 3000, ch. 68 ss. **5)** Norme pour l'audit de performance, ISSAI 3000, ch. 40. **6)** Norme pour l'audit de performance, ISSAI 3000, ch. 45. **7)** Processus d'audit de la performance, GUID 3920, ch. 39. **8)** Rapport n° 153 Audit de performance du Fonds cantonal d'art contemporain (FCAC) et du Fonds municipal d'art contemporain de la Ville de Genève (FMAC), publié le 7 novembre 2019, <http://www.cdc-ge.ch/fr/Publications/Rapports-d-audit-et-d-evaluation/>

9) Rapport n° 163 Audit de performance portant sur le bureau de l'intégration des étrangers (BIE), publié le 2 février 2021, <http://www.cdc-ge.ch/fr/Publications/Rapports-d-audit-et-d-evaluation/2021-des-163.html>. **10)** Processus d'audit de la performance, GUID 3920, ch. 40. **11)** Lignes directrices sur les concepts généraux de l'audit de performance, ISSAI 3100, ch. 41.