



# Audit de la performance

## Guide de mise en œuvre des ISSAI

---

Version 1, juillet 2021

Révision et modifications mineures en décembre 2023

Initiative de développement de  
l'INTOSAI (IDI)  
Guide de mise en œuvre des ISSAI



# TABLE DES MATIÈRES

Déclaration sur l'Assurance qualité concernant le Guide de mise en œuvre des ISSAI relatives à l'audit de performance Version 1 (8 juin 2021) .....	8
<i>À propos du guide</i> .....	10
• Contexte .....	10
• Quel est l'objectif du guide ? .....	11
• Comment le guide a-t-il été conçu ? .....	11
• Contenu du guide.....	12
<b>Chapitre 1 .....</b>	<b>13</b>
<i>Qu'est-ce que l'audit de la performance ?</i> .....	13
• Qu'est-ce que l'audit de la performance ?.....	13
• Quels sont les objectifs d'un audit de la performance ?.....	14
• Quelle est la relation entre les 3E ? .....	19
• Quelle est la valeur créée par un audit de la performance ?.....	20
• Quels types de rapports sont rédigés à l'issue d'un audit de la performance ? .....	23
• Quelle est la différence entre un audit de la performance et les autres types d'audit dans le secteur public ? .....	25
• Qui sont les trois parties à un audit de la performance ? .....	28
• Que sont le sujet considéré et les informations relatives au sujet considéré ? .....	29
<b>Chapitre 2 .....</b>	<b>30</b>
<i>Quels grands principes définissent un bon audit de la performance ?</i> .....	30
• Qu'est-ce que le contrôle qualité ? .....	30
• Qu'entend-on par « indépendance » et « déontologie » ?.....	33
• Qu'entend-on par « jugement professionnel » et « esprit critique » ? .....	42
• Qu'entend-on par « compétence de l'équipe d'audit » ?.....	45
• Qu'entend-on par « caractère significatif » ? .....	47
• Qu'entend-on par « documentation de l'audit » ? .....	49
• Qu'entend-on par « supervision de l'audit » ?.....	52
• Qu'entend-on par « risque d'audit » et « assurance » ?.....	54
• Qu'entend-on par « communication avec les entités contrôlées, les parties prenantes externes, les médias et le public » ? .....	57
• Considérations de l'IDI visant à généraliser le principe d'inclusion et à maximiser l'impact des audits de la performance .....	62
<b>Chapitre 3 .....</b>	<b>69</b>
<i>Comment sélectionner le thème d'un audit de la performance ?</i> .....	69
• Qu'est-ce que le processus de planification stratégique ? .....	70

• Comment les ISC étudient-elles l'environnement d'audit pour identifier les thèmes sur lesquels l'audit de la performance peut porter ? .....	72
• Comment les parties prenantes externes transmettent-elles leurs requêtes ? .....	76
• Pourquoi une ISC pourrait-elle envisager de retenir un thème d'audit qui ne relève pas de la responsabilité d'une seule entité contrôlée ? .....	77
• Quels critères les ISC utilisent-elles pour choisir le thème des audits de la performance ? .....	79
<b>Chapitre 4 .....</b>	<b>84</b>
<i>Comment concevoir un audit de la performance ? .....</i>	<i>84</i>
• Comment réaliser une étude préliminaire du thème d'audit ? .....	85
• Comment déterminer l'approche à adopter pour un audit de la performance ? .....	89
• Comment définir les objectifs de l'audit ? .....	92
• Comment formuler les questions d'audit ? .....	94
• Comment déterminer le périmètre de l'audit ? .....	98
• Comment sélectionner les critères d'audit ? .....	101
• Comment élaborer la méthodologie d'audit ? .....	106
• Comment gérer le risque en phase de conception de l'audit ? .....	110
• Comment déterminer le temps et les ressources nécessaires pour un audit de la performance ? .....	114
• Comment documenter le plan d'audit ? .....	114
• Comment impliquer les parties prenantes internes, les parties prenantes externes et la direction dans la conception d'un audit de la performance ? .....	119
<b>Chapitre 5 .....</b>	<b>123</b>
<i>Comment réaliser un audit de la performance ? .....</i>	<i>123</i>
• Comment apprécier le caractère suffisant et approprié d'un élément probant ? .....	124
• Comment rassembler des informations pour un audit de la performance ? .....	130
• Comment analyser les informations ? .....	154
• Comment documenter les informations, comment les sauvegarder ? .....	165
<b>Chapitre 6 .....</b>	<b>168</b>
<i>Comment formuler des constatations, conclusions et recommandations ? .....</i>	<i>168</i>
• Qu'est-ce qu'une constatation d'audit ? .....	169
• Comment comparer les critères d'audit à la situation ? .....	171
• Comment déterminer les causes et les effets ? .....	173
• Comment évaluer les éléments probants ? .....	174
• Comment formuler des conclusions et des recommandations ? .....	178
• Comment préparer la rédaction du rapport ? .....	185
<b>Chapitre 7 .....</b>	<b>187</b>
<i>Comment rédiger un rapport d'audit de la performance ? .....</i>	<i>187</i>
• Comment établir le rapport d'audit de la performance ? .....	187
• Quelles sont les principales caractéristiques d'un rapport d'audit de la performance ? .....	188
• Comment donner au rapport une structure logique ? .....	193
• Comment garantir la qualité du rapport ? .....	205
• Comment tenir compte des remarques des entités contrôlées et des tiers ? .....	208
• Comment publier le rapport final et communiquer les résultats ? .....	209
<b>Chapitre 8 .....</b>	<b>211</b>
<i>Comment organiser le suivi des résultats de l'audit ? .....</i>	<i>211</i>
• Qu'est-ce que le suivi d'un audit de la performance ? .....	211
• Comment réaliser le suivi ? .....	213
• À quel moment réaliser le suivi ? .....	215

• Comment déterminer l'impact de l'audit ?.....	217
• Comment présenter les résultats du suivi ?.....	219
<b>Annexes.....</b>	<b>222</b>
• Annexe 1 : Exemple de cadre d'AQ destiné à garantir la conformité avec les normes applicables.....	223
• Annexe 2 : Exemple de formulaire d'autorisation d'activités extérieures.....	224
• Annexe 3 : Exemple de déclaration relative à indépendance.....	225
• Annexe 4 : Exemple de matrice de sélection du thème d'audit.....	226
• Annexe 5 : Illustration d'une analyse des parties prenantes.....	227
• Annexe 6 : Illustrations d'ordres du jour de réunion de lancement.....	230
• Annexe 7 : Illustration d'une analyse SWOT et d'un tableau d'analyse des risques.....	232
• Annexe 8 : Suggestion de structure de plan d'audit sur la performance.....	235
• Annexe 9 : Liste de contrôle pour Fiche de conception.....	239
• Annexe 10 : Calendrier de projet et plan détaillé des travaux.....	240
• Annexe 11 : Guide pour les entretiens.....	245
• Annexe 12 : Exemple de compte rendu d'analyse.....	251
• Annexe 13 : Exemple d'évaluation de la fiabilité des données.....	253
• Annexe 14 : Exemples de questions aux entités contrôlées sur la fiabilité des données.....	258
• Annexe 15 : Exemple d'outil de collecte de données.....	260
• Annexe 16 : Modèle de trame pour documentation des observations directes.....	262
• Annexe 17 : Comment réaliser une enquête.....	263
• Annexe 18 : Analyse de contenu.....	266
• Annexe 19 : Modèle de trame pour documenter une synthèse.....	268
• Annexe 20 : Exemple d'analyse de régression.....	270
• Annexe 21 : Exemple de la lettre d'information « Highlights » du GAO, aux États-Unis.....	272
• Annexe 22 : Illustration d'un résumé analytique de la Cour des comptes européenne.....	273
• Annexe 23 : Description d'une méthodologie d'audit dans un rapport d'audit de la performance.....	275
• Annexe 24 : Exemple de plan d'action et Modèle d'examen documentaire de suivi.....	277

## TABLE DES FIGURES

Figure 1 : Relation entre les 3E .....	19
Figure 2 : Comment l'audit de la performance peut créer de la valeur .....	22
Figure 3 : Les thèmes de l'audit de la performance .....	24
Figure 4 : Les éléments-clés du cadre de contrôle d'un audit de la performance .....	32
Figure 5 : Les six grandes menaces qui pèsent sur l'indépendance lors des audits de la performance .....	34
Figure 6 : Les principaux risques d'un audit de la performance.....	55
Figure 7 : Chaîne de valeur des résultats et des produits de l'ISC.....	62
Figure 8 : Comment les ISC choisissent-elles le thème de leurs audits ? .....	71
Figure 9 : Techniques d'identification des thèmes d'audit possibles.....	73
Figure 10 : Méthode appliquée par l'ISC de Zambie pour identifier les thèmes d'audit potentiels .....	76
Figure 11 : Exemples de critères de sélection d'un thème d'audit .....	80
Figure 12: Exemple de résumé d'un thème d'audit .....	82
Figure 13 : Sources d'information .....	87
Figure 14 : Relations dans le cas d'un audit concernant plusieurs entités.....	91
Figure 15 : Exemples d'objectifs d'audit formulés de façon appropriée et inappropriée, par approche d'audit .....	93
Figure 16 : Types de questions d'audit évaluatives, par approche d'audit.....	96
Figure 17 : Exemple d'analyse de problème.....	97
Figure 18 : Exemple d'analyse des causes et effets d'un problème.....	98
Figure 19 : Questions utiles à la définition du périmètre .....	99
Figure 20 : Les attributs des critères adaptés.....	103
Figure 21 : Critères et questions d'audit correspondantes .....	104
Figure 22 : Avantages et caractéristiques de différentes méthodes de collecte d'informations .....	107
Figure 23 : Avantages et caractéristiques de différentes méthodes d'analyse des données .....	109
Figure 24 : Exemple de matrice de conception de l'audit .....	117
Figure 25 : Caractère suffisant des éléments probants.....	125
Figure 26 : Caractère approprié des éléments probants.....	126
Figure 27 : Types d'éléments probants .....	133
Figure 28 : Exemples d'observation directe ou d'inspection physique .....	147
Figure 29 : Exemples de types communs d'analyse quantitative.....	156
Figure 30 : Concepts de base de la statistique descriptive.....	159
Figure 31 : Rémunération du personnel d'une usine .....	160
Figure 32 : Évolution des accidents de la route selon le type de contrôles .....	162
Figure 33 : Utiliser différents graphiques pour visualiser des données .....	164
Figure 34 : Les éléments d'une constatation.....	169
Figure 35 : La carte cognitive .....	175
Figure 36 : Le diagramme en arête de poisson .....	176
Figure 37 : L'organigramme.....	177
Figure 38 : Modèle de matrice des constatations d'audit.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
Figure 39 : Exemple de matrice établie pour une constatation d'audit.....	184
Figure 40 : Exemples de représentation visuelle d'informations dans un rapport d'audit de la performance .....	191
Figure 41 : Table des matières avec des questions comme intitulés .....	195
Figure 42 : Table des matières avec des intitulés descriptifs .....	196
Figure 43 : Utiliser un diagramme simple pour présenter les responsabilités des organisations auditées..	199
Figure 44 : Exemple de conclusions d'audit .....	203
Figure 45 : Exemples de recommandations issues de rapports d'audits de la performance menés par des ISC .....	204
Figure 46 : Exemple de rapprochement des données pour un rapport d'audit de la performance .....	206
Figure 47 : Procédure de contrôle qualité des rapports d'audit appliquée par l'ISC de Tanzanie.....	207
Figure 48 : Extrait adapté d'un rapport de suivi.....	220

## ACRONYMES ET ABREVIATIONS

APG	Approche pangouvernementale
AFROSAI-E	Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques anglophones
BPM	Bien Public Mondial
BVG	Bureau du Vérificateur Général
GAO	<i>Government Accountability Office</i> , Institution de contrôle des comptes publics des États-Unis
GUID	Lignes directrices de l'INTOSAI
IDI	Initiative de développement de l'INTOSAI
IFPP	Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI
INTOSAI	Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques
INTOSAI-P	Principes de l'INTOSAI
ISAM	Modèle d'audit des ODD de l'IDI
ISC	Institution supérieure de contrôle des finances publiques
ISSAI	Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques
NAO	<i>National Audit Office</i> , Institution de contrôle des comptes publics du Royaume-Uni
NLPC	Ne laisser personne de côté
ODD	Objectif de développement durable
Programme d'audit 3i	Programme d'audit de l'Initiative pour la mise en œuvre des ISSAI (Programme 3i)
RGE	Réunion de groupe d'experts
SAO	<i>State Accounting Office</i> , Institution de contrôle des comptes publics de Géorgie
SAP	Sous-commission chargée des audits de la performance
TCU	Tribunal de Contas da União (Cour des comptes fédérale)

## Déclaration sur l'Assurance qualité concernant le Guide de mise en œuvre des ISSAI relatives à l'audit de performance Version 1 (8 juin 2021)

L'article réalisé conjointement par les Commissions d'objectifs de l'INTOSAI et l'IDI intitulé « *Quality assuring INTOSAI public goods that are developed and published outside due process* » (Assurance qualité des biens publics mondiaux de l'INTOSAI développés et publiés en dehors des procédures conformes, non traduit) distingue trois niveaux d'assurance qualité :

### **Assurance qualité des biens publics mondiaux de l'INTOSAI développés et publiés en dehors des procédures conformes - Niveaux d'assurance qualité**

Niveau 1 : Produits qui ont été soumis à des processus d'assurance qualité équivalents aux procédures conformes de l'INTOSAI, comportant notamment une période étendue de communication publique transparente (90 jours)

Niveau 2 : Produits qui ont été soumis à des processus d'assurance qualité moins rigoureux, faisant appel à des parties prenantes extérieures à l'organisation ou au groupe de travail responsable du développement initial du produit. Ces processus d'assurance qualité peuvent comporter, par exemple, un déploiement pilote, une phase de test et l'invitation des parties prenantes clés à faire part de leurs remarques, sans pour autant aller jusqu'à une communication publique totale pendant 90 jours

Niveau 3 : Produits qui ont été soumis à des mesures de contrôle qualité rigoureuses au sein de l'organisation ou du groupe de travail responsable de son développement.

Tous les biens publics mondiaux (BPM) ne nécessitent pas forcément le même niveau d'assurance qualité. Ce BPM a été développé conformément au niveau 1 d'assurance qualité.

### **Protocole d'assurance qualité : Version 2.0<sup>1</sup>**

Le Protocole d'assurance qualité (AQ) des Biens publics mondiaux (BPM) de l'IDI définit les mesures visant à garantir la qualité, en fonction des trois niveaux d'assurance qualité présentés ci-dessus. Ces mesures comprennent, pour le niveau 1 : l'approbation du Conseil de l'IDI concernant la création des BPM ; la formation d'une équipe compétente de développement de produits ; l'examen par des experts externes à l'équipe de développement ; la modification basée sur l'examen ; la relecture ; l'édition et la traduction du document par des personnes compétentes ; son exposition au public pendant une durée de 90 jours / la consultation de parties prenantes représentatives de l'opinion de la plupart des régions, de la plupart des modèles d'audit, des pays développés et en développement et de la perspective adoptée par les organismes internationaux ; les modifications apportées au document sur la base des commentaires reçus lors de l'exposition au public ; et les approbations requises concernant la Version 1 du BPM.

### **Mises à jour du BPM**

Pour s'assurer que ce BPM reste pertinent, l'IDI entreprendra une révision majeure du Guide de mise en œuvre des ISSAI relatives à l'audit de la performance chaque fois que des modifications seront apportées dans les ISSAI en matière d'audit de la performance. Les révisions majeures

---

<sup>1</sup> Le protocole est accessible à l'adresse suivante (en anglais) : <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods>

suiront le Protocole d'assurance qualité de l'IDI. En outre, des revues donnant suite à de légers changements seront effectuées chaque année si nécessaire. Ces légères revues ne seront normalement pas soumises à ce Protocole.

Ce BPM relève de l'axe de travail « Des ISC professionnelles » de l'IDI, qui est responsable de la maintenance de ce BPM.

### **Processus d'examen d'assurance qualité**

Shourjo Chatterjee (Unité de soutien stratégique, IDI) a entrepris un examen d'AQ du processus suivi pour l'élaboration du présent BPM, en appliquant la Version 2.0 du protocole d'AQ. L'examineur d'AQ connaît le protocole d'AQ de l'IDI concernant l'AQ à l'égard des BPM et n'a pas participé à l'élaboration du BPM. Ce processus d'examen d'AQ est conçu pour fournir à toutes les parties prenantes l'assurance que l'IDI a appliqué les mesures de contrôle de qualité énoncées ci-dessus, visant le niveau 1 d'assurance qualité.

### **Résultats de l'examen d'assurance qualité**

L'examen de l'assurance qualité du processus suivi pour élaborer le présent BPM a permis de conclure que le Protocole a été suivi à tous les égards nécessaires pour le niveau 1 d'assurance qualité.

### **Conclusion**

À l'issue de l'examen d'AQ, l'IDI assure les utilisateurs du présent Bien public mondial (BPM) que ce document a été soumis à un processus d'assurance qualité correspondant à la Procédure régulière du Cadre des déclarations professionnelles de l'INTOSAI (IFPP), y compris une longue période d'exposition transparente au public.



M. Einar Gørrissen  
Directeur Général  
Initiative de développement de l'INTOSAI  
8 juin 2021

## Contexte

C'est en 2014 que l'Initiative de développement de l'INTOSAI (IDI) a élaboré le premier Guide de mise en œuvre des ISSAI relatif à l'Audit de la performance, dans le cadre de son initiative pour la mise en œuvre des *ISSAI*<sup>2</sup> (*programme d'audit 3i*<sup>3</sup>). Ce guide était fondé sur les normes qui étaient alors en vigueur. Ces normes ont servi de base à la méthodologie d'audit décrite dans le premier guide relatif à l'audit de la performance.

Le cadre de l'INTOSAI a aussi évolué depuis que l'IDI a publié son premier Guide de mise en œuvre des ISSAI relatives à l'audit de la performance. Le Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP) est à présent organisé autour de principes, de normes et de documents d'orientation. Des informations complémentaires sont disponibles en ligne à l'adresse suivante: [www.issai.org](http://www.issai.org).

En 2016, l'*INTOSAI* a validé la nouvelle ISSAI 3000 relative à l'audit de la performance. Cette nouvelle ISSAI, qui fait autorité en matière d'audit de la performance, introduit des modifications importantes par rapport aux documents antérieurs. Elle s'organise autour d'exigences et d'explications et adopte une structure différente de celle de la version précédente. La Sous-commission pour l'audit de performance de l'INTOSAI (SAP) a également rédigé des documents d'orientation relatifs aux audits de la performance : GUID 3910 (Les concepts généraux de l'audit de performance) et GUID 3920 (Le processus d'audit de la performance).

Dans son travail d'appui à la mise en œuvre de l'ISSAI relative à l'AP au sein des ISC, l'IDI a ensuite lancé la révision du Guide de mise en œuvre des ISSAI afin d'y intégrer les modifications apportées aux ISSAI. Le présent document, produit de ce travail de révision, reprend la méthodologie d'audit fondée sur l'ISSAI 3000 applicable aux audits de la performance conduits par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC). Les ISC avaient également fait savoir à l'IDI qu'elles avaient besoin d'un guide auquel l'auditeur de la performance pourrait se référer pour réaliser des audits conformes aux ISSAI.

---

<sup>2</sup> Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

<sup>3</sup> Dans le cadre du plan stratégique de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) et du Modèle de déploiement des ISSAI (validé par le Comité INTOSAI en octobre 2011) l'IDI a reçu pour mission de « soutenir la mise en œuvre des ISSAI ». L'IDI a donc lancé un programme complet d'audit de renforcement des capacités, dénommé « Initiative pour la mise en œuvre des ISSAI » (Programme 3i).

## **Quel est l'objectif du guide ?**

Le guide contient des explications concernant le processus d'audit de la performance conforme aux ISSAI et des modèles de documents de travail, conçus pour faciliter l'application des ISSAI dans la pratique. Il ne s'agit ni d'un manuel ni d'une méthodologie contraignante applicable aux audits de la performance. Son but est plutôt de fournir des conseils et de présenter une méthode parmi d'autres pour mettre en œuvre les ISSAI relatives à l'AP. Les ISC pourront être amenées à concevoir d'autres lignes directrices et d'autres modèles de documents de travail pour répondre aux contraintes supplémentaires que pourront leur imposer la législation, la réglementation et la pratique au niveau national.

Le présent guide peut être utilisé et adapté par n'importe quel auditeur chargé du contrôle de la performance dans le secteur public. La méthodologie suggérée par le guide couvre l'essentiel du travail d'audit à réaliser et documenter dans le cadre d'une mission d'audit.

Le guide pourra également être utile aux organisations qui accompagnent les ISC dans l'élaboration d'une méthodologie en matière d'audit de la performance.

## **Comment le guide a-t-il été conçu ?**

Ce guide a été rédigé conformément aux exigences du protocole d'assurance qualité concernant les biens publics mondiaux de l'IDI (*Protocol for Quality Assurance of IDI's Global Public Goods*), V2.0.

Il a été rédigé par une équipe IDI (Initiative de développement de l'INTOSAI)/SAP (Sous-commission pour l'audit de performance) comportant des membres de la SAP issus du bureau d'audit des États-Unis (U.S. Government Accountability Office - GAO) et du Royaume-Uni (UK NAO), et le président de la SAP, issu du bureau du vérificateur général de Norvège. Plus de 40 ISC et parties prenantes clés ont examiné le document et formulé des remarques pendant la période d'exposition publique ou ont fourni des exemples pour illustrer certains des concepts présentés dans le guide.

Si la SAP a été fortement impliquée dans cette version 1 publiée en juin 2021, les révisions ou modifications ultérieures de cette version ne seront pas pour autant soumises à la SAP pour examen. La maintenance de ce guide relève de la responsabilité exclusive de l'IDI, qui mettra en place des mécanismes de révision et de mise à jour régulières du guide en consultation avec les principales parties prenantes.

L'IDI reconnaît et apprécie le partenariat solide et la contribution précieuse que le président de la SAP du Bureau du vérificateur général de Norvège et les membres de la SAP issus du GAO des États-Unis et du NAO du Royaume-Uni ont apportés à l'élaboration de ce guide.

## Contenu du guide

Les concepteurs du guide ont adopté le *point de vue de l'auditeur*. Le guide s'adresse aux auditeurs qui veulent utiliser les ISSAI pour réaliser leurs audits de la performance. Il propose une méthodologie d'audit fondée sur les ISSAI tenant compte des exigences de l'ISSAI 3000 (norme internationale pour l'audit de la performance), qui traite des audits de la performance menés par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) dans le secteur public. Il contient également des informations concernant les ISC, dans la mesure où elles présentent un intérêt pour le travail de l'auditeur.

Le guide met en avant les bonnes pratiques au niveau mondial. Il ne s'agit pas d'un guide d'interprétation des ISSAI relatives à l'audit de la performance. Il donne des conseils pratiques sur la manière dont les auditeurs des ISC peuvent se conformer aux exigences des ISSAI et apporter une valeur ajoutée en réalisant des audits de performance de haute qualité. En utilisant ce guide, les ISC devront adapter la méthodologie décrite à leurs besoins spécifiques.

Le guide contient huit chapitres, couvrant les thématiques suivantes :

- ce qu'est un audit de la performance ;
- les principes fondamentaux d'un audit de la performance de qualité ;
- la sélection d'un thème d'audit de la performance ;
- la conception d'un audit de la performance ;
- la réalisation d'un audit de la performance ;
- la rédaction des constatations, conclusions et recommandations ;
- la rédaction d'un rapport d'audit de la performance ;
- le suivi d'un audit de la performance.

La réalisation d'un audit étant un processus itératif, les rédacteurs des différents chapitres du guide ont veillé à maintenir une articulation entre les différentes phases de l'audit lors de la rédaction de chaque chapitre et de l'élaboration des modèles de documents de travail, des orientations et des exemples. Le renvoi aux modèles de documents est aussi un moyen pour garantir que les utilisateurs comprennent bien la nécessité de maintenir cette articulation dans le travail concret d'audit de la performance.

Les lecteurs du guide pourront utilement se référer à d'autres produits mondiaux de l'IDI, qui sont complémentaires de ce guide. Citons notamment le cadre de mesure de la performance des ISC 2016<sup>4</sup>, l'outil d'évaluation des besoins relatifs à la mise en œuvre des ISSAI (iCAT)<sup>5</sup> et le modèle d'audit des ODD de l'IDI (ISAM) 2020<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> <https://www.idi.no/elibrary/well-governed-sais/sai-pmf>

<sup>5</sup> <https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/gpgs/issai-icats>

<sup>6</sup> <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs>

## Chapitre 1

### Qu'est-ce que l'audit de la performance ?

Avant d'entamer un audit de la performance, il est important de comprendre de quoi il s'agit et ce qui le différencie des autres types d'audit, financiers et de conformité notamment. Ce chapitre offre une définition de cet exercice et en présente la finalité dans le secteur public, ainsi que la valeur ajoutée qu'il peut apporter. Il propose également des définitions et des exemples des différents critères que nous utilisons pour évaluer la performance : économie, efficacité et efficience (collectivement, les « 3E »).

Ce chapitre répond aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que l'audit de la performance ?
- Quels sont les objectifs d'un audit de la performance ?
- Quels sont les rapports entre les 3E ?
- Quelle est la valeur créée par un audit de la performance ?
- Quels types de rapports sont rédigés à l'issue d'un audit de la performance ?
- Quelle est la différence entre l'audit de la performance et les autres types d'audits publics ?
- Qui sont les trois parties d'un audit de la performance ?
- Que sont le sujet considéré et les informations relatives au sujet considéré ?

### Qu'est-ce que l'audit de la performance ?

#### L'audit de la performance

L'audit de performance conduit par les ISC 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'efficience et/ou d'efficacité et si des améliorations sont possibles.

Source: ISSAI 3000/17

L'audit de la performance est l'un des trois principaux types d'audit du secteur public définis dans l'ISSAI (norme internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques) 100/22. Il se distingue des deux autres grandes catégories d'audit, à savoir les *audits financiers* et les *audits de conformité*, comme nous le verrons plus tard dans ce chapitre.

L'audit de la performance a généralement pour but de déterminer si les pouvoirs publics utilisent efficacement leurs ressources pour mener à bien leurs objectifs politiques et produire l'impact visé. Ce type d'audit a souvent pour objectif d'examiner la mise en œuvre d'une ou de plusieurs

politiques. Les ISC peuvent utiliser des outils de vérification pour apprécier la performance des pouvoirs publics à l'aune de critères adaptés puis identifier les causes pouvant expliquer des performances insuffisantes. À l'inverse, les audits de la performance peuvent aussi permettre d'identifier ce qui fonctionne bien au sein des entités contrôlées ou de mesurer l'amélioration des performances rendue possible par certaines modifications apportées par les entités à leur politique ou à leurs opérations.

L'audit de la performance couvre l'ensemble des activités des pouvoirs publics, y compris les systèmes organisationnels, financiers et administratifs (INTOSAI-P-1, Section 4). L'audit de la performance peut porter sur un programme, une politique, une entité ou un fonds, mais aussi sur des réalisations ou des systèmes, couvrant alors les programmes, politiques et entités qui y contribuent. Il peut porter sur :

- des activités, par exemple les politiques de passation de marchés des différentes entités publiques.
- des produits, par exemple les niveaux de productivité dans les entreprises industrielles publiques.
- des réalisations, par exemple la réduction de l'empreinte carbone grâce aux politiques d'efficacité énergétique mises en place dans les bâtiments publics.
- la mise en œuvre des services, par exemple la rapidité et la qualité d'un service public en particulier.

### **Quels sont les objectifs d'un audit de la performance ?**

L'objectif principal de l'audit de la performance consiste à promouvoir, de manière constructive, une gouvernance économique, efficace et efficiente et à contribuer aux principes de redevabilité et de transparence. Son but est également de fournir de nouvelles informations, analyses ou observations et, le cas échéant, de recommander des améliorations. (ISSAI 300/12, ISSAI 3000/18). Les audits de la performance apportent de nouvelles informations et connaissances ou une valeur ajoutée, car ils permettent de fournir de nouvelles compétences d'analyse, rendre les informations existantes plus accessibles aux différentes parties prenantes, formuler un point de vue ou une conclusion qui fait autorité, est indépendant(e) et repose sur des éléments probants, et formuler des recommandations fondées sur une analyse des constatations d'audit (ISSAI 300/10).

### **Que sont les 3E — économie, efficacité et efficacie ?**

Économie, efficacité et efficacie jouent un rôle central dans l'audit de la performance. Ces critères permettent aussi de distinguer un audit de la performance d'un audit de conformité. Ces principes sont définis dans l'ISSAI 300/11 et le GUID 3910/35-48 les développe de façon plus

complète. L'ISSAI 3000/35 comporte une exigence selon laquelle « L'auditeur doit établir des objectif(s) d'audit clairement défini(s) liés aux principes d'économie, d'efficience et/ou d'efficacité. »

### **Économie : réduire les coûts**



#### **La norme**

Le principe d'économie consiste à réduire au minimum le coût des ressources. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix.

Source: ISSAI 300/11

Lorsqu'il porte sur le principe d'économie, l'audit se concentre sur la manière dont l'entité contrôlée est parvenue à minimiser le coût des ressources (intrants), en prenant en compte la qualité de ces ressources. Cette partie de l'audit se concentre uniquement sur les ressources. Elle pose la question suivante : « Les ressources utilisées sont-elles disponibles en temps voulu, de quantité et de qualité appropriées, et au meilleur prix ? » (GUID 3910/38).

Lorsqu'il axe son travail sur le principe d'économie, l'auditeur se pose par exemple les questions suivantes<sup>7</sup> :

- Les services de conseil ont-ils été obtenus au meilleur prix ?
- Est-il possible de réduire le coût des absences pour cause de maladie ?
- Des procédures ont-elles été établies pour veiller à ce que les frais de transport de l'aide alimentaire soient les plus bas possibles ?
- Y a-t-il eu gaspillage de ressources dans les moyens mis en œuvre pour obtenir un résultat ?

La recherche de l'économie conduit souvent à examiner les processus et les décisions de gestion associés à l'achat de biens, de travaux et de services.

### **Efficience : optimiser l'utilisation des ressources disponibles**



#### **La norme**

Le principe d'efficience 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.

Source : ISSAI 300/11

**L'efficience** évalue la relation entre les intrants et les réalisations. L'audit de l'efficience centre l'audit sur la question de savoir si les ressources ont été utilisées de manière optimale et

<sup>7</sup> Adapté du Manuel d'audit de la performance de la Cour des comptes européenne, 2017.

satisfaisante, ou si des résultats semblables ou similaires (sur le plan de la quantité, de la qualité et des délais d'exécution) auraient pu être atteints avec moins de ressources. Autrement dit : « optimisons-nous les résultats obtenus, quantitativement et qualitativement, à partir de nos ressources ? » (ISSAI 3910/39). L'efficacité concerne donc l'optimisation des réalisations obtenues pour un niveau donné d'intrants ou le niveau minimum d'intrants nécessaire pour obtenir un niveau donné de réalisations. La qualité est un concept important du côté des intrants (dans l'économie ainsi que dans l'efficacité) (GUID 3910/38).

L'efficacité est un concept relatif. Un processus, un instrument ou un programme est plus ou moins efficace par rapport à un autre. Cela signifie que pour un audit sur l'efficacité, une certaine forme de comparaison est nécessaire. Par exemple, on peut citer : le fait de comparer des activités similaires dans des entités comparables, le fait de comparer un processus (dans une entité) avec le même processus à un instant temporel différent, le fait de comparer un processus avant et après l'adaptation de la politique ou procédure, le fait de comparer l'efficacité d'une organisation avec un ensemble convenu de caractéristiques d'organisations efficaces. Les audits orientés sur l'efficacité peuvent aussi examiner les processus conduisant des intrants aux réalisations pour découvrir les défauts dans leurs processus ou dans leur mise en œuvre. Cela peut conduire à une meilleure compréhension de la raison expliquant l'efficacité des processus, même sans mesurer l'efficacité elle-même (GUID3910/41).

Dans le cadre d'un audit de l'efficacité, vous pourrez par exemple vous poser les questions suivantes<sup>8</sup> :

- Comment le coût par emploi créé dans le cadre du programme de formation pour les chômeurs soutient-il la comparaison avec les coûts par emploi exposés dans le cadre d'autres initiatives similaires ?
- Le projet X aurait-il pu être mis en œuvre d'une manière différente, se traduisant par un meilleur respect des délais et une qualité supérieure ?
- Existe-t-il des procédures et des critères qui permettent de hiérarchiser et de sélectionner les projets dans le domaine de l'infrastructure des transports, de manière à maximiser l'impact ?
- Les établissements scolaires optimisent-ils l'utilisation de leur matériel informatique ?

Lorsque l'audit de l'efficacité porte sur les réalisations, les auditeurs sont souvent amenés à examiner les processus qui permettent à un organisme de transformer les intrants en réalisations.

---

<sup>8</sup> Adapté du Manuel d'audit de la performance de la Cour des comptes européenne, 2017.

## Effacité : atteindre les buts ou les objectifs fixés



### La norme

Le principe d'efficacité concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés.

Source : ISSAI 300/11

L'**efficacité** concerne les réalisations, les résultats ou les impacts. Elle concerne la mesure dans laquelle les objectifs d'une politique ont été atteints en termes de réalisations. Elle traite de la relation entre les buts et objectifs d'un côté, et les réalisations de l'autre. La question de l'efficacité comprend deux parties : d'abord, dans quelle mesure les objectifs sont-ils atteints ? Ensuite, cela peut-il être attribué aux réalisations de la politique menée ? Elle met l'accent par exemple sur des questions telles que<sup>9</sup> :

- Les projets d'infrastructure financés ont-ils contribué à accroître les flux de circulation tout en réduisant les temps de parcours et en améliorant la sécurité ?
- A-t-on élaboré et correctement mis en œuvre des mesures permettant de surveiller et de limiter les impacts environnementaux dans le secteur X ?
- Les ministères ou les entités atteignent-ils leurs objectifs auprès de toute la population ?

L'examen de l'efficacité sera centré sur les réalisations, les résultats ou les impacts. Pour évaluer l'efficacité, l'ISC examine si et dans quelle mesure la politique publique, le programme d'audit ou l'activité répond aux objectifs fixés. Parfois, l'ISC peut être amenée à aborder deux aspects distincts de l'efficacité :

- La réalisation d'objectifs spécifiques concernant des *produits* (ce qui correspond à l'*effectivité* dans certaines ISC).
- L'obtention des résultats escomptés en matière de *réalisations*.

Supposons par exemple que vous meniez au sein du ministère de l'Éducation un audit des mesures prises en vue d'améliorer les qualifications des étudiants ayant quitté l'école de manière à répondre aux besoins anticipés sur le marché du travail. Si vous vous concentrez uniquement sur les produits, vous travaillerez probablement sur l'évolution des indicateurs, par exemple le nombre et la part des étudiants quittant le système scolaire avec les qualifications visées. Un audit plus ambitieux, qui s'intéresserait aux réalisations, pourrait envisager des questions plus complexes :

---

<sup>9</sup> Adapté du Manuel d'audit de la performance de la Cour des comptes européenne, 2017.

- La politique menée a-t-elle permis de combler les déficits de compétences sur le marché du travail ?
- Dans quelle mesure le ministère est-il capable d'anticiper les besoins du marché du travail et d'y répondre ?

Dans ce cas, si vous envisagez l'efficacité sur le plan des réalisations obtenues, il vous faudra étudier les rapports entre entités et institutions, et tenir compte d'un contexte élargi. Les réalisations escomptées ne dépendront pas uniquement d'un seul programme d'audit, d'un seul programme. Dans l'exemple présenté ci-dessus, des organisations des secteurs de l'emploi, du transport et des finances peuvent entrer en jeu, et pas uniquement l'entité directement responsable du programme d'audit.

Les ISC travaillant sur l'efficacité pourront utiliser à profit des approches issues de disciplines telles l'évaluation du programme d'audit, qui consiste à examiner la mise en œuvre et les impacts des interventions politiques afin d'identifier et d'évaluer leurs effets (intentionnels ou non) et leurs coûts. Le cas échéant, les ISC et les équipes d'audit seront amenées à tenir compte de l'impact du cadre réglementaire ou institutionnel sur la performance des entités contrôlées.

L'audit de l'efficacité des résultats au regard des objectifs poursuivis par l'entité contrôlée implique l'examen de l'impact effectif des activités par rapport à l'impact souhaité. L'efficacité peut être mesurée de différentes manières. Les méthodes les plus sophistiquées comparent la situation en cours de traitement avant et après l'introduction de la politique ou du programme et impliquent de mesurer le comportement d'un groupe témoin, qui n'a pas été touché par la politique ou le programme (la référence). Cela peut être fait au moyen d'un essai aléatoire<sup>10</sup>. Cependant, il n'est pas toujours possible de recourir à ce type de méthode. Parfois des méthodes plus qualitatives sont mieux adaptées pour obtenir un aperçu des relations causales entre les politiques ou programmes et les effets. Lors de la formulation des conclusions sur la relation causale entre la politique ou le programme et les effets, il est important d'être transparent sur les forces et les limites des méthodes utilisées. Il existe de nombreux guides (d'évaluation) fournissant des orientations pour la sélection de méthodes adaptées (GUID 3910/45).

Dans la pratique, vous rencontrerez des difficultés pour effectuer ces comparaisons, souvent par manque de données pertinentes à comparer, et vous pourrez avoir beaucoup de difficultés à isoler des facteurs extérieurs les impacts de la politique ou du programme audité. Plus généralement, vous pourrez apprécier la plausibilité des hypothèses sur lesquelles repose la politique. On appelle parfois cette étape « tester la théorie du programme d'audit ». Vous pourriez également chercher à déterminer si les précédentes étapes de l'audit (en particulier les

---

<sup>10</sup>Une quasi-expérience étudie l'impact d'une intervention sur une population cible, en utilisant des méthodes différentes de l'affectation aléatoire pour sélectionner les membres de la population qui participeront à l'étude.

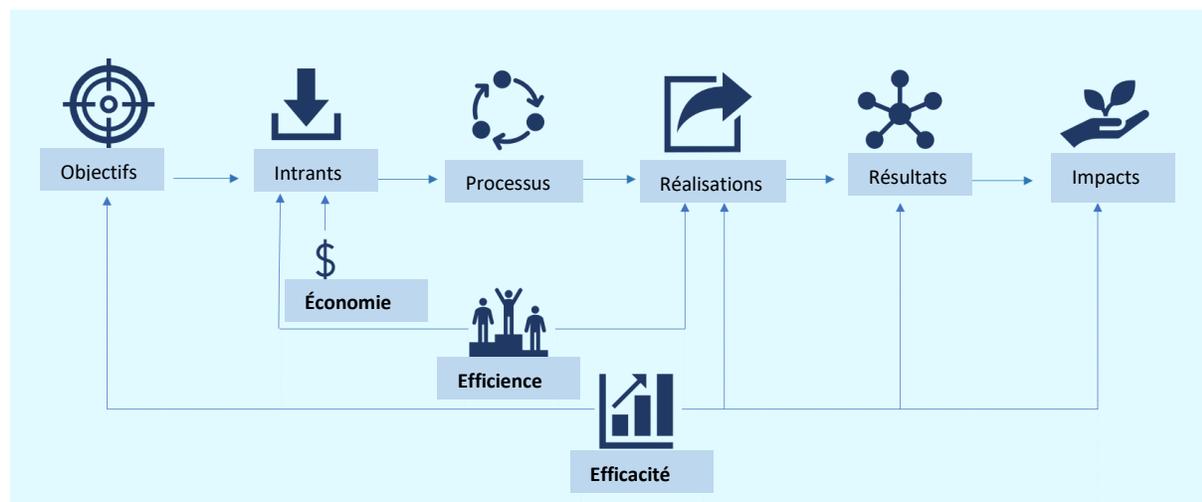
étapes nécessaires à l'impact final) ont atteint les résultats escomptés. Souvent, il est nécessaire de retenir un objectif de contrôle moins ambitieux, par exemple, vérifier dans quelle mesure l'entité a atteint ses objectifs ou les groupes ciblés, ou encore le niveau escompté de performance.

### Quelle est la relation entre les 3E ?

Un audit met souvent l'accent sur un seul des trois E. Cependant, il est conseillé de ne pas examiner des aspects de l'économie, l'efficacité ou l'efficacé d'activités de manière totalement isolée. Par exemple, le fait de s'intéresser à l'économie sans considérer également, au moins de manière brève, le résultat d'une politique peut conduire à des interventions peu chères mais non efficaces. Inversement, dans un audit de l'efficacité, l'auditeur peut aussi désirer prendre en considération des aspects d'économie ou d'efficacité : les résultats d'une entité, d'une activité, d'un programme ou d'une opération audité peuvent avoir eu le résultat désiré, mais les ressources ont-elles été coûteuses ? (GUID 3910/47)

En appliquant les 3E à votre audit de la performance, vous serez souvent amené à examiner plus d'un domaine, et il est important que vous compreniez bien quels rapports existent entre eux. Vous examinerez souvent les ressources utilisées sur une période donnée en vue d'atteindre un objectif ou un ensemble d'objectifs. Il est important de comprendre la relation entre l'intervention et ses objectifs, les intrants, les processus, les réalisations, les résultats, et les impacts. La **Figure 1** explique la relation entre les 3E pour ce qui concerne les intrants, les réalisations et les résultats. Vous pourrez juger utile d'utiliser et d'appliquer ce modèle à l'objet de votre audit de la performance.

**Figure 1 : Relation entre les 3E**



Source : Adapté de la Cour des comptes européenne

## Comment l'audit de la performance peut-il promouvoir l'obligation de rendre compte et la transparence ?

L'audit de performance promeut la responsabilité car il permet d'aider les personnes qui exercent des responsabilités en matière de gouvernance et de surveillance à identifier les actions qui permettront d'améliorer la performance. Il peut permettre de mettre en lumière des questions ou des problèmes cachés en examinant si les décisions prises par le pouvoir législatif ou le pouvoir exécutif sont préparées et mises en œuvre de manière économique, efficiente et efficace, et si les contribuables ou les citoyens ont obtenu un bon rapport coût-avantages (GUID 3910/9). Il ne remet en question ni les intentions ni les décisions du pouvoir législatif ou des politiques mais examine si certaines lacunes dans leur mise en œuvre ont empêché les objectifs spécifiques d'être réalisés (ISSAI 300/12).

L'audit de la performance favorise la transparence en apportant des éclairages sur la façon dont les différentes activités des pouvoirs publics sont gérées et produisent des résultats. Le produit de ce travail intéressera :

- les agences gouvernementales et législatives ;
- les contribuables et autres sources des finances publiques ;
- les personnes visées par les politiques des pouvoirs publics ; et
- dans certains cas, les médias.

Il contribue ainsi directement à fournir aux citoyens des informations utiles, tout en constituant une base d'apprentissage et d'amélioration dans le secteur public (ISSAI 300/12, GUID 3910/9).

Par ailleurs, les audits de la performance aident le pouvoir législatif à demander des comptes aux organisations publiques. Ils sont souvent menés pour le compte du pouvoir législatif, mais ce n'est pas forcément le cas partout. Selon les dispositifs constitutionnels en place dans le pays, le rapport établi par l'ISC pourra servir de base à d'autres débats ou audiences parlementaires. En ce sens, les audits de la performance œuvrent à la fois en faveur de la redevabilité et de la transparence.

### **Quelle est la valeur créée par un audit de la performance ?**

L'audit de la performance est centré sur des domaines où il peut apporter une valeur ajoutée aux citoyens et où les possibilités d'amélioration sont les plus importantes. Il incite de façon constructive les parties responsables à prendre les mesures qui s'imposent (ISSAI 300/12)

## Quelle est la valeur créée par un audit de la performance ?

La vérification des finances publiques telle que défendue par les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) est un facteur important pour créer la différence dans la vie des citoyens. Le contrôle de l'administration publique et des organes du secteur public par les ISC a un impact positif sur la confiance en la société du fait qu'il concentre les esprits des conservateurs des ressources publiques sur la bonne utilisation de ces ressources. Une telle sensibilisation constitue le pilier de valeurs recherchées et renforce les mécanismes de reddition des comptes, améliorant de fait la prise de décisions.

Dès que les résultats des audits publics menés par les ISC sont publiés officiellement, les citoyens sont habilités à tenir responsables les gardiens des deniers publics. Ainsi, les ISC encouragent l'efficacité, la rentabilité et la transparence de l'administration publique.

Source : INTOSAI-P-12

Généralement, auditer la performance présente différents avantages, comme l'identification :

- du gaspillage et de l'inefficacité dans la fourniture des services publics ;
- des possibilités d'optimisation du retour sur investissement dans les services publics ;
- des risques pesant sur la réalisation des objectifs politiques ; et
- des questions présentant un intérêt social et économique pour les citoyens.

L'ISSAI-P12 explique comment les ISC peuvent faire une différence dans la vie des citoyens. La **Figure 2** présente les contributions spécifiques que l'audit de la performance peut apporter.

**Figure 2 : Comment l'audit de la performance peut créer de la valeur**

Activité d'audit de la performance créatrice de valeur	Principe pertinent de l'INTOSAI-P-12	Comment les ISC pourraient-elles réaliser cette activité ?
<p><b>Intégrité</b> Fournir une assurance indépendante du succès revendiqué par les pouvoirs publics</p>	<p>2 : Mener des contrôles pour garantir que les organes gouvernementaux et du secteur public soient tenus responsables pour leur intendance et leur utilisation des finances publiques.</p>	<p>En recherchant si l'intervention financière publique sur le marché de l'immobilier a encouragé des acquéreurs qui ne seraient pas entrés sur le marché sans cette aide. Aide à l'achat : action pour des loyers équitables - progrès réalisés). ISC du Royaume-Uni, 2019</p>
<p><b>Redevabilité</b> Contribuer à ce que le pouvoir exécutif rende compte de sa performance</p>	<p>2 : Mener des contrôles pour garantir que les organes gouvernementaux et du secteur public soient tenus responsables pour leur intendance et leur utilisation des finances publiques.</p>	<p>En recherchant si le gouvernement négocie une transaction favorable lors de l'achat d'équipement médical. Rapport d'audit de la performance sur l'achat d'équipements médicaux et d'instruments chirurgicaux par le Département des services cliniques du ministère de la Santé. ISC du Botswana, 2012.</p>
<p><b>Transparence</b> En publiant de nouvelles informations, l'ISC peut faire la lumière sur l'utilisation des ressources publiques</p>	<p>4 : Rendre compte des résultats du contrôle et de fait, habiliter le public à tenir les organes gouvernementaux et du secteur public responsables.</p>	<p>En publiant des données régionales sur la performance qui étaient jusqu'alors disponibles uniquement en interne. Délai d'attente dans le système de santé publique pour une intervention non urgente et le traitement du cancer. ISC du Royaume-Uni, 2019</p>
<p><b>Nouveaux éclairages</b> Appliquer des techniques d'analyse que les pouvoirs publics n'ont pas encore utilisées</p>	<p>7 : Devenir une source crédible d'informations indépendantes et objectives et de lignes directrices pour le soutien du changement positif dans le secteur public.</p>	<p>En utilisant plusieurs analyses de régression pour identifier les facteurs qui ont un effet statistiquement significatif sur la performance des agents. Fonctionnaires du gouvernement fédéral : une analyse plus approfondie et le partage des pratiques prometteuses pourraient améliorer l'engagement et la performance des agents. ISC des États-Unis, 2015</p>
<p><b>Partager les bonnes pratiques nationales et internationales</b> Proposer des éclairages fondés sur l'expérience de l'audit d'activité similaire dans d'autres branches des pouvoirs publics. Les ISC peuvent analyser leurs propres rapports d'audit pour identifier des thèmes, des constatations communes, des tendances, des causes profondes et les recommandations d'audit, et discuter de ces éléments avec les parties prenantes clés. Les ISC peuvent aussi utiliser leur engagement au sein de la communauté professionnelle internationale de l'audit du secteur public pour tirer les enseignements de l'expérience d'autres pays</p>	<p>7 : Devenir une source crédible d'informations indépendantes et objectives et de lignes directrices pour le soutien du changement positif dans le secteur public.</p>	<p>En comparant la gestion d'une même activité par différents pays. Les soins de santé au Royaume-Uni : comparaison du système de santé en Angleterre, en Écosse, au pays de Galles et en Irlande du Nord. ISC du Royaume-Uni, 2012  L'accès des jeunes à l'emploi : construire des parcours, adapter les aides. ISC de France, 2016</p>
<p><b>Formuler des recommandations pratiques</b> Inclure dans les rapports d'audit de la performance des recommandations permettant à l'entité contrôlée d'améliorer sa performance</p>	<p>3 : Permettre à ceux chargés de la gouvernance de l'administration publique d'accomplir leurs responsabilités en répondant aux conclusions et recommandations des contrôles et en prenant les mesures correctrices qui s'imposent.</p>	<p>En examinant les causes profondes des déficits de performance, puis en fondant les recommandations sur ces éléments probants afin de suggérer des moyens d'améliorer la performance.</p>
<p><b>Expliciter la complexité</b> Proposer pour les sujets complexes une synthèse facilement assimilable</p>	<p>4 : Rendre compte des résultats du contrôle et de fait, et offrir ainsi au public la possibilité de tenir les organes gouvernementaux et du secteur public responsables.</p>	<p>En utilisant un style simple et clair dans la rédaction des publications sur l'audit de la performance, en utilisant un langage compréhensible de tous les lecteurs potentiels des publications.</p>

En tant qu'auditeur, il est important que vous réfléchissiez très tôt dans le processus à la façon dont vous pourriez, le cas échéant, créer de la valeur grâce à votre audit de la performance. Cette réflexion vous aidera à concevoir les méthodes, les analyses et les stratégies de communication qui optimiseront l'impact de votre travail.

### **Quels types de rapports sont rédigés à l'issue d'un audit de la performance ?**

Du fait des objectifs visés par l'audit de la performance (promouvoir les 3E, les principes de redevabilité et de transparence), le périmètre de l'audit pourra s'avérer considérable. Pourtant, certaines thématiques reviennent plus souvent que d'autres. **La Figure 3** illustre certains des thèmes que vous retrouverez fréquemment dans un audit de la performance.

**Figure 3 : Les thèmes de l'audit de la performance**

Thème	Exemple d'objectif d'audit	Exemple de rapport d'une ISC sur ce thème
 <p>Mise en œuvre des ODD</p>	<p>Évaluer dans quelle mesure les actions mises en œuvre par les pouvoirs publics de Jamaïque au niveau national depuis l'adoption de l'Agenda 2030 en septembre 2015 contribuent à une réparation adéquate à la réalisation des ODD.</p>	<p>État de préparation de la Jamaïque à la mise en œuvre des objectifs de développement durable (ODD). ISC de Jamaïque, 2018.</p>
 <p>Efficacité des marchés publics</p>	<p>Déterminer si le ministère de la Santé applique avec efficacité les procédures de passation de marchés publics pour obtenir des consommables ou du matériel médical de qualité acceptable pour un tarif équitable, par comparaison à la situation d'autres pays.</p>	<p>Rapport d'audit de la performance sur l'achat d'équipements médicaux et d'instruments chirurgicaux par le Département des services cliniques du ministère de la Santé. ISC du Botswana, 2012.</p>
 <p>Coordination au sein des pouvoirs publics</p>	<p>Apprécier dans quelle mesure les organismes publics coordonnent leur action pour faire face aux difficultés environnementales liées au changement climatique.</p>	<p>Marchés publics durables : les modes de gestion contribuent-ils effectivement à la réalisation de l'objectif climatique ? ISC de Suède, 2012</p>
 <p>Résultats économiques</p>	<p>Évaluer si l'aide publique et la formation à destination des petites entreprises ont contribué à la croissance économique, et si les avantages ont été partagés équitablement. Évaluer si l'aide publique et la formation à destination des petites entreprises ont contribué à la croissance économique, et si les avantages ont été partagés équitablement.</p>	<p>L'aide du Fonds européen de développement régional aux petites et moyennes entreprises dans le domaine du e-commerce a-t-elle été efficace ? Cour des comptes européenne, 2014</p>
 <p>Réglementation</p>	<p>Examiner dans quelle mesure la réglementation des jeux d'argent protège les personnes de façon efficace et proportionnée contre les effets néfastes des jeux d'argent et permet de s'attaquer aux risques émergents.</p>	<p>Réglementation des jeux d'argent : difficultés liées aux jeux d'argent et à la protection des personnes vulnérables. NAO, Royaume-Uni, 2020.</p>
 <p>Améliorations sociales</p>	<p>Évaluer si le ministère responsable traite de façon adéquate le problème des fuites dans le réseau d'alimentation en eau domestique.</p>	<p>Gestion de la distribution de l'eau en zone urbaine. ISC de Tanzanie, 2012</p>
 <p>Améliorations environnementales et développement durable</p>	<p>Évaluer si le ministère responsable assure effectivement la promotion de la gestion durable des ressources halieutiques.</p>	<p>Gestion durable de la ressource halieutique en milieu libre. ISC de Zambie, 2015</p>

 <p><b>Égalité des sexes</b></p>	<p>Évaluer l'efficacité de la mise en œuvre du plan d'action en faveur des femmes, concernant en particulier l'élimination des violences faites aux femmes, en examinant : le cadre juridique et politique existant ; le processus qui a conduit à la mise en œuvre de ce cadre ; les mécanismes permettant d'assurer le suivi et la présentation des résultats de la mise en œuvre du cadre, et d'évaluer si des améliorations ont été apportées.</p>	<p>Élimination des violences faites aux femmes, ISC de Fidji, 2019</p>
 <p><b>Infrastructures</b></p>	<p>Évaluer si le gouvernement, à travers l'Autorité de développement de l'agriculture en milieu rural, a mis en place un système de gestion efficace de la réhabilitation des chantiers de construction de routes de desserte agricole. En outre, évaluer si l'autorité a contribué aux pratiques d'excellence en appliquant des normes de qualité à la réhabilitation et à la maintenance des routes, et en minimisant le risque de qualité médiocre des chantiers de construction.</p>	<p>Gestion de la réhabilitation des routes de desserte agricole par l'Autorité de développement de l'agriculture en milieu rural. ISC de Jamaïque, 2019</p>
 <p><b>Éducation</b></p>	<p>Déterminer dans quelle mesure le Programme d'aide publique aux étudiants et enseignants du secteur éducatif privé a atteint ses objectifs ; déterminer si le ministère de l'Éducation a veillé à donner la priorité aux plus indigents et s'il a garanti la gestion conforme du programme.</p>	<p>Aide publique aux étudiants et enseignants du secteur éducatif</p>
 <p><b>Santé, éducation et égalité des sexes</b></p>	<p>Déterminer si les services fournis pour prévenir les grossesses adolescentes sont efficaces.</p>	<p>Service de prévention des grossesses adolescentes. Les services sont assurés par les ministères de l'Action en faveur des femmes et des populations vulnérables, de la Santé et de l'Éducation. ISC du Pérou, 2018</p>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Quelle est la différence entre un audit de la performance et les autres types d'audit dans le secteur public ?

L'audit de la performance est une discipline spécifique, qui répond à des normes et à des conventions propres. Il est important de comprendre ce qui différencie l'audit de la performance des deux autres principaux types d'audit du secteur public : les audits financiers et les audits de conformité.

Généralement, distinguer un audit financier d'un audit de la performance ne posera pas de difficulté. L'audit financier consiste à déterminer, moyennant l'obtention d'éléments probants, si les informations financières d'une entité sont présentées dans ses états financiers conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire en vigueur (ISSAI 100/7). Les ISC mènent généralement les audits financiers tous les ans ; ils y certifient les états financiers de l'entité contrôlée. L'audit financier crée de la valeur en donnant aux utilisateurs visés des états financiers confiance dans la fiabilité et la pertinence des informations présentées dans les documents contrôlés.

Il peut s'avérer plus difficile de comprendre la différence entre un audit de conformité et un audit de la performance, car leurs domaines respectifs se chevauchent parfois. Les audits de conformité couvrent un large spectre d'audits, présentant des caractéristiques différentes, et ils portent sur des activités, des transactions ou des informations financières.

L'audit de conformité consiste à évaluer de façon indépendante si un sujet considéré donné est conforme aux textes législatifs et réglementaires applicables<sup>2</sup> qui servent de critères. Un audit de conformité consiste à évaluer si les activités, les transactions financières et les informations sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux textes législatifs et réglementaires qui régissent l'entité auditée (ISSAI 400/12). Les textes législatifs et réglementaires peuvent inclure les règles, les lois et les règlements, les résolutions budgétaires, les politiques, les codes existants, les termes convenus ou les grands principes qui régissent la bonne gestion financière du secteur public, ainsi que la conduite des fonctionnaires (ISSAI 400/29).

Certains audits de la performance peuvent inclure des questions de conformité dans la mesure où ces questions sont nécessaires et pertinentes pour l'examen des 3E du sujet considéré.

L'audit de la performance est une mission d'appréciation directe (ISSAI 100/29-30). Lors des missions d'appréciation directe, c'est l'auditeur qui mesure ou évalue le sujet considéré en fonction des critères. L'auditeur sélectionne le sujet considéré et les critères en tenant compte du risque et du caractère significatif. Le résultat de la mesure du sujet considéré en fonction des critères est présenté dans le rapport d'audit sous la forme de constatations, de conclusions, de recommandations ou d'une opinion.

Il existe également des missions d'attestation, au cours desquelles la partie responsable mesure le sujet considéré en fonction des critères et présente les informations afférentes à ce sujet. L'auditeur collecte ensuite des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations, afin de formuler une conclusion raisonnablement étayée. Les audits financiers sont toujours des missions d'attestation, et les audits de conformité peuvent être des missions d'attestation ou des missions d'appréciation directe, ou les deux à la fois (ISSAI 100/29-30).

## **Comment le fait d'être considéré comme une mission d'appréciation directe peut-il influencer la réalisation d'un audit de la performance ?**

L'audit de la performance est une mission avec présentation directe des résultats. En tant qu'auditeur, votre rôle sera donc de choisir et définir le sujet de votre rapport et de vos conclusions. Vous devrez également identifier quels critères sont pertinents, et mesurer ou évaluer le sujet considéré par rapport à ces critères afin d'élaborer un rapport d'audit qui fournisse des informations pertinentes et fiables aux utilisateurs de l'audit. Votre rôle sera d'autant plus actif que vous poserez des questions d'audit pertinentes et que vous sélectionnerez et appliquerez des méthodes adaptées pour recueillir des éléments probants pertinents sur le sujet considéré.

Un audit de la performance peut comporter un travail de vérification des procédures de l'entité auditée, mais vous devez veiller à ce que l'audit ne se résume pas à un simple exercice de « cases à cocher ». Soumettre les procédures à des tests pour identifier leurs lacunes éventuelles n'apporte pas les connaissances nécessaires à l'évaluation de la performance. Mesurer la performance consiste à examiner ce que font les entités contrôlées pour mettre en œuvre les politiques. Au cours de ce travail, vous pourrez être amené à expliquer en quoi les procédures que vous vérifiez contribuent à l'obtention de résultats positifs. Par exemple, un audit de la performance s'intéressant aux procédures d'un ministère pour l'achat de véhicules de fonction pourra impliquer de vérifier que le personnel respecte les procédures des marchés publics. Il ira toutefois plus loin, en rassemblant des éléments probants sur les effets directs de ces procédures :

- Les véhicules restent-ils souvent inutilisés ?
- Le ministère a-t-il payé les véhicules au juste prix ?
- Les entreprises du secteur privé ont-elles la possibilité d'acquérir les véhicules à un prix inférieur à celui payé par le ministère ?
- Comment le ministère peut-il réduire le coût de maintenance de ses véhicules ?
- Serait-il plus économique de louer des véhicules en fonction des besoins ?

Dans le cadre d'une mission d'appréciation directe, c'est à vous, l'auditeur, qu'il revient de préciser au lecteur :

- le(s) objectif(s) de l'audit de la performance ;
- les critères que vous avez retenus, et pourquoi ;
- les éléments probants que vous avez rassemblés ;

- les forces et faiblesses que vous avez identifiées sur le plan de la performance ;
- les facteurs qui expliquent ces faiblesses ;
- dans quelle mesure les éléments probants sont convaincants ;
- les conclusions auxquelles vous êtes parvenu, et pourquoi ;
- l'impact ou les conséquences de la constatation formulée ;
- dans quelle mesure le lecteur peut se fier à vos conclusions.

## Qui sont les trois parties à un audit de la performance ?



### La norme

L'auditeur doit identifier explicitement les utilisateurs cibles et les parties responsables de l'entité auditée et, pendant la durée de l'audit, prendre en considération l'incidence de ces rôles afin de mener l'audit en conséquence.

Source : ISSAI 3000/25

Les trois parties à un audit du secteur public sont l'auditeur, la partie responsable et les utilisateurs présumés. Leurs caractéristiques peuvent être spécifiques dans le cas de l'audit de la performance.

Le rôle de l'auditeur est rempli par le plus haut responsable de l'ISC et par les personnes à qui est déléguée la réalisation des audits (ISSAI 100/25). Cette définition découle des différents modèles d'ISC. Dans le modèle de Westminster, l'ISC est généralement appelée Bureau national d'audit (« National Audit Office ») et les rapports sont signés uniquement par le Vérificateur général (« Auditor General »), qui assume la responsabilité de l'audit. Dans le modèle juridictionnel et de Conseil (ou modèle d'institution de contrôle collégiale), les auditeurs réalisent des audits sous la supervision de la direction. Les règles doivent donc être interprétées en fonction du modèle institutionnel considéré (TCU, 2020).

Les auditeurs qui contrôlent la performance travaillent généralement au sein d'une équipe qui dispose de compétences différentes et complémentaires (ISSAI 300/16).

La partie responsable peut comprendre les personnes responsables du sujet considéré audité, chargées d'apporter des informations à l'auditeur, mais peut aussi faire référence aux personnes responsables de répondre aux recommandations. Dans le cadre d'un audit de la performance, ce rôle peut être assuré par des personnes physiques ou par des organisations. Une partie responsable peut aussi être un utilisateur cible, mais elle ne sera habituellement pas le seul (ISSAI 100/25 ; ISSAI 300/17 ; ISSAI 3000/27).

Les utilisateurs présumés sont les personnes, les organisations ou les catégories de personnes ou d'organisations pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit. Le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif, les agences publiques, les tierces parties concernées par le rapport d'audit, et le public peuvent tous être des utilisateurs cibles. (ISSAI 100/25 ; ISSAI 3000/26)

Il est aussi important de considérer les besoins et les intérêts des utilisateurs cibles et des parties responsables. En faisant cela, l'auditeur peut s'assurer que le rapport d'audit est plus utile et compréhensible pour ces entités. Cela ne doit cependant en aucune manière saper l'indépendance et l'attitude objective de l'auditeur qui demeure responsable d'une approche d'audit équilibrée, visant l'intérêt général. (ISSAI 3000/28)

### Que sont le sujet considéré et les informations relatives au sujet considéré ?



#### La norme

L'auditeur doit identifier le sujet exact d'un audit de performance.

Source : ISSAI 3000/29

Le sujet fait référence à l'information, à la condition ou à l'activité qui est mesurée ou évaluée en fonction de certains critères. Le sujet considéré répond à la question « qu'est-ce qui est audité ». Il est défini dans le périmètre de l'audit, qui précise les limites de l'audit. Le sujet considéré d'un audit de la performance peut être un programme, une entreprise, un système, une entité ou des fonds. Il peut concerner des activités (avec leurs réalisations, leurs résultats et leurs impacts) ou des situations existantes, causes et conséquences incluses. C'est l'objectif qui détermine le sujet considéré, lequel est énoncé dans les questions d'audit. (ISSAI 100/26 ; ISSAI 300/19 ; ISSAI 3000/30)

Les informations afférentes au sujet considéré constituent le résultat de l'évaluation ou de la mesure de ce dernier en fonction des critères (ISSAI 100/28). Dans le cas d'un audit de la performance, c'est l'auditeur qui produit les informations relatives au sujet considéré. Pour un audit financier, c'est la partie responsable qui présente ces informations (les états financiers). L'auditeur recueille ensuite des éléments probants pour étayer son opinion. (TCU, 2020)

## Chapitre 2

### Quels grands principes définissent un bon audit de la performance ?

Ce chapitre présente les huit principes qu'il est nécessaire de respecter pour réaliser un audit de la performance de qualité. Selon l'ISSAI 100/36-43, ces principes sont les suivants :

- Contrôle qualité ;
- Indépendance et déontologie ;
- Jugement professionnel et esprit critique ;
- Compétences de l'équipe d'audit ;
- Caractère significatif ;
- Documentation et supervision de l'audit ;
- Risque d'audit et assurance ;
- Communication avec les entités contrôlées, les parties prenantes externes, les médias et le public.

Au vu de la finalité et de la nature de l'audit de la performance, ces principes ont une grande importance pour les ISC et pour vous, en tant qu'auditeur. Si ces principes ne sont pas respectés, les ISC et les auditeurs ne seront pas dans une position propre à leur permettre de réaliser correctement les audits de la performance et obtenir ainsi des améliorations sur le plan de l'**économie**, de l'**efficience** et de l'**efficacité** (les 3E). Il est important que votre ISC mette en place des politiques et des procédures expliquant les contraintes afférentes à chacun de ces principes. Le respect des principes entre dans votre champ de responsabilité. Ce chapitre aborde rapidement les politiques qu'il convient de déployer au niveau de l'ISC pour assurer la mise en œuvre de ces principes fondamentaux, mais il se concentre avant tout sur la façon dont vous, l'auditeur, pouvez prendre les mesures appropriées pour assurer le respect des principes.

Une section du chapitre présente certaines considérations de l'IDI visant à généraliser le principe d'inclusion et à maximiser l'impact des audits de la performance.

### Qu'est-ce que le contrôle qualité ?



#### La norme

Les ISC doivent établir et maintenir des procédures appropriées en matière de déontologie et de contrôle qualité.

Source : ISSAI 100/35

Les politiques et procédures d'une ISC en matière de contrôle qualité doivent être conformes aux normes professionnelles, afin d'assurer que les audits réalisés aient le même niveau élevé de qualité. Les auditeurs doivent réaliser la mission conformément aux normes professionnelles en matière de contrôle qualité. (ISSAI 100 et ISSAI 140<sup>11</sup>)

Toutes les ISC doivent relever le même défi important, celui de garantir en permanence la grande **qualité** de leurs audits et de leurs autres travaux. La qualité des travaux menés par les ISC a une incidence sur la réputation et la crédibilité de celles-ci et, en bout de ligne, sur leur capacité à réaliser leur mandat. (ISSAI 140)

Le **contrôle qualité** désigne un système de politiques et de procédures mis en place par une ISC pour garantir que ses rapports d'audit sont pertinents, équilibrés, justes, qu'ils apportent une valeur ajoutée et qu'ils sont conformes aux ISSAI. Le contrôle qualité doit être présent à chaque étape du processus d'audit : planification, exécution, présentation des résultats et suivi. Ces politiques et procédures doivent être énoncées par la direction de l'ISC, qui conserve la responsabilité globale du système de contrôle qualité. (ISSAI 140)

L'**assurance qualité** correspond à l'établissement d'un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement (ISSAI 140/6). La finalité de l'assurance qualité consiste à procéder à un examen permettant de vérifier si l'audit a été réalisé conformément aux ISSAI.

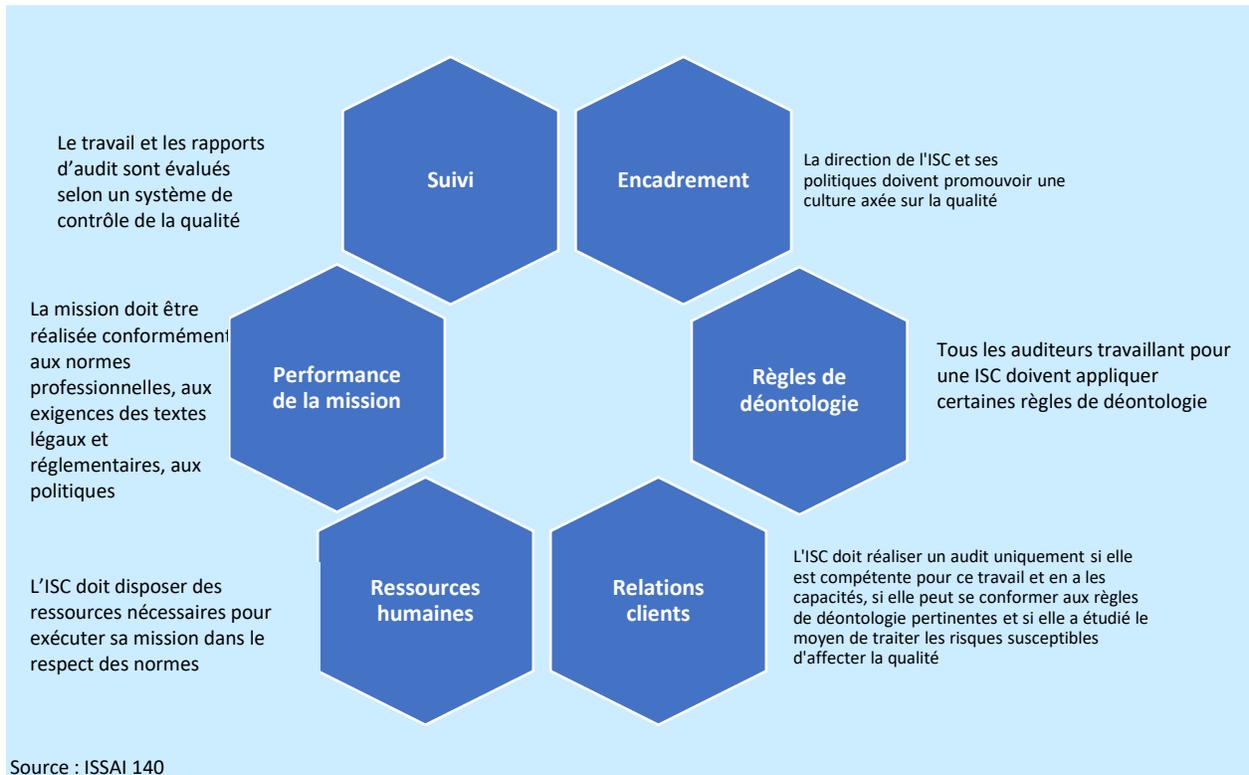
Les examens, procédures et vérifications effectués avant la publication du rapport font partie du système de contrôle qualité de l'ISC, et visent à garantir la qualité élevée des rapports. Ces examens peuvent être réalisés par des membres de la direction ou par des examinateurs externes. L'assurance qualité, quant à elle, consiste à vérifier que l'on a bien mis en place des systèmes de contrôle qualité appropriés et qu'ils sont correctement appliqués. L'assurance qualité n'est pas effectuée par la direction de l'ISC et comprend l'examen de rapports déjà publiés. (Manuel AFROSAI-E PA, 2016)

La **Figure 4** présente les six éléments du contrôle qualité. En complément, vous trouverez à l'Annexe 1 un exemple de cadre d'assurance qualité d'une ISC.

---

<sup>11</sup> Après révision, ISSAI 140 s'appelle désormais ISSAI 140 – Gestion de la qualité pour les ISC, mais n'est pas encore en vigueur. Par conséquent, aucune modification reflétant la nouvelle norme ISSAI 140 ne sera apportée à ce guide pour le moment.

**Figure 4 : Les éléments-clés du cadre de contrôle d'un audit de la performance**



Pour qu'un système de contrôle qualité soit efficace, il doit être intégré à la stratégie, à la culture, aux politiques et aux procédures de l'ISC, comme il est indiqué dans le présent document. De cette manière, la qualité est assurée au moment même où l'ISC exécute ses travaux et produit ses rapports, et non pas lors d'un processus distinct appliqué une fois que le rapport est établi (ISSAI 140). Les procédures en matière de contrôle qualité doivent couvrir des sujets tels que l'orientation, la revue et la supervision du processus d'audit, ainsi que la nécessité de procéder à des consultations sur des sujets difficiles ou litigieux pour aboutir à des décisions (ISSAI 100/38).

La mise en place de politiques et de procédures au sein de l'ISC est nécessaire mais pas suffisante. En effet, le fonctionnement du système de contrôle qualité doit faire l'objet d'un suivi, avec une évaluation régulière du travail et des rapports d'audit. Ce processus permettra de déterminer si le système est bien conçu et fonctionne de façon efficace, et si les politiques et procédures en place sont effectivement appliquées. Ce suivi peut prendre la forme d'examen internes et externes. Le suivi, prenant la forme d'examen périodiques par les pairs ou d'autres types d'évaluation, aide les ISC à s'assurer que le travail réalisé et les rapports rédigés sont conformes aux normes applicables et maintiennent un haut niveau de qualité.

Votre ISC doit mettre en place des politiques et des procédures pour codifier les actions et les comportements qu'elle attend de vous pour chaque élément du cadre de contrôle qualité. L'ISC veillera à communiquer clairement ce référentiel à l'ensemble des auditeurs.

## Qu'entend-on par « indépendance » et « déontologie » ?

L'observation des principes d'*indépendance* et de *déontologie* constitue un préalable à la réalisation des audits de la performance, et le Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP) en souligne l'importance. Les sections suivantes présentent des concepts importants relatifs à l'indépendance et à la déontologie.

### Indépendance



#### L'ISSAI 130 :

Code déontologique de l'INTOSAI propose une analyse détaillée de l'indépendance et de la déontologie. Le code propose aux ISC et à leur personnel un ensemble de valeurs et de principes sur lesquels fonder leur comportement. Le code reconnaît en outre la spécificité de l'environnement de l'audit du secteur public (souvent différent de l'audit du secteur privé) et formule des recommandations complémentaires sur les moyens d'intégrer ces valeurs au processus et au travail d'audit des ISC.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

*Être indépendant* signifie ne pas être soumis aux circonstances ou influences qui compromettent le jugement professionnel ou que l'on considère comme susceptibles de compromettre ce jugement, et agir de façon impartiale, sans préjugé.

Il est important que votre ISC et vous, en tant qu'auditeur, ayez conscience des menaces pouvant nuire à l'indépendance et porter atteinte à l'efficacité de l'audit. On distingue six grandes menaces pour l'indépendance dans les audits de la performance. Elles sont présentées à la **Figure 5**.

**Figure 5 : Les six grandes menaces qui pèsent sur l'indépendance lors des audits de la performance**

<b>L'intérêt personnel</b>	Désigne la menace qu'un intérêt financier ou tout autre intérêt personnel influence de façon inappropriée le jugement ou le comportement d'un auditeur.
<b>Un biais dans les préconisations</b>	Désigne la menace qu'un auditeur influencé par des convictions politiques, idéologiques, sociales ou autres, adopte une position manquant d'objectivité.
<b>La familiarité</b>	Désigne la menace qu'un auditeur, influencé par des relations personnelles avec des parents, des amis, etc. au sein de l'entité contrôlée, adopte une position manquant d'objectivité.
<b>L'intimidation ou l'influence indue</b>	Désigne la menace que des influences externes ou des pressions affectent la capacité d'un auditeur à prendre des décisions indépendantes et objectives.
<b>L'autoévaluation</b>	Désigne la menace qu'un auditeur ou une organisation d'audit ayant déjà fourni des services à l'entité contrôlée par le passé s'appuie sur cette expérience pour formuler ses conclusions dans la mission actuelle.
<b>La participation de l'entité contrôlée</b>	Désigne la menace qu'un auditeur franchisse la ligne séparant son statut d'auditeur externe de celui d'un acteur de la structure de gestion interne de l'entité contrôlée.

Source : GUID 3910/14

Les ISC et les équipes d'audit doivent appliquer des mécanismes de contrôle, similaires aux mécanismes décrits ci-après, permettant d'éliminer ou de circonscrire une menace pour l'indépendance à un niveau acceptable.

Les ISC doivent aussi veiller à ce que leur personnel n'entretienne pas de relations trop étroites avec les entités qu'elles contrôlent afin de pouvoir conserver leur objectivité. Les ISC, tout en respectant la législation les concernant votée par le pouvoir législatif, doivent être à l'abri de toute intervention ou ingérence du pouvoir législatif ou exécutif dans les domaines suivants :

- sélection des thèmes d'audit, le cas échéant, étant donné que le mandat de certaines ISC leur impose de réaliser des audits en particulier. En tout état de cause, il est important pour l'ISC et l'auditeur de conserver leur indépendance dans la réalisation des audits ;
- planification, programmation, exécution des travaux, communication des résultats et suivi des audits ;

- organisation et gestion internes ;
- mise en application de leurs décisions, dès lors que l'application des sanctions fait partie de leur mandat.

En tant qu'auditeur, il est important que vous conserviez votre indépendance pour assurer l'impartialité de vos rapports et pour qu'ils soient perçus comme tels par les personnes auxquelles ils sont destinés. Votre capacité à rester indépendant est essentielle dans le contexte d'un audit de la performance, car vous devrez prendre de nombreuses décisions en faisant appel à votre jugement professionnel et en utilisant les éléments probants.

Lorsque le degré d'indépendance requis n'est pas assuré, certaines décisions courantes (dont nous parlerons dans les chapitres suivants) peuvent avoir une incidence négative sur l'audit de la performance. Ces décisions sont par exemple :

- identifier et décider du thème d'audit ;
- définir les objectifs d'audit et les questions d'audit ;
- identifier les critères applicables ;
- déterminer l'approche méthodologique de l'audit ;
- évaluer les données probantes d'audit et formuler des conclusions ;
- décider des critères d'audit et des constatations, après les avoir évalués en toute indépendance et en avoir parlé avec l'entité ou les entités faisant l'objet de l'audit ;
- évaluer les positions des différentes parties prenantes ;
- rédiger un rapport juste et équilibré.



Les auditeurs peuvent maintenir leur indépendance :

- en évitant de participer à des audits à l'égard desquels ils ont un intérêt personnel ou financier
- en n'acceptant pas de cadeaux, de gratifications ou d'autres paiements pouvant donner l'apparence d'un favoritisme
- en se refusant d'eux-mêmes des audits dans lesquels certains de leurs parents ou amis ont un intérêt dans le résultat de l'audit
- en évitant de s'engager dans des activités externes pouvant être vues comme exerçant une influence illégitime sur les résultats d'un audit
- en évitant de devenir trop proches de l'entité contrôlée et de ses dirigeants, ce qui pourrait entraîner un a priori ou un favoritisme.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Exemples de mécanismes de maîtrise des risques d'atteinte à l'indépendance spécifiques à l'audit :

- ✓ L'implication d'une autre personne pour examiner le travail réalisé ou apporter des conseils si nécessaire, sans compromettre l'indépendance de l'auditeur.
- ✓ L'implication d'une autre personne pour examiner le travail réalisé ou apporter des conseils si nécessaire, sans compromettre l'indépendance de l'auditeur.
- ✓ La rotation du personnel entre audits de performance de différentes entités après quelques années pour contrer la menace de familiarité.
- ✓ Le fait pour tous les individus travaillant sur un audit de devoir confirmer leur indépendance avant de commencer le travail sur l'audit et de la prendre en considération tout au long de l'audit.
- ✓ Le fait d'écarter une personne de l'équipe d'audit lorsque les intérêts financiers, les relations, ou les activités de cette personne présentent une menace pour l'indépendance.

Source : GUID 3910/19

## Déontologie

La **déontologie** désigne les principes moraux d'une personne, comme l'intégrité, la compétence et la conscience professionnelle, le professionnalisme et le respect de la confidentialité, qui sont définis ci-dessous.

- *Intégrité* : Agir de façon honnête et fiable, de bonne foi et dans l'intérêt public.
- *Compétence professionnelle* : Acquérir et conserver les connaissances et les qualifications adaptées à la mission, conformément aux normes applicables et à la conscience professionnelle.
- *Professionnalisme* : Se conformer à la législation, à la réglementation et aux conventions applicables, éviter tout comportement susceptible de discréditer l'ISC.
- *Confidentialité et transparence* : Protéger de façon appropriée les informations, en tenant compte des impératifs de transparence et de redevabilité.

Chacun de ces principes est présenté plus en détail ci-après. L'*ISSAI 130* de l'INTOSAI : *Le Code de déontologie* présente des lignes directrices détaillées à l'attention de l'ISC et de l'auditeur, concernant chacun des principes cités.

Les ISC doivent avoir mis en place des politiques et des procédures présentant les exigences déontologiques et mettant l'accent sur la nécessité pour chaque auditeur de s'y conformer. Les principes déontologiques de l'ISC doivent intégrer les exigences détaillées par la législation et la réglementation auxquelles l'ISC est soumise. Éléments à envisager par les ISC : déclarations écrites du personnel attestant du respect des exigences déontologiques de l'ISC ; mise en place de procédures permettant au personnel de signaler toute infraction au code déontologique.

### **Intégrité**

Les ISC doivent avoir mis en place des politiques et des procédures qui :

- mettent en avant, démontrent, soutiennent et organisent un cadre favorable à l'intégrité ;
- assurent que l'environnement interne facilite le signalement par le personnel des comportements contraires à la déontologie ;
- veillent à ce que les infractions à la déontologie soient traitées en temps opportun et de façon adéquate.



Il est important que les auditeurs se prémunissent des conflits d'intérêts, avérés ou perçus, et maintiennent leur indépendance de réflexion et leur indépendance en apparence.

Par conséquent, l'auditeur doit impérativement éviter les conflits et les apparences de conflit ou toute autre situation dans laquelle un tiers objectif et informé pourrait avoir des raisons de remettre en cause la capacité de l'auditeur à exercer un jugement objectif et impartial.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

En tant qu'auditeur, vous êtes tenu d'agir avec honnêteté. Vous devez aussi rester attentif aux situations susceptibles de s'avérer problématiques sur le plan de l'intégrité, et les éviter ou les signaler, le cas échéant. On peut citer, parmi ces situations, des cas où il est question :

- d'un intérêt personnel, financier ou autre, ou de relations présentant un conflit avec les intérêts de l'ISC ;
- de cadeaux ou de gratifications de la part des entités contrôlées ;
- d'un abus de pouvoir en vue d'acquies un avantage personnel ;
- de la participation à des activités politiques, à des groupes de pressions, lobbys, etc. ;
- de l'accès à des informations sensibles et confidentielles ;
- de l'utilisation des ressources de l'ISC à des fins personnelles ou pour d'autres raisons.

## Compétence professionnelle

Les ISC doivent adopter des politiques et des procédures qui leur permettent de garantir que les audits de la performance et les activités associées sont réalisés par des agents possédant les connaissances, les qualifications et les aptitudes nécessaires pour mener à bien ce travail. Ces politiques et procédures peuvent inclure :

- la mise en place de pratiques de recrutement et de gestion des ressources humaines fondées sur la compétence ;
- la création d'équipes de travail possédant collectivement l'expertise requise pour la mission confiée ;
- l'affectation d'agents bénéficiant d'une formation, d'un appui et d'une supervision appropriés ;
- la mise à disposition d'outils permettant le renforcement des compétences et le partage d'informations, et la mise en place de mesures visant à inciter les agents à utiliser ces outils ;
- le traitement des difficultés découlant d'une évolution dans l'environnement du secteur public.

Dans le cadre de l'évaluation et du maintien de la compétence professionnelle, vous pouvez, en tant qu'auditeur :

- comprendre votre rôle et les tâches qui vous incombent ;
- connaître les normes techniques, professionnelles et déontologiques applicables ;
- travailler avec compétence dans différents contextes et situations, en fonction des exigences de la mission ou de l'activité ;
- acquérir de nouvelles connaissances, compétences et aptitudes, les actualiser et les améliorer si nécessaire.

## Professionalisme

Votre ISC doit avoir conscience des standards de **professionalisme** que ses parties prenantes internes et externes attendent d'elle, conformément à la législation, à la réglementation et aux conventions de la société dans laquelle elle évolue, et mener ses activités en conséquence, dans le respect de son mandat. Pour promouvoir des standards exigeants en matière de professionnalisme et identifier les comportements incompatibles avec cette exigence, les ISC doivent communiquer des directives qui présentent les comportements attendus et mettre en



La compétence et le professionnalisme des auditeurs sont importants pour le déroulement de l'audit de la performance. **Par exemple, les auditeurs doivent :**

- être objectifs, neutres, impartiaux et se fonder sur les faits ;
- appliquer une méthodologie logique pour traiter les objectifs d'audit ;
- être capables d'appliquer avec efficacité les politiques et procédures de l'ISC en matière de professionnalisme, ainsi que les normes.

### Les auditeurs ne peuvent pas :

- choisir les sites visités dans le cadre de l'audit sur des critères personnels ;
- publier une opinion personnelle sur les réseaux sociaux à propos de questions concernant un audit de la performance en cours ;
- abuser de leur position pour obtenir des informations à des fins personnelles ;
- s'engager dans des activités externes pouvant créer un conflit d'intérêts pour l'auditeur ou l'ISC.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

œuvre des contrôles assurant une surveillance, l'identification et la résolution des écarts par rapport aux exigences.

En tant qu'auditeur, il est important que vous preniez des mesures pour garantir que votre comportement, dans votre environnement de travail comme à l'extérieur, est conforme aux normes professionnelles. Vous devez par exemple :

- connaître les politiques et procédures de votre ISC en matière de professionnalisme, comme les normes professionnelles applicables, la législation, la réglementation et les conventions de la société au sein de laquelle intervient l'ISC ;
- comprendre l'impact de vos actes sur la crédibilité de l'ISC, tenir compte de la façon dont votre comportement, dans votre environnement de travail comme à l'extérieur, pourrait être perçu par vos collègues, votre famille et vos amis, les entités contrôlées et les médias, entre autres. Par exemple, le fait de travailler ou de faire du bénévolat en dehors de vos activités pour l'ISC pourrait être perçu comme présentant un conflit d'intérêts ou comme étant susceptible de nuire à votre impartialité. Certaines ISC ont mis en place un mécanisme de déclaration permettant de signaler toute activité externe. L'Annexe 2 propose un exemple de formulaire utilisé par une ISC pour déclarer des activités extérieures ;



Les ISC peuvent prendre les mesures suivantes pour contribuer au principe de transparence :

- Adopter des normes, des procédures et méthodes d'audit objectives et transparentes pour les entités contrôlées
- Rendre publics les résultats de leur travail, y compris les méthodologies appliquées pour effectuer la mission
- Communiquer en temps opportun et largement sur leurs activités et les résultats des audits en utilisant notamment médias, sites web et d'autres moyens.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

- savoir que l'on attend généralement de vous que vous agissiez en accord avec des valeurs déontologiques, que vous respectiez la législation et la réglementation en place, que vous n'abusiez pas de votre position, que vous fassiez preuve de diligence et de soin dans l'exécution de votre travail, et que vous agissiez de façon appropriée dans vos rapports avec les autres ;
- faire preuve de prudence et de vigilance pour contribuer à assurer que vos actes ou vos opinions ne compromettent ni ne discréditent l'ISC et son travail, par exemple dans votre utilisation des réseaux sociaux ;

### Confidentialité et transparence

Les ISC doivent mettre en place des politiques et des procédures qui leur permettent d'assurer un équilibre entre la **confidentialité** des informations en lien avec l'audit et d'autres informations obtenues au cours d'un audit de la performance d'une part, et la nécessité de respecter les principes de **transparence** et de redevabilité d'autre part. Elles doivent aussi disposer d'un système adapté pour garantir la confidentialité lorsque cela est nécessaire, en particulier en ce qui concerne les données sensibles. En outre, il appartient aux ISC de veiller à ce

que les prestataires mandatés pour exécuter des prestations pour leur compte soient liés par des accords de confidentialité appropriés.

En tant qu'auditeur, il est important pour vous de connaître vos obligations légales en la matière, ainsi que les politiques et procédures de votre ISC concernant la confidentialité et la transparence. Vous avez aussi pour responsabilité de protéger les informations que vous collectez au cours de l'audit, et de ne pas les divulguer à des tiers à moins d'y avoir été dûment et expressément autorisé, ou à moins d'être en droit ou dans l'obligation de le faire d'un point de vue juridique ou professionnel. Voici quelques exemples des contrôles et mesures préventives que vous pouvez appliquer pour contribuer au respect de la confidentialité et de la transparence :

- Exercez votre jugement professionnel pour respecter la confidentialité des informations collectées dans le cadre d'un audit. En particulier, gardez à l'esprit que certaines informations sont confidentielles lorsque vous abordez des sujets liés à votre travail avec d'autres agents de l'ISC.
- Si vous n'êtes pas certain de devoir divulguer aux autorités ou aux parties compétentes une possible infraction à la réglementation ou à la législation, vous pouvez envisager de demander un conseil juridique au sein de votre ISC afin de déterminer la conduite à tenir.
- Ne parlez pas de ce qui concerne votre audit en dehors de votre environnement de travail, sur les réseaux sociaux notamment.
- Sécurisez vos appareils électroniques - ordinateurs portables, dispositifs portables de stockage de données etc. -, et veillez à ce que toutes les informations concernant l'audit, notamment les fichiers et documents liés à l'audit, soient correctement sécurisées. Pour cela, vous pouvez enregistrer les informations dans un espace verrouillé, comme une armoire ou un bureau fermant à clé, et contrôler l'accès aux espaces de travail afin de garantir la protection de toutes les informations liées à l'audit, que les fichiers et documents soient au format électronique ou papier. En ce qui concerne les informations électroniques, il est nécessaire de prendre des mesures pour éviter la perte de données, au moyen de sauvegardes et de serveurs de secours, selon ce qui convient.

### Résoudre un problème d'indépendance et de déontologie ou en atténuer les conséquences

Les ISC et les auditeurs ont pour responsabilité de résoudre les problèmes d'indépendance et de déontologie, et d'en atténuer les conséquences. Les ISC doivent disposer d'un système de contrôle déontologique qui leur permette d'identifier, d'analyser et d'atténuer les risques liés aux questions de déontologie, de soutenir les comportements conformes à la déontologie et de traiter toute situation contraire à ces valeurs, tout en protégeant les personnes qui ont signalé l'infraction soupçonnée. Les principaux éléments de ce système de contrôle déontologique

peuvent être un code de déontologie, un comportement et une « ligne de conduite » adaptés de la part des dirigeants, des lignes directrices en matière de déontologie, ainsi qu'un système de gestion et de suivi des questions de déontologie (pour en savoir plus sur les responsabilités de l'ISC, veuillez consulter l'ISSAI 130).

En tant qu'auditeur, il vous appartient de prendre des mesures concrètes pour résoudre les problèmes d'indépendance et de déontologie ou pour en atténuer les conséquences. Vous pouvez par exemple :

- identifier les situations susceptibles de porter atteinte à votre indépendance et à votre déontologie, en comprenant l'impact que ces situations peuvent avoir ;
- signer des déclarations d'intérêts et de conflits éventuels afin de contribuer à identifier et atténuer les menaces à l'indépendance, et protéger à la fois votre intégrité et celle de l'ISC. L'Annexe 3 présente un exemple de déclaration relative à l'indépendance ;
- informer vos responsables des relations et des situations susceptibles d'induire une menace ;
- entretenir et développer vos connaissances et vos compétences afin d'acquérir une parfaite compréhension des normes et des attentes en matière de comportement, de compétence professionnelle, mais également en matière de protection et de confidentialité des informations liées à l'audit ;
- informer votre superviseur si vous ne possédez pas l'expertise nécessaire pour mener à bien une activité en particulier en garantissant votre professionnalisme et votre intégrité.

Vous devez avoir conscience de vos propres préjugés et opinions concernant les différents sujets et organisations que vous abordez. Modérez votre propre comportement pour vous assurer de respecter les exigences en matière d'indépendance et de déontologie. Prenez en compte toute menace à l'indépendance et à la déontologie, aux différents points des étapes de planification et d'exécution de l'audit. Si vous avez des doutes concernant ce qui peut constituer une menace à l'indépendance et à la déontologie, faites confiance à votre instinct lorsque vous pressentez qu'il pourrait y avoir un problème, consultez la politique de votre ISC et signalez le cas à vos supérieurs, si nécessaire. Par ailleurs, soyez attentif au comportement des autres auditeurs et de vos collègues, car la réputation de votre ISC dépend du respect des exigences en matière d'indépendance et de déontologie par l'ensemble de ses auditeurs. De nombreuses ISC ont mis en place des procédures permettant de signaler un comportement inapproprié qui a été observé. En cas de doute, parlez-en à votre superviseur.

## Qu'entend-on par « jugement professionnel » et « esprit critique » ?



### La norme

L'auditeur doit exercer son jugement professionnel et son esprit critique, et prendre en considération les sujets sous différentes perspectives, en conservant une attitude ouverte et objective aux différentes opinions et arguments.

Source : ISSAI 3000/68

L'exercice du **jugement professionnel** et de l'**esprit critique** est essentiel pour assurer l'efficacité de l'audit de la performance.

Par « jugement professionnel », on entend l'application des connaissances, des compétences et de l'expérience (avec l'apport des normes, de la législation et des principes déontologiques) aux fins de la formulation d'une opinion ou de la prise d'une décision sur une question donnée. La notion d'esprit critique professionnel renvoie quant à elle au fait de conserver une distance professionnelle avec l'entité ou les entités contrôlées et une certaine souplesse au moment d'évaluer le caractère suffisant et approprié des données probantes recueillies au cours de l'audit.

Les ISC doivent avoir mis en place des politiques et procédures qui leur permettent de guider les auditeurs dans l'exercice systématique de leur jugement professionnel et de leur esprit critique. Par exemple, il est important que les auditeurs exercent leur jugement professionnel lorsqu'ils appliquent le cadre conceptuel en vue d'apprécier le degré d'indépendance dans un contexte donné. Pour cela, les politiques et les procédures des ISC doivent comporter des recommandations qui facilitent l'identification et l'évaluation des menaces à l'indépendance, y compris les menaces à l'indépendance apparente, ainsi que les mesures susceptibles d'atténuer les menaces identifiées.



Les auditeurs doivent exercer leur jugement professionnel et leur esprit critique sur l'ensemble de l'audit de la performance, notamment dans :

- la formulation de questions d'audit objectives et neutres ;
- la sélection d'un périmètre et de méthodologies appropriés ;
- la réalisation d'entretiens avec les responsables ;
- l'évaluation des éléments probants recueillis au cours de l'audit ;
- la définition d'un message pour rédiger un rapport équilibré.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Les ISC doivent aussi s'assurer que les auditeurs comprennent l'importance du jugement professionnel et de l'esprit critique, et sont capables de les appliquer de façon pertinente dans le cadre d'un audit de la performance. Pour y parvenir, les ISC peuvent demander aux auditeurs de participer périodiquement à des sessions de formation, portant notamment sur les sujets suivants :

- les différents types d'éléments probants (documents, témoignages, éléments physiques et analytiques), ainsi que leurs atouts et faiblesses ;

- les normes (caractère approprié et suffisant) appliquées dans l'évaluation des éléments probants ;
- l'importance de la corroboration des éléments probants pour s'assurer que les conclusions auxquelles les auditeurs sont parvenus sont raisonnables et logiques.

En tant qu'auditeur, vous devez exercer votre jugement professionnel et votre esprit critique, et prendre en considération les problèmes sous différents angles, en conservant une attitude objective et ouverte aux différentes opinions et arguments. Cette ouverture d'esprit est essentielle lorsque vous êtes confronté à des informations contradictoires, que vous devez évaluer et prendre en compte en association avec d'autres éléments probants rassemblés au cours de l'audit. L'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique vous permet de rester réceptif à différents points de vue et arguments, d'être en mesure d'appréhender une question sous des angles différents.

Les audits de la performance mettent en jeu une part importante de jugement professionnel, d'interprétation et d'esprit critique, car les éléments probants associés aux audits de la performance font généralement appel à la conviction davantage qu'ils ne permettent de tirer des conclusions. Le jugement professionnel et l'esprit critique ont un rôle clé à jouer pour vous permettre d'évaluer de façon efficace et objective les éléments probants rassemblés au cours d'un audit. Plutôt que d'aborder le travail d'audit comme s'il se résumait à passer en revue une liste d'éléments à cocher, vous devez remettre en question les informations et les éléments probants collectés. Vous devez prendre du recul, envisager le contexte plus large et vous demander : « est-ce que ça tient debout ? ».

Voici quelques exemples d'application du jugement professionnel au cours de l'audit de la performance :

- déterminer le niveau requis de compréhension du sujet considéré ;
- déterminer la nature, le calendrier, l'étendue des procédures et de la méthodologie d'audit ;
- déterminer les observations qui sont assez importantes pour être incluses dans le rapport ;
- évaluer si les éléments probants obtenus présentent un caractère suffisant et approprié ;
- déterminer les recommandations qu'il convient d'exprimer, le cas échéant, pour traiter les causes profondes des problèmes identifiés.

## Comment exercer votre esprit critique ?

- ✓ Mettre en cause les réponses aux enquêtes et les autres informations obtenues de l'entité contrôlée.
- ✓ Corroborer les témoignages ou éléments probants provenant d'une même source avec d'autres sources d'éléments.
- ✓ Revoir votre évaluation du risque en raison d'informations incohérentes, identifiées comme significatives ou importantes (voir plus loin).
- ✓ Évaluer la fiabilité des données à utiliser pendant l'audit.
- ✓ Évaluer la fiabilité de la source des documents obtenus.
- ✓ Être attentif aux données probantes d'audit qui contredisent d'autres données probantes d'audit

Source : GUID 3910/88-89

En tant qu'auditeur, vous pouvez contribuer à améliorer le caractère probant des éléments rassemblés en exerçant votre esprit critique professionnel (en posant des questions afin de vérifier l'exactitude d'un élément probant), en revenant sur les éléments qui ne vous semblent pas logiques, et en refusant d'accepter sans les vérifier les éléments que vous communique la direction des entités contrôlées. Professionnellement, l'esprit critique est essentiel pour vous permettre de répondre aux questions de l'audit et de formuler des conclusions avec un niveau élevé d'assurance.

## Qu'entend-on par « compétence de l'équipe d'audit » ?



### La norme

L'ISC doit s'assurer que l'équipe d'audit possède collectivement les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit  
L'auditeur doit maintenir un comportement professionnel de haut niveau.

Source : ISSAI 3000/63 et ISSAI 3000/75

Pour mener à bien, avec efficacité, un audit de la performance, il est nécessaire de constituer une équipe qui possède toutes les compétences requises pour effectuer les différentes tâches du travail d'audit.



Les équipes d'audit efficaces sont constituées de membres possédant collectivement :

- des aptitudes au travail en équipe et à la collaboration ;
- des capacités de réflexion critique ;
- des capacités d'analyse quantitative et qualitative ;
- l'aptitude à mener des entretiens ;
- des qualités de communication orale et écrite.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

La qualité de l'audit dépend des compétences, des aptitudes et des connaissances de l'équipe d'audit. L'audit de la performance est un travail d'équipe. Les questions soulevées par l'audit de la performance sont souvent complexes, et il n'est pas nécessaire que chaque membre de l'équipe maîtrise l'ensemble des compétences requises. En revanche, l'équipe d'audit sera composée dans l'idéal de personnes possédant des compétences, des aptitudes et des connaissances variées, ce qui lui confèrera la capacité de mener à bien le travail d'audit.

Les ISC doivent s'assurer que leurs équipes d'audit détiennent collectivement les connaissances, les compétences et les aptitudes professionnelles nécessaires avant que ne débute le travail d'audit. Par exemple, l'ISC peut recruter du personnel possédant les qualifications requises pour apporter à l'équipe les connaissances et la capacité d'étude des disciplines abordées. Le recrutement effectué, l'ISC peut également imposer ou suggérer un parcours de formation spécifique pour s'assurer que ses auditeurs possèdent les compétences et les aptitudes nécessaires. Cette formation peut comporter des sessions en salle, des travaux d'étude individuelle et une formation sur le terrain en fonction des besoins spécifiques et du contexte de l'ISC, parmi d'autres dispositifs de formation. L'ISC peut en outre exiger des agents qu'ils effectuent un certain nombre d'heures de formation continue.

Il est aussi important que les ISC veillent à ce que le niveau d'expérience des auditeurs, des superviseurs et des responsables corresponde à l'audit envisagé. Par exemple, si l'équipe comporte certains auditeurs inexpérimentés, Il est important de compenser cette lacune par l'affectation de superviseurs et de responsables expérimentés. Si l'équipe manque des compétences, des aptitudes, des connaissances et de l'expérience nécessaires, l'audit sera peut-être moins efficient et moins efficace, et donnera lieu à un rapport qui ne traitera pas les thèmes de l'audit de façon appropriée.

Dans un audit de la performance, il est fréquent de faire appel à des experts du sujet considéré (qui sont soit des parties prenantes internes à l'ISC, soit des prestataires mandatés par l'ISC pour appuyer l'équipe d'audit) pour compléter le panel de compétences de l'équipe d'audit et améliorer la qualité de l'audit réalisé. Les parties prenantes internes d'une ISC peuvent par exemple être des experts dans les domaines juridique, méthodologique ou technique qui ne travaillent pas à temps plein au sein de l'équipe d'audit mais apportent leurs éclairages et leur expertise selon les besoins, tout au long de l'audit, afin d'améliorer la qualité du travail. Avant de consulter ces parties prenantes, l'ISC et vous, en tant qu'auditeur, devez vous assurer que l'expert possède les compétences nécessaires au regard de la finalité de l'audit, et qu'il a été informé des conditions et des exigences déontologiques qui entourent le processus d'audit. Ce point concerne également les experts qui ne font pas partie de l'ISC. Vous trouverez ci-après des exemples de domaines dans lesquels l'équipe d'audit de la performance peut avoir besoin de différents types d'expertise.

Après que l'équipe d'audit a été formée et que les premières parties prenantes ont été identifiées, il est important pour chaque personne prenant part au processus d'adopter des standards professionnels exigeants. Vous devez vous conformer à l'ensemble des exigences légales, réglementaires et professionnelles, éviter tout comportement susceptible de discréditer votre travail. Chacun prendra soin d'actualiser ses aptitudes et compétences professionnelles, en suivant de près et en appliquant les évolutions des normes professionnelles et de la législation pertinente. Il est essentiel de maintenir ces différents aspects du professionnalisme tout au long du processus d'audit, que ce soit dans la phase la sélection du thème de l'audit ou dans sa phase de planification, mais aussi dans les phases de collecte et d'analyse des données, de présentation



Différents moyens pour les auditeurs de démontrer leur professionnalisme au cours d'un audit de la performance :

- traiter les responsables de l'entité contrôlée avec professionnalisme et respect ;
- répondre rapidement aux demandes des représentants de l'entité contrôlée ;
- être ponctuels aux réunions avec les responsables de l'entité contrôlée et d'autres parties prenantes ;
- adopter une tenue vestimentaire professionnelle, conforme aux politiques de l'ISC ;
- respecter les politiques et les procédures de l'ISC dans la réalisation de l'audit.

Les auditeurs peuvent se tenir à jour des pratiques et normes en matière de comportement professionnel :

- en suivant périodiquement des formations sur les processus, les procédures et les exigences applicables à l'audit ;
- en participant à des conférences et séminaires pour (1) rester à la pointe des normes techniques et professionnelles et (2) développer leurs connaissances dans le domaine des politiques publiques sur lequel ils travaillent.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

des résultats et de suivi du rapport. Cet engagement contribue à assurer la qualité du travail d'audit.

Outre l'obligation de maintenir un niveau de professionnalisme exigeant, les ISSAI imposent aux auditeurs l'obligation de se montrer prêts à innover au cours de l'audit, par exemple en n'hésitant pas à suggérer ou à essayer de nouvelles méthodes ou de nouvelles idées. En vous montrant créatif, souple et ingénieux, vous serez mieux à même d'identifier les situations dans lesquelles vous pourrez adopter des approches d'audit innovantes dans le cadre de la collecte, de l'interprétation et de l'analyse des informations.



Une fois l'audit lancé et l'équipe d'audit réunie, l'ISC doit :

- identifier les champs d'expertise que l'ISC doit posséder pour réaliser l'audit, ainsi que les rôles et responsabilités des personnes responsables de ces champs d'expertise pour l'audit ;
- affecter à l'équipe d'audit des personnes qui permettent de garantir que l'équipe possède collectivement les compétences, les capacités et les connaissances nécessaires pour mener à bien l'audit avec efficacité.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Quels types d'expertise peuvent être utiles aux membres de l'équipe d'audit de la performance, au chef de projet ou aux experts externes ?

- ✓ Conception des recherches
- ✓ Méthode d'évaluation scientifique
- ✓ Compétences juridiques
- ✓ Sciences sociales
- ✓ Gestion de l'organisation
- ✓ Expertise spécifique selon le thème de l'audit, par exemple l'informatique, le cyberspace ou l'ingénierie.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Qu'entend-on par « caractère significatif » ?



### La norme

L'auditeur doit prendre en considération le caractère significatif à toutes les étapes du processus d'audit, dont les aspects financiers, sociaux et politiques du sujet considéré, dans l'objectif de créer autant de valeur ajoutée que possible.

Source : ISSAI 3000/83

Le **caractère significatif** peut être défini comme l'importance (ou le caractère significatif) relative d'un sujet vis-à-vis du contexte dans lequel il est considéré (ISSAI 3000/84). Il peut influencer les décisions des utilisateurs du rapport, dont le pouvoir législatif ou le pouvoir exécutif pour apporter autant de valeur ajoutée que possible. En plus de la valeur monétaire, le caractère significatif comprend aussi des enjeux d'importance sociale et politique, la conformité, la

transparence, la gouvernance et la responsabilité. Les auditeurs doivent garder à l'esprit que le caractère significatif peut varier dans le temps et dépendre du point de vue des utilisateurs cibles et des parties responsables de l'entité auditée.

Les caractéristiques inhérentes d'un élément ou d'un groupe d'éléments peuvent rendre un sujet significatif, par sa nature même. Un sujet peut également être significatif en raison du contexte dans lequel il apparaît. L'appréciation du caractère significatif affecte les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que l'évaluation des résultats de l'audit. Parmi ces considérations, on peut retrouver les préoccupations des parties prenantes, l'intérêt public, les exigences réglementaires et les incidences pour la société. Il est important de tenir compte du concept de caractère significatif dans la sélection des thèmes d'audit et au cours de l'audit même.

L'inclusion est une autre considération à prendre en compte lorsque l'on détermine le caractère significatif. L'inclusion désigne la pratique ou la politique qui consiste à inclure des personnes qui seraient sinon exclues ou marginalisées, comme les personnes souffrant de handicap physique ou mental, ou les membres de groupes minoritaires. Dans ce contexte, les auditeurs du secteur public doivent considérer l'inclusion comme une dimension à prendre en compte dans le cadre de l'audit. De plus amples informations sur l'inclusion sont présentées à la fin du présent chapitre.

Le principe du caractère significatif doit donc être inclus dans les politiques et procédures des ISC qui guident les différents aspects des audits de la performance. Plus particulièrement, il importe de tenir compte du caractère significatif dans la sélection des thèmes de l'audit, l'identification et la définition des critères de l'audit, l'évaluation des éléments probants et de la documentation de l'audit, mais également dans la gestion des risques liés à la formulation de constatations ou à la rédaction d'un rapport inappropriés ou dont l'impact serait faible.

En définitive, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour apprécier le caractère significatif des éléments. C'est à vous et à l'équipe d'audit qu'il revient de distinguer ce qui est significatif de ce qui ne l'est pas. L'ISSAI 3000 dresse une liste de concepts à prendre en compte dans les décisions relatives au caractère significatif lors du processus de sélection des thèmes de l'audit, notamment :

- indications ou risques concernant l'économie, l'efficacité et l'efficacités ;
- importance financière, sociale et politique ;
- maximisation de l'impact attendu ;
- caractère auditable ;
- correspondance avec le mandat de l'ISC.

En tant qu'auditeur, il est important que vous gardiez la notion de caractère significatif à l'esprit tout au long de l'audit, notamment au cours des phases de conception des questions et des critères de l'audit, de collecte et d'évaluation des éléments probants associés à l'audit et de formulation des constatations de l'audit, ainsi que dans le cadre de la formulation des recommandations susceptibles d'améliorer la performance de façon significative. Par exemple, il est plus que vraisemblable que les opérations des entités contrôlées ne soient pas toutes significatives pour votre audit, et qu'il vous soit nécessaire de vous concentrer sur les sujets significatifs, sur la cible de votre audit. Il est possible que la collecte de documentation portant sur un sujet vous prenne beaucoup de temps, mais pour utiliser les ressources disponibles de la meilleure façon possible, pensez à apprécier systématiquement le caractère significatif d'un document ou d'une discussion dans le déroulement de votre travail. Les prochains chapitres apportent des informations plus détaillées sur le principe du caractère significatif pour ce qui concerne toutes les phases du processus d'audit.

### Qu'entend-on par « documentation de l'audit » ?

Cette section décrit l'importance de la **documentation** de l'audit. Cet aspect est présenté rapidement ci-dessous. Il sera approfondi tout au long du guide, à mesure que nous aborderons les différentes phases de l'audit de la performance.



#### **.La norme. . . . .**

L'auditeur doit documenter l'audit d'une manière suffisamment complète et détaillée.

Source : ISSAI 3000/86

La documentation d'audit correspond à l'enregistrement des procédures d'audit exécutées, des éléments probants pertinents obtenus et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (on utilise parfois également les termes « document de travail » ou « piste d'audit »).

## Qu'est-ce qu'un auditeur expérimenté doit être capable de comprendre à la lecture de la documentation d'audit ?

- ✓ La nature, le calendrier et l'étendue des travaux réalisés
- ✓ Les constatations de l'audit et les éléments probants obtenus
- ✓ Les problèmes importants survenus au cours de l'audit (par exemple, une modification du périmètre ou de l'approche de l'audit, des décisions concernant un nouveau facteur de risque identifié pendant l'audit, des mesures prises en conséquence d'un désaccord entre l'entité contrôlée et l'équipe, etc.)
- ✓ Les conclusions tirées de ces problèmes importants
- ✓ Les décisions significatives ou essentielles prises à partir de ces conclusions.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Il est important que les ISC aient mis en place des politiques et procédures définissant les exigences de base concernant la documentation des audits réalisés par l'ISC. Ces politiques et procédures définissent la norme qui précise les types de fichiers devant être conservés, ainsi que la durée pendant laquelle ils doivent être conservés à l'issue de l'audit. Les ISC doivent organiser pour les auditeurs une formation sur les méthodes de compilation et de tenue à jour de la documentation d'audit. Les politiques, les procédures et la formation contribuent à assurer que la documentation rassemblée pour chaque audit apporte à l'auditeur des éléments probants, qui fournissent une base lui permettant de déterminer si l'objectif global de l'audit a été atteint. Les politiques, les procédures et la formation visent également à démontrer que l'audit a été planifié et réalisé en conformité avec les exigences de l'ISC, de la législation et de la réglementation applicables.

En tant qu'auditeur, vous devez prendre des mesures pour vous assurer qu'une documentation d'audit pertinente est rassemblée et conservée tout au long de l'audit, en accord avec la politique de l'ISC. Vous devez aussi veiller à ce que la documentation collectée soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucun lien antérieur avec l'audit, de comprendre les décisions qui ont été prises et comment les résultats de l'audit ont été obtenus. Le processus de documentation commence au tout début de l'audit de la performance, dès que l'équipe d'audit est assignée. En commençant l'audit, vous devrez envisager de documenter les éléments suivants :

- la sélection du thème d'audit ;
- l'étape éventuelle de planification préalable ;
- l'identification des parties prenantes ;
- les communications éventuelles avec les entités contrôlées ;

- les décisions prises par l'équipe et la direction.
- les risques éventuellement identifiés.

La documentation reste très importante à mesure que vous avancez dans la réalisation de l'audit, puis dans la présentation des résultats, et elle doit être menée promptement. Vous serez amené à documenter :

- les éléments probants et l'analyse que votre équipe fait de ces éléments ;
- votre cheminement jusqu'aux constatations ;
- les revues internes, la communication avec les entités contrôlées, la décision d'apporter (ou non) des modifications en fonction des commentaires reçus, ainsi que d'autres décisions clés prises à mesure que vous élaborez votre message et que vous rédigez le rapport.

Il est important que votre équipe d'audit commence à établir la documentation au tout début de l'audit, pour que toutes les informations rassemblées et toutes les décisions prises soient correctement consignées. L'équipe d'audit doit s'entendre sur l'organisation de la documentation d'audit, et sur les différentes approches et les différents processus qui seront utilisés par l'équipe pour documenter l'audit. Par exemple, il est plus facile d'organiser et de gérer différents types de documents correspondant à un audit s'ils sont archivés au format électronique, selon une structure de dossiers clairement établie pour le projet. Dans la mesure où la politique et les procédures de votre ISC le permettent, la documentation électronique peut remplacer les exemplaires papier des documents, à condition que les fichiers électroniques soient correctement sauvegardés avec une copie de secours. Il est possible que certains éléments probants rassemblés dans le cadre de l'audit ne puissent pas être sauvegardés au format électronique, mais doivent être conservés pour assurer la bonne documentation de l'audit. Vous pourrez par exemple rassembler au cours de l'audit des objets matériels qu'il est impossible d'archiver au format électronique dans un système informatisé. Vous devrez conserver ces objets matériels au titre de la documentation d'audit. Enfin, appliquez les recommandations de votre



Les auditeurs doivent conserver une grande variété de documents pour les besoins de la documentation d'audit. Ces documents sont notamment :

- un index des informations contenues dans le dossier ;
- un mémo de toutes les décisions et communications importantes qui documentent les décisions et les activités réalisées, ainsi que la communication interne et externe pendant l'audit ;
- des engagements d'indépendance pour les auditeurs ;
- le plan d'audit précisant le périmètre, la méthodologie et le programme de collecte des éléments probants de l'audit ;
- la documentation des réunions avec l'entité contrôlée, comme la réunion de lancement pour discuter de l'audit et les réunions tenues à l'approche de la fin de l'audit pour discuter des constatations ;
- les comptes rendus des entretiens pour documenter les témoignages recueillis auprès de responsables ;
- la documentation probante, comme les politiques et procédures de l'entité contrôlée, des mémos, des notes informations sur le programme, des données ;
- des enregistrements des dossiers examinés, des observations ou des inspections menées ;
- les réponses aux questionnaires ;
- l'enregistrement des échanges des groupes de discussions et des groupes de références ;
- l'enregistrement des analyses ;
- la documentation de l'examen des ébauches de rapport par les parties prenantes clés et la direction ;
- le rapport définitif, avec des références croisées aux éléments probants du dossier, sous la forme de notes rédigées dans un exemplaire du rapport final ou d'un document séparé expliquant les éléments qui ont été utilisés pour les principales constatations et l'emplacement où l'on peut retrouver ces éléments dans le dossier.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

ISC en matière d'archivage des documents d'audit, pour les conserver pendant une durée adéquate.

Votre équipe d'audit pourra définir une méthodologie qui permette d'organiser les éléments probants collectés tout au long de l'audit afin que l'équipe puisse s'y référer dans son travail d'analyse. En parallèle de la collecte et du référencement de la documentation, vous pouvez veiller à ce que des procédures adaptées soient mises en place pour garantir la confidentialité et la sécurité de la documentation et des documents de travail. Vous trouverez ci-dessous un exemple d'organisation simple des fichiers électroniques documentant un audit de la performance. Vous pourrez adapter cette structure aux besoins de l'équipe et à la politique de l'ISC.

### Dossiers de documentation d'audit

- Documents administratifs
- Éléments de contexte
- Éléments de la planification
- Éléments probants (par exemple, enregistrement d'entretiens, documents obtenus)
- Analyses des éléments probants
- Ébauches de rapport
- Suivi

### Qu'entend-on par « supervision de l'audit » ?

Cette section décrit l'importance de la **supervision** de l'audit. Cet aspect est présenté rapidement ci-dessous. Il sera approfondi tout au long du guide, à mesure que nous aborderons les différentes phases de l'audit de la performance.



#### La norme

L'ISC doit s'assurer que le travail du personnel d'audit à chaque niveau et phase d'audit est supervisé correctement pendant le processus d'audit.

Source : ISSAI 3000/66

De manière générale, le superviseur de l'audit a pour responsabilité de veiller à ce que l'ensemble des politiques et des procédures d'audit soient respectées tout au long du processus d'audit.

**La supervision de l'audit** implique d'apporter au personnel affecté à l'audit un appui, des conseils et des recommandations suffisants pour que les objectifs de l'audit soient traités, les méthodologies correctement appliquées, les éléments probants et les analyses suffisamment

documentés et la qualité du rapport satisfaisante. Les superviseurs doivent impérativement rester informés des problèmes significatifs rencontrés pendant l’audit et observer en continu le travail réalisé afin d’assurer la qualité de l’audit. Un aspect important de la supervision de l’audit consiste à proposer aux membres de l’équipe d’audit une formation sur le terrain efficace, qui permette à tous les auditeurs de renforcer leur capacité à réaliser les audits de manière efficace.

### En quoi consiste la supervision ?

- |  |   |
|--|---|
| <p>La supervision comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le fait de s’assurer que tous les membres de l’équipe comprennent complètement les objectifs d’audit.</li> <li>✓ Le fait de s’assurer que les procédures sont adaptées et menées de manière appropriée.</li> <li>✓ Le fait de s’assurer que les données probantes d’audit sont pertinentes, fiables, suffisantes et documentées.</li> <li>✓ Le fait de s’assurer que les normes d’audit internationales et nationales sont suivies.</li> <li>✓ Le fait de suivre le progrès de la mission pour s’assurer que les budgets, les calendriers et les programmes sont respectés.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le fait de considérer les compétences et capacités des membres de l’équipe d’audit.</li> <li>✓ Le fait de traiter les sujets significatifs émergeant pendant la mission.</li> <li>✓ Le fait de soutenir l’auditeur quand c’est nécessaire pour surmonter les épreuves dans l’audit</li> <li>✓ Le fait de fournir un soutien pratique pour la résolution des problèmes qui émergent.</li> <li>✓ Le fait d’identifier les sujets dont l’examen demande une plus grande expérience.</li> <li>✓ Le fait de revoir et valider le travail d’audit</li> </ul> |
|--|---|

Source : GUID 3910/82

Les orientations fournies par l’ISC sont importantes, aussi les superviseurs doivent-ils assurer un accompagnement et un examen du travail dans toutes les phases de l’audit pour garantir que l’audit :

- est conforme aux normes professionnelles ;
- répond à l’intention visée par les objectifs de l’audit ;
- bénéficie d’une documentation complète, permettant d’étayer les constatations et les recommandations formulées dans le cadre de l’audit ;
- est assuré par une équipe dont les membres développent leurs compétences professionnelles.

Certaines ISC disposent d’un bureau central, qui s’assure que les éléments produits par l’ensemble des audits sont conformes aux normes d’audit après contrôle par les superviseurs. L’examen du bureau central garantit par exemple que les constatations, les conclusions et les recommandations sont étayées de façon suffisante et appropriée par des éléments probants, et sont clairement présentées.

Le niveau de supervision nécessaire dépend de différents facteurs, comme la taille de l’organisation réalisant l’audit, l’expérience des auditeurs et l’importance du travail. Par exemple, un audit portant sur des questions qui présentent un caractère significatif marqué, comme l’audit

d'entités dont le budget de fonctionnement bénéficie d'importants financements publics, ou l'audit de questions particulièrement sensibles sur le plan politique ou sociétal, nécessitera vraisemblablement un niveau de supervision plus élevé au sein de l'équipe d'audit et de l'ISC. Indépendamment de ces facteurs, les travaux d'audit doivent être examinés par un membre responsable de l'équipe d'audit et par un dirigeant de l'ISC tout au long du processus d'audit, et plus particulièrement avant que le rapport d'audit ne soit finalisé.

En tant qu'auditeur, il vous appartient de vous conformer aux exigences de votre ISC en matière de supervision. Vous devez par exemple fournir la documentation d'audit à votre superviseur pour qu'il puisse l'examiner et la commenter. Par ailleurs, soyez à l'écoute des conseils, des orientations, du suivi et du retour que votre superviseur vous apportera et tenez-en compte de façon appropriée ; efforcez-vous d'améliorer en permanence votre compétence professionnelle et votre efficacité.

## Qu'entend-on par « risque d'audit » et « assurance » ?



### La norme

L'auditeur doit gérer activement le risque d'audit pour éviter le développement d'observations, conclusions et recommandations d'audit incorrectes ou incomplètes, fournissant des informations manquant d'objectivité ou ne parvenant pas à créer de la valeur.  
L'auditeur doit communiquer le niveau d'assurance à propos des résultats de l'audit du sujet considéré au regard des critères de manière transparente.

Source : ISSAI 3000/52 et ISSAI 3000/32

Les ISC et les auditeurs doivent gérer activement le **risque d'audit**. La gestion du risque doit permettre à l'ISC et à l'équipe d'audit de donner l'**assurance** que les utilisateurs du produit de l'audit pourront avoir confiance dans la fiabilité et la pertinence des informations fournies par l'audit, et qu'ils pourront s'appuyer sur les résultats de l'audit pour prendre leurs décisions.

Différents risques sont associés à l'audit de la performance, comme le montre la **Figure 6**. L'ISC et ses auditeurs doivent impérativement fournir à leurs utilisateurs l'assurance que les risques ont été correctement gérés et limités autant que possible.

**Figure 6 : Les principaux risques d'un audit de la performance**

<b>Conclusions erronées ou incomplètes</b>	Les auditeurs parviennent à des conclusions d'audit erronées ou incomplètes et formulent des recommandations qui ne sont pas axées sur les thèmes à aborder ou sur des questions pertinentes. Ce risque peut être la conséquence de différents facteurs, par exemple le fait de mal évaluer les éléments probants ou de ne pas appliquer des procédures d'audit appropriées.
<b>Informations déséquilibrées</b>	Les auditeurs omettent d'inclure et d'évaluer des éléments probants contraires, d'identifier clairement quels critères d'audit sont satisfaits, ou de rendre compte des bonnes pratiques. Les aspects positifs de l'action de l'entité contrôlée ne sont pas abordés, et les facteurs contribuant aux lacunes identifiées ne sont pas présentés. Par exemple, l'accent est mis sur les insuffisances, sans pour autant expliquer les difficultés ou les contraintes du contexte dans lequel l'entité intervient, ou la performance de l'entité contrôlée est évaluée sans faire référence à des normes décrivant une
<b>Pas ou peu de valeur ajoutée pour les utilisateurs à l'issue de l'audit</b>	Les auditeurs échouent à produire de nouvelles informations ou connaissances à partir de l'audit. Plus précisément, les auditeurs n'ajoutent aucun nouvel éclairage analytique (une analyse plus large ou plus approfondie, de nouveaux points de vue) et ne mettent pas d'informations à disposition des différentes parties prenantes.
<b>Difficultés à obtenir des informations de qualité</b>	Les auditeurs n'ont pas accès aux informations nécessaires, ou pas suffisamment. En outre, les informations ne répondent pas aux exigences de qualité (les données ne sont pas fiables). Comme les constatations et conclusions de l'audit reposent pour beaucoup sur la qualité des informations et des données recueillies, il est essentiel d'évaluer le risque de ne pas pouvoir accéder à des informations et données de qualité satisfaisante pendant les phases de planification et de réalisation d'un audit.
<b>Analyse insuffisante</b>	Les auditeurs ne réalisent pas une analyse suffisante par manque d'expertise, de critères d'audit ou d'accès à l'information. Une exécution rigoureuse de la phase de planification permet d'atténuer pendant l'audit les risques associés à un manque d'expertise et de critères d'audit.
<b>Omission d'informations ou d'arguments pertinents</b>	Pendant la phase de planification, les auditeurs n'identifient pas la totalité des thématiques clés qui seront abordées au cours de l'audit, omettent de prendre en compte certains éléments probants pertinents ou ne parviennent pas à contrebalancer des arguments importants dans les conclusions de l'audit.
<b>Cas de fraude, d'utilisation abusive des ressources, de pratiques irrégulières</b>	Les auditeurs n'évaluent pas si le risque de fraude est important dans le contexte des objectifs de l'audit et/ou ne communiquent pas rapidement les fraudes et irrégularités constatées. Si la fraude existe, l'auditeur est encouragé à appliquer les procédures de l'ISC en matière de fraude.
<b>Sujet particulièrement complexe ou politiquement sensible</b>	Les auditeurs n'appliquent pas un traitement approprié à des sujets particulièrement complexes ou politiquement sensibles. Cette insuffisance peut gravement porter atteinte à la crédibilité du rapport d'audit et de l'ISC.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

En matière d'audit, assurance et risque vont de pair. En règle générale, les auditeurs de la performance ne sont pas censés fournir une opinion globale, comparable à celle sur les états financiers, indiquant si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité (ISSAI 300/21).

Les utilisateurs d'un rapport d'audit doivent être certains que les conclusions du rapport sont fiables et valides. La recommandation GUID 3910/27 précise que « Des informations fiables et valides » exigent que les conclusions sur le sujet considéré soient liées logiquement à l'objectif et aux critères d'audit, et qu'elles soient appuyées par des données probantes d'audit suffisantes et appropriées. Les conclusions doivent être écrites d'une manière qui améliore le degré de confiance des utilisateurs cibles dans l'évaluation du sujet considéré sous-jacent au regard des critères qui ont été définis.

Il est important de faire en sorte que les liens entre les objectifs d'audit, les critères et les conclusions fondées sur des données probantes solides soient clairement établis. Cela est réalisé en étant clair sur la manière dont les observations, les critères et les conclusions ont été développées d'une manière équilibrée et raisonnable, et sur la raison pour laquelle les combinaisons d'observations et de critères entraînent une certaine conclusion générale ou une série de conclusions. Si cela est réalisé de manière adaptée, les utilisateurs ciblés peuvent être confiants dans la validité des conclusions. L'auditeur a alors fourni une assurance. (GUID 3910/32) L'assurance donnée à l'utilisateur ciblé doit être communiquée de façon transparente.

En tant qu'auditeur, il vous appartient d'évaluer le risque d'audit et de prendre des mesures pour fournir une assurance. Plus précisément, vous devez :

- (1) identifier les risques ;
- (2) évaluer ces risques ;
- (3) développer et mettre en œuvre des stratégies pour éviter et réduire les risques ;
- (4) suivre les stratégies pour éviter et réduire les risques tout au long de l'audit et y apporter si nécessaire des modifications en fonction de l'évolution des circonstances.



Les équipes d'audit et les auditeurs doivent s'efforcer de gérer le risque d'audit et de fournir une assurance, en veillant à ce que :

- l'audit entre dans le champ de compétence de l'ISC, et à ce que le périmètre soit défini de façon appropriée ;
- l'entité réalisant l'audit possède les moyens humains nécessaires, avec les compétences et les connaissances requises pour exécuter la mission ;
- la conception de l'audit tienne effectivement compte des risques et de la nécessité de les gérer ;
- les enregistrements et les données nécessaires à la réalisation de l'audit soient accessibles ;
- les enregistrements et les données soient fiables et complets ;
- le niveau d'investissement requis pour produire un audit de qualité ne soit pas disproportionné par rapport aux risques ;
- les responsabilités soient clairement établies à tous les niveaux pour assurer une gestion de qualité tout au long de la mission, notamment sur le plan de la conception de la mission, de l'affectation de personnel, de l'implication des parties prenantes, de l'élaboration du message et de l'examen des produits réalisés.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Différents facteurs ont une incidence sur le risque d'audit et le niveau d'assurance. Cependant, votre équipe d'audit a un rôle important à jouer, dans sa capacité à :

- garantir la qualité de conception de l'audit, la définition du périmètre de l'audit et le caractère approprié des procédures de collecte d'éléments probants ;
- acquérir une compréhension suffisante du sujet considéré pour pouvoir gérer activement le risque d'audit et le travail de conception. L'équipe d'audit doit tenir compte des conditions du sujet considéré et du niveau de confiance dont les utilisateurs du rapport d'audit auront besoin ;
- les membres de l'équipe doivent effectivement exercer leur jugement professionnel et leur esprit critique dans l'évaluation des risques, car chaque thème d'audit est unique. Vous devez mener des recherches et acquérir une connaissance rigoureuse du thème audité, puis documenter votre compréhension du sujet considéré de telle manière à donner confiance dans votre maîtrise du sujet.

Les Chapitres 4 et 5 apportent des informations détaillées concernant l'évaluation et l'atténuation des risques d'audit.

## Qu'entend-on par « communication avec les entités contrôlées, les parties prenantes externes, les médias et le public » ?



### La norme

L'auditeur doit planifier et maintenir une communication efficace et adéquate des aspects clés de l'audit avec l'entité auditée et les parties prenantes tout au long du processus d'audit.

L'auditeur doit prendre soin de s'assurer que la communication avec les parties prenantes ne compromet pas l'indépendance et l'impartialité de l'ISC.

L'ISC doit communiquer clairement les normes qui ont été suivies pour conduire l'audit de performance.

L'auditeur doit, dans le cadre de la planification et/ou de la conduite de l'audit, discuter des critères d'audit avec l'entité auditée.

Les ISC adoptent des normes d'audit, des procédures et des méthodes à la fois objectives et transparentes, y compris des procédures permettant d'obtenir des commentaires de l'entité contrôlée

Source : ISSAI 3000/55, ISSAI 3000/59, ISSAI 3000/61, ISSAI 3000/49, et INTOSAI-P-20, Principe 3

Votre équipe d'audit ne travaille pas seule pour mener à bien un audit de la performance. Vous et votre équipe d'audit devez entretenir une **communication** efficace avec les entités contrôlées, afin d'obtenir les informations nécessaires à votre analyse, qui vous permettront de formuler des

conclusions appropriées. L'audit peut se concentrer sur une ou plusieurs entités contrôlées. Il est important de communiquer avec l'ensemble des entités pertinentes impliquées dans le processus. Outre les parties prenantes internes de votre ISC, comme les avocats, spécialistes de la méthodologie et experts techniques, il n'est pas inutile de faire appel aux éclairages des partenaires externes de l'ISC. Par exemple, certaines ISC peuvent sous-traiter des travaux à des experts du sujet considéré qui travaillent dans des organisations privées ou des instituts de recherche, afin qu'ils apportent un appui dans le cadre de l'audit. Toutefois, il est important que ce type de sollicitation n'affecte pas l'indépendance de l'ISC, et l'expert ne sera pas autorisé à exercer une influence inappropriée sur les conclusions de l'audit. Enfin, si votre ISC échange avec les médias sur son travail, vous pourrez envisager de faire appel aux médias et au public, en particulier pour les audits fortement médiatisés ou controversés.

### Communiquer avec les entités contrôlées

Il est important de maintenir l'engagement des **entités contrôlées** sur l'ensemble des questions pertinentes ayant trait à l'audit. Vous pourrez ainsi développer des relations de travail constructives et contribuer à faire en sorte que l'équipe d'audit soit en mesure d'atteindre les objectifs de l'audit et de réaliser un audit de grande qualité. La communication peut consister à obtenir des informations sur l'audit, ainsi qu'à faire part en temps opportun à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance, de vos observations concernant les constatations et les conclusions qui pourront être formulées. Les ISC peuvent transmettre à leurs auditeurs des exigences générales minimales concernant la communication avec les entités contrôlées. Par exemple, les lignes directrices de l'ISC peuvent définir à quel moment les auditeurs doivent communiquer avec les entités contrôlées, ainsi que le type de sujet ou le niveau de détail de leurs échanges. La politique et les procédures de l'ISC peuvent également imposer que les recommandations faites à l'entité contrôlée ne soient pas trop directives ni détaillées, ce qui pourrait conduire à ce que



Différents moyens pour les auditeurs de communiquer efficacement avec l'entité contrôlée :

- réunions en personne avec des responsables de l'entité contrôlée ;
- réunions en téléconférence ;
- communication écrite (courrier et e-mail) ;

Les équipes d'audits doivent rencontrer l'entité contrôlée à certains points-clés du processus d'audit :

- une réunion de lancement pour discuter de l'objectif d'audit, des questions d'audit, du périmètre et de la méthodologie, des informations requises et du calendrier ;
- des réunions de travail pour collecter des informations et des données auprès de l'entité contrôlée et tenir cette dernière informée des progrès de l'audit ;
- une réunion à l'approche de la fin de l'audit, pour discuter de l'ébauche des constatations d'audit et donner à l'entité contrôlée la possibilité de donner un avis est d'apporter des informations complémentaires.

Lorsqu'ils communiquent avec l'entité contrôlée, les auditeurs doivent :

- se montrer professionnels, respectueux et courtois ;
- veiller à maintenir leur indépendance et leur impartialité.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

l'ISC soit considérée comme un consultant plutôt que comme un auditeur indépendant et impartial.

Il est recommandé que votre équipe d'audit communique avec les entités contrôlées à intervalles réguliers tout au long de l'audit. Plus précisément, votre équipe peut :

- entamer le processus de communication avec les entités contrôlées dès la phase de planification de l'audit, et poursuivre les échanges tout au long de l'audit. Étant donné qu'il est possible que les entités contrôlées n'aient aucune expérience antérieure de l'audit de la performance, il est important que vous leur présentiez la finalité de l'audit de la performance et la procédure qui sera suivie ;
- impliquer les entités contrôlées dès les premières phases de l'audit, au moment d'élaborer : le sujet considéré de l'audit, le ou les objectifs d'audit et/ou les questions d'audit, les critères d'audit, la période concernée par l'audit, ainsi que les projets, organisations et/ou programmes publics à inclure dans l'audit. L'accès à la documentation, aux données, le caractère confidentiel/sensible des informations qui seront partagées et la manière dont elles peuvent être utilisées et divulguées dans le rapport d'audit final sont des questions importantes, dont il convient de discuter avec l'entité contrôlée au début du processus d'audit, de préférence pendant la planification de l'audit ;
- organiser des réunions afin de faire le point avec les entités contrôlées tout au long du processus d'audit, et prendre connaissance de leur ressenti. Les audits évoluent souvent à mesure que l'équipe d'audit développe sa connaissance du sujet, qu'elle obtient des informations et les analyse. Vous devez tenir les entités contrôlées informées de toute modification significative des principaux aspects de l'audit, concernant par exemple les questions ou les critères de l'audit. Une communication efficace contribue à améliorer votre accès à l'information et aux données, et aider l'auditeur à mieux connaître le point de vue des entités contrôlées ;
- donner aux entités contrôlées la possibilité de commenter les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit. Le retour des entités contrôlées peut également permettre de déceler et corriger des erreurs factuelles, et nourrir une réflexion concernant la nécessité d'apporter d'autres modifications au rapport final. Les points de désaccord résiduels et autres remarques importantes pourront être publiés dans le rapport, accompagnés des réponses de l'ISC.

La possibilité d'améliorer réellement la gouvernance dépend pour beaucoup de l'instauration tout au long du processus d'audit d'un dialogue stable avec l'entité contrôlée. L'impact de l'audit pourra même en être renforcé. Dans ce contexte, vous pouvez entretenir un échange constructif avec l'entité contrôlée en partageant les premières observations et perspectives de l'audit à

mesure qu'elles seront formulées et évaluées tout au long de l'audit. Toutefois, n'oubliez pas que vous devez maintenir en permanence votre indépendance et votre impartialité tout en communiquant et en travaillant de façon efficace avec les entités contrôlées.

### Communiquer avec les parties prenantes externes

Nous avons déjà souligné l'importance pour l'ISC de constituer des équipes d'audit qui possèdent collectivement les compétences et les connaissances nécessaires pour mener à bien l'audit et consulter les parties prenantes internes de l'ISC, comme les experts et spécialistes de la méthodologie, dans les différentes phases de l'audit. Il est tout aussi important d'impliquer les parties prenantes externes de l'ISC. Les parties prenantes extérieures à votre organisation peuvent être par exemple :

- les milieux universitaires et économiques ;
- les organisations internationales ;
- les auditeurs internes ;
- les citoyens et leurs représentants ;
- les instituts de recherche ;
- les organisations de la société civile (OSC) ;
- les institutions professionnelles ;
- les représentants des catégories vulnérables ;
- d'autres organisations non gouvernementales ;
- des juristes si votre ISC ne possède pas cette expertise en interne.

La communication avec les parties prenantes est importante pour la direction de l'ISC autant que pour les équipes d'audit. Par exemple, les ISC ont besoin d'entretenir de bonnes relations avec différentes organisations pour favoriser une collaboration productive.

Par ailleurs, vous, l'auditeur, devez vous efforcer de maintenir de bonnes relations professionnelles avec l'ensemble des parties prenantes impliquées dans l'audit. Vous favoriserez ainsi un échange d'informations libre et sincère, autant que les exigences de confidentialité le permettent, dans une atmosphère de respect mutuel et de compréhension du rôle et des responsabilités respectifs de chaque partie prenante. Si la communication avec les parties prenantes est importante, il est essentiel que cette communication ne compromette pas l'indépendance et l'impartialité de l'audit ou de l'ISC. Par exemple, votre ISC peut mettre en place des politiques et des procédures définissant le niveau de détail des informations que vous êtes autorisé à échanger à propos de l'audit ou de la documentation d'audit avec les parties prenantes extérieures à votre ISC.

## Communiquer avec les médias et le public

Afin d'informer le public des résultats du travail d'audit, vous pouvez utilement définir une stratégie de prise de contact et de communication avec les médias. Une bonne pratique consiste à rendre les rapports accessibles au public et aux autres parties prenantes intéressées par l'intermédiaire des médias, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise. Le fait de rendre compte publiquement des résultats de l'audit, sauf restrictions spécifiques, permet d'éviter les malentendus autour des résultats et de faciliter le travail de suivi, en vue de déterminer si des actions correctrices appropriées ont été mises en œuvre. Il est important que les ISC s'efforcent de tenir compte des besoins du public et des médias exprimés dans leurs demandes d'informations à propos du travail de l'ISC. Le traitement des différents médias par l'ISC, qu'il s'agisse de la presse ou des médias numériques, au niveau local, national ou international, doit être équilibré et juste.

En tant qu'auditeur, vous devez respecter les règles ou les recommandations de votre ISC en matière de communication avec les médias et le public. L'ISC peut par exemple préciser le niveau hiérarchique requis au sein de l'ISC pour pouvoir participer à un entretien avec les médias.

### **C'est dans chaque aspect de votre travail que vous retrouverez les principes à respecter pour réaliser un audit de la performance qualitatif. Veillez donc toujours**

... comprendre le cadre de contrôle et d'assurance de la qualité de votre ISC, et agir en conséquence ;

... réfléchir à l'indépendance, avoir conscience des menaces possibles contre l'indépendance et les signaler si nécessaire ;

... respecter toutes les normes et les exigences de déontologie de votre ISC ;

... exercer votre jugement professionnel et votre esprit critique ;

... faire en sorte que votre équipe d'audit possède collectivement les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit ;

... évaluer l'importance des thèmes d'audit et des constatations, documenter correctement les éléments probants et les décisions prises dans le cadre de l'audit, organiser la supervision efficace de l'audit ;

... évaluer le risque d'audit et mettre en place des stratégies pour fournir une assurance concernant l'audit ;

... planifier et entretenir une communication efficace et conforme sur les principaux aspects de l'audit avec l'entité contrôlée et les parties prenantes ;

... garder à l'esprit qu'un audit de la performance exige jugement, interprétation objective et esprit critique, car les éléments probants de ce type d'audit sont généralement plus persuasifs que concluants, et nécessitent d'être constamment réévalués.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

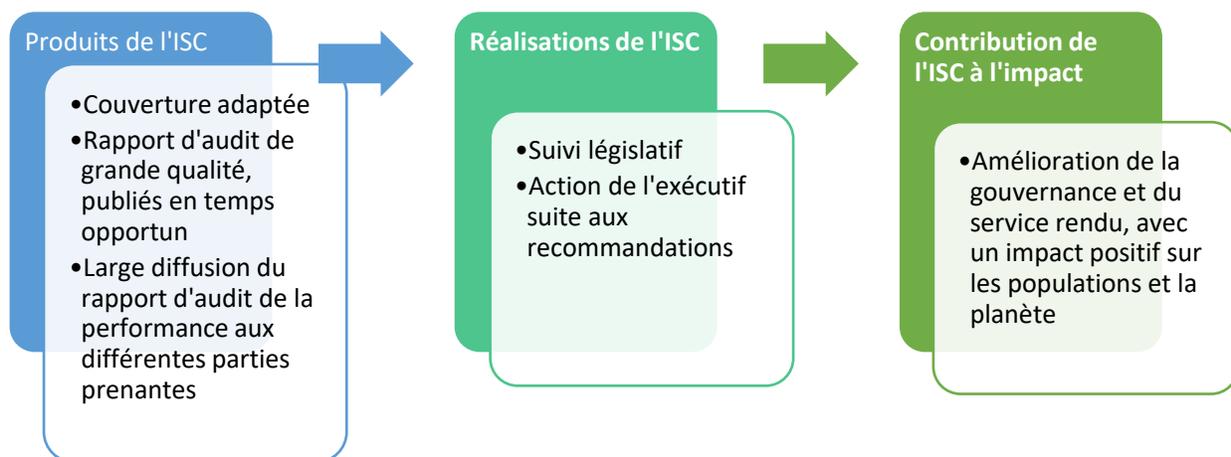
## Considérations de l'IDI visant à généraliser le principe d'inclusion et à maximiser l'impact des audits de la performance

Outre les principes généraux découlant des ISSAI relatives à l'audit de la performance, nous souhaitons mettre en évidence deux considérations transversales pour les audits de la performance : l'impact de l'audit et l'inclusion. Ces considérations ne constituent pas des exigences en matière d'audit de la performance : l'audit peut être conforme aux ISSAI même si les actions correspondantes ne sont pas réalisées. L'IDI recommande toutefois aux ISC d'intégrer les considérations relatives à l'impact de l'audit et à l'inclusion tout au long du processus d'audit de la performance, afin d'améliorer la valeur et les avantages apportés par l'ISC.

### Un processus d'audit de la performance axé sur la recherche d'impact

L'IDI définit « l'impact de l'audit » comme étant la contribution du travail d'audit de l'ISC aux effets positifs à long terme sur les populations et la planète (une société, un groupe de personnes, une zone géographique), en particulier pour les catégories les plus défavorisées. Cet impact de l'audit résulte d'une chaîne créatrice de valeur constituée des résultats et des produits de l'ISC. La **Figure 7** illustre les éléments pouvant constituer cette chaîne de valeur dans le cas des audits de la performance.

**Figure 7 : Chaîne de valeur des résultats et des produits de l'ISC**



Si les ISC contrôlent leurs réalisations, de nombreux facteurs influencent leurs résultats et leur contribution à l'impact. Les ISC font partie d'un écosystème. Le contexte social, économique et politique du pays et les multiples parties prenantes dont les organes du pouvoir législatif et

exécutif, les organisations de la société civile, les organisations professionnelles, le milieu universitaire, les médias, etc. jouent un rôle dans l'obtention de l'impact de l'audit.

L'ISC n'exerce aucun contrôle sur ces acteurs, mais elle peut les influencer. Afin de maximiser la possibilité pour l'ISC de contribuer à l'impact au moyen des audits de la performance qu'elle réalise, nous lui recommandons d'intégrer certaines considérations relatives à l'impact de l'audit tout au long du processus. Elle peut pour cela poser et répondre à certaines questions clés au cours des différentes phases de l'audit de la performance.

### Questions clés

- Quel est l'impact envisagé pour cet audit de la performance ?
- Le thème sélectionné contribuera-t-il d'obtenir l'impact souhaité de l'audit ?
- Le cadre de conception de l'audit permettra-t-il d'obtenir l'impact souhaité ?
- Les principales parties prenantes sont-elles mobilisées tout au long du processus d'audit ?
- Les recommandations de l'audit auront-elles un impact positif, y compris sur les personnes laissées de côté ?
- Les messages clés sont-ils transmis à toutes les parties prenantes concernées ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Voici quelques conseils pour améliorer l'impact de l'audit :

### Conseils pour améliorer l'impact des audits

- ✓ Instaurer un dialogue avec les dirigeants de l'ISC
- ✓ Communiquer en permanence avec les entités contrôlées
- ✓ Créer une coalition de parties prenantes
- ✓ Communiquer la valeur de votre travail
- ✓ Réfléchir à l'impact tout au long du processus d'audit
- ✓ Appliquer les normes ISSAI

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## **Généraliser les considérations relatives à l'inclusion dans l'audit de la performance**

Des millions de personnes dans le monde continuent de vivre dans la pauvreté, sans possibilité d'accéder à une vie digne. Des disparités considérables subsistent en matière d'opportunités, de richesse et de pouvoir. Les inégalités de genre restent un défi majeur. Certains sont laissés de côté, pour n'avoir pas le choix ni la possibilité de participer à la vie publique et de bénéficier des réalisations des pouvoirs publics. Les personnes peuvent être vulnérables et marginalisées pour de nombreuses raisons : sexe, origine ethnique, âge, catégorie sociale, handicap, orientation sexuelle, religion, nationalité, statut d'indigène, statut migratoire, statut socio-économique, éloignement géographique, conflits, etc. Il est important que les responsables de la gouvernance tiennent compte du contexte national et veillent à ce que les politiques, programmes et institutions des pouvoirs publics soient inclusifs et répondent aux besoins des personnes marginalisées.

Il est essentiel pour les pouvoirs publics d'inclure les catégories marginalisées tant dans les résultats que dans les processus décisionnels. L'un des objectifs de l'audit de la performance est de contribuer à l'efficacité de la gouvernance et du service public. Il est donc important d'examiner si les responsables de la gouvernance ont respecté les principes d'inclusion et ont tenu compte des besoins des groupes marginalisés dans leur contexte national.

Différentes approches permettent d'apprécier le caractère inclusif d'un audit de la performance :

- **Examiner le caractère inclusif du thème de l'audit de la performance.** Par exemple, dans le cadre d'un audit de la solidité et de la résilience des systèmes nationaux de santé publique, on pourra examiner l'état de préparation de ces systèmes à répondre aux besoins des catégories marginalisées de la population en cas d'urgence. Par exemple, les personnes en situation de handicap, les migrants et les populations réfugiées.
- **Choisir un thème qui aura un impact direct sur les catégories marginalisées.** En fonction des priorités nationales, vous pouvez décider de sélectionner des thèmes hautement prioritaires, qui auront un impact direct sur les personnes marginalisées. Par exemple, dans un pays où les violences faites aux femmes sont très importantes, vous pouvez axer l'audit de la performance sur l'élimination de ces violences.
- **Examiner le recoupement de deux domaines de marginalisation ou plus.** En fonction des priorités nationales et le contexte du pays, vous pouvez décider de sélectionner au moins deux domaines qui se recoupent. Par exemple, vous pouvez auditer l'accès aux installations médicales pour les personnes âgées vivant dans des quartiers défavorisés.

- **Instaurer un dialogue avec les parties prenantes et les bénéficiaires au sein des catégories marginalisées.** Le processus d'audit même peut être inclusif, dès lors que l'équipe entre en relation avec des organisations de la société civile (OSC) représentatives des groupes marginalisés concernés ou qui s'adressent à ces groupes marginalisés. Ce dialogue présente de nombreux avantages, notamment en favorisant une meilleure compréhension du thème, en garantissant que les opinions de ces personnes sont entendues et prises en compte dans les différentes phases de l'audit. Il contribue également à ce que les recommandations d'audit formulées soient pertinentes.
- **Comprendre l'impact de l'audit pour les catégories marginalisées.** L'inclusion peut également être un angle d'approche pour comprendre l'impact de votre audit. Quelle différence votre audit fera-t-il pour les groupes marginalisés ?
- **Communiquer les messages clés de vos audits pour sensibiliser davantage aux difficultés rencontrées par les groupes marginalisés.** Une communication adéquate des messages clés contribuera à augmenter l'impact de l'audit.

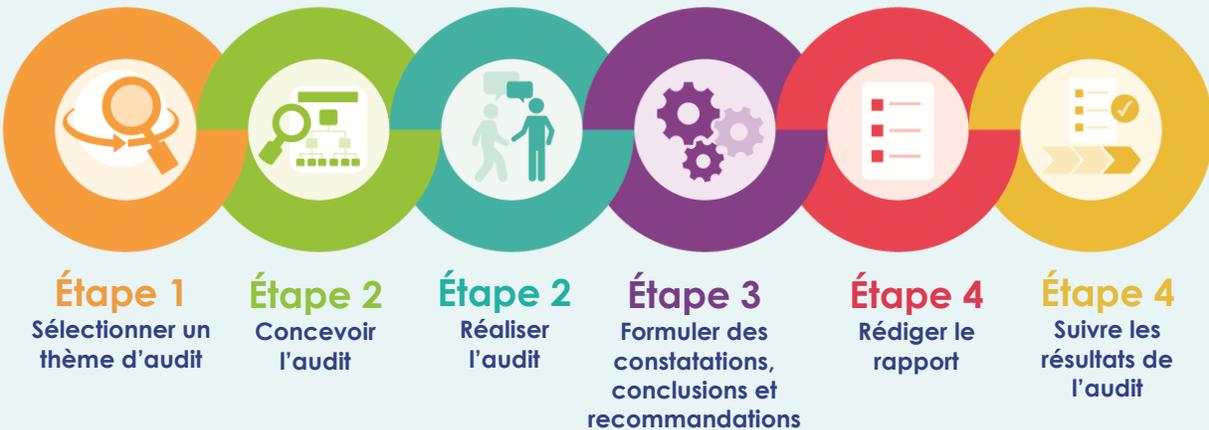
#### Liste de questions possibles pour apprécier le caractère inclusif

- ✓ Comment les pouvoirs publics identifient-ils les groupes marginalisés et comment ceux-ci sont-ils pris en compte dans la mise en œuvre des politiques ?
- ✓ Qui se retrouve laissé de côté, et pour quelles raisons ?
- ✓ Quelles sont les sources des données désagrégées, sur quels aspects manque-t-on de données ?
- ✓ Quelles sont les mesures prises pour identifier les besoins des catégories marginalisées ?
- ✓ De quelle manière les pouvoirs publics s'assurent-ils que les groupes marginalisés sont inclus dans les processus décisionnels ?
- ✓ De quelle manière les pouvoirs publics s'assurent-ils que les groupes marginalisés sont informés des décisions et des actions du gouvernement ?
- ✓ Quelles sont les mesures prises par les pouvoirs publics en réponse aux recommandations de l'ISC concernant les catégories vulnérables et marginalisées de la population ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

# Le processus d'audit de la performance

## Étapes et concepts clés



### Considérations transverses

Contrôle qualité

Indépendance  
et déontologie

Jugement professionnel  
et esprit critique



### Sélectionner un thème d'audit

- **Comprendre les intérêts et priorités** du ministère, du pouvoir législatif, de l'exécutif ou d'autres parties prenantes comme les organisations de la société civile ou le public.
- Utiliser des **critères de sélection** pour garantir que les thèmes d'audit sont significatifs, auditables et cohérents avec le mandat de l'ISC.
- **Examiner l'environnement d'audit** en menant des analyses de risque, financières et politiques.
- **Hiérarchiser les thèmes d'audit** et déterminer les priorités de l'ISC.
- **Sélectionner un thème** pour l'équipe d'audit.





## Suivre les résultats de l'audit

- Déterminer **les progrès** réalisés à partir des constatations et recommandations de l'audit.
- Rechercher si les problèmes identifiés ont été traités.
- Déterminer les **avantages** financiers et non financiers.
- Identifier les domaines potentiels de **futurs audits**.

## Les 3 E de l'audit de la performance d'un programme



**Économie**  
Maîtriser les coûts



**Efficience**  
Optimiser l'utilisation des ressources



**Efficacité**  
Atteindre les objectifs et obtenir les résultats souhaités

## Conseils

Appuyez-vous sur l'expertise de parties prenantes internes à l'ISC et de spécialistes externes à l'ISC.

Communiquez avec les entités contrôlées tout au long de l'audit.

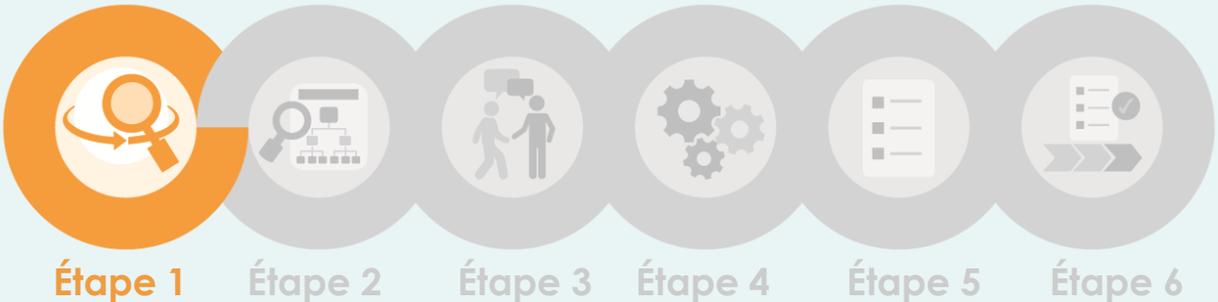
Exercez votre jugement professionnel, appliquez vos connaissances, votre expérience et votre esprit critique à chaque phase de l'audit.

Tenez compte du caractère inclusif dans la conception, la réalisation et le rapport.

Soyez équilibré, en présentant les lacunes pointées par l'audit, mais aussi les résultats positifs.

## Chapitre 3

### Comment sélectionner le thème d'un audit de la performance ?



### Sélectionner le thème d'un audit

- **Comprendre les intérêts et priorités** du ministère, du pouvoir législatif, de l'exécutif ou d'autres parties prenantes comme les organisations de la société civile ou le public.
- Utiliser des **critères de sélection** pour garantir que les thèmes d'audit sont significatifs, auditables et cohérents avec le mandat de l'ISC.
- **Examiner l'environnement d'audit** en menant des analyses de risque, financières et politiques.
- **Hiérarchiser les thèmes d'audit** et déterminer les priorités de l'ISC.
- **Sélectionner un thème** pour l'équipe d'audit.

L'ISSAI 3000 identifie deux aspects dans la planification de l'audit de performance : la sélection de thèmes et la conception de l'audit. Ce chapitre porte sur la question de la sélection. Il explique comment les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) peuvent choisir le thème de leurs audits. Le chapitre 4 porte quant à lui sur la question de la conception de l'audit de performance.

Les ISC ne procèdent pas toutes de la même manière. En tant qu'auditeur, il est important pour votre travail de comprendre comment le thème d'audit est sélectionné. Ce chapitre propose des recommandations générales, établies à partir des exigences des ISSAI relatives à l'audit de la performance et des pratiques habituelles des ISC.

Il répond aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que le processus de planification stratégique ?
- Comment les ISC étudient-elles l'environnement d'audit pour identifier les thèmes sur lesquels l'audit de la performance peut porter ?
- Comment les parties prenantes externes transmettent-elles leurs requêtes ?

- Pourquoi une ISC envisagerait-elle de mener un audit sur un sujet qui ne relève pas de la responsabilité d'une seule entité auditée ?
- Quels critères les ISC utilisent-elles pour choisir le thème des audits de la performance ?

### Qu'est-ce que le processus de planification stratégique ?



#### La norme

L'auditeur doit sélectionner les thèmes d'audit par le processus de planification stratégique en analysant les thèmes et en conduisant des recherches permettant d'identifier les risques d'audit et les problèmes.

Source : ISSAI 3000/89

La planification stratégique consiste à définir les objectifs à long terme de l'ISC et à identifier la meilleure approche possible pour les atteindre<sup>12</sup>. Le processus de planification stratégique de l'ISC peut être compris comme la première étape dans la sélection des thèmes car il englobe l'analyse des zones potentielles d'audit et définit les fondements d'une allocation efficace des ressources d'audit (ISSAI 3000/92). À ce stade, l'ISC cherche à identifier les principaux risques et les domaines que l'on considère comme pouvant poser problème. Elle analyse ces données pour identifier les audits de la performance qui pourraient présenter le plus grand intérêt pour la population, les pouvoirs publics et le pouvoir législatif, et ceux qui sont susceptibles de créer le plus de valeur.

Le processus de planification stratégique varie d'une ISC à l'autre. Les plans établis couvrent généralement plusieurs années, et donnent aux ISC des indications pour sélectionner le thème des audits de la performance. Le plan stratégique permet généralement d'établir un plan d'audit opérationnel de niveau inférieur, qui précise les audits qui seront menés sur l'année ou les années à venir.

---

<sup>12</sup> Le processus est différent du travail de planification stratégique opérationnelle ou organisationnelle. En revanche, le plan stratégique d'audit apporte des informations nécessaires à la planification organisationnelle.

## La planification stratégique de l'audit vise généralement à :

... fournir à la direction de l'ISC une base solide pour définir l'orientation des futurs audits ;

... comprendre les risques auxquels les entités contrôlées font face et en tenir compte dans la sélection des audits ;

... identifier et sélectionner des audits de la performance susceptibles d'améliorer la redevabilité du secteur public et de l'administration ;

... communiquer les priorités de l'audit de la performance de l'ISC aux entités contrôlées et au pouvoir législatif ;

... établir un programme de travail réalisable avec les ressources disponibles.

... fournir à l'ISC une base lui permettant de rendre compte de ses activités

Source : Équipe de développement IDI/SAP

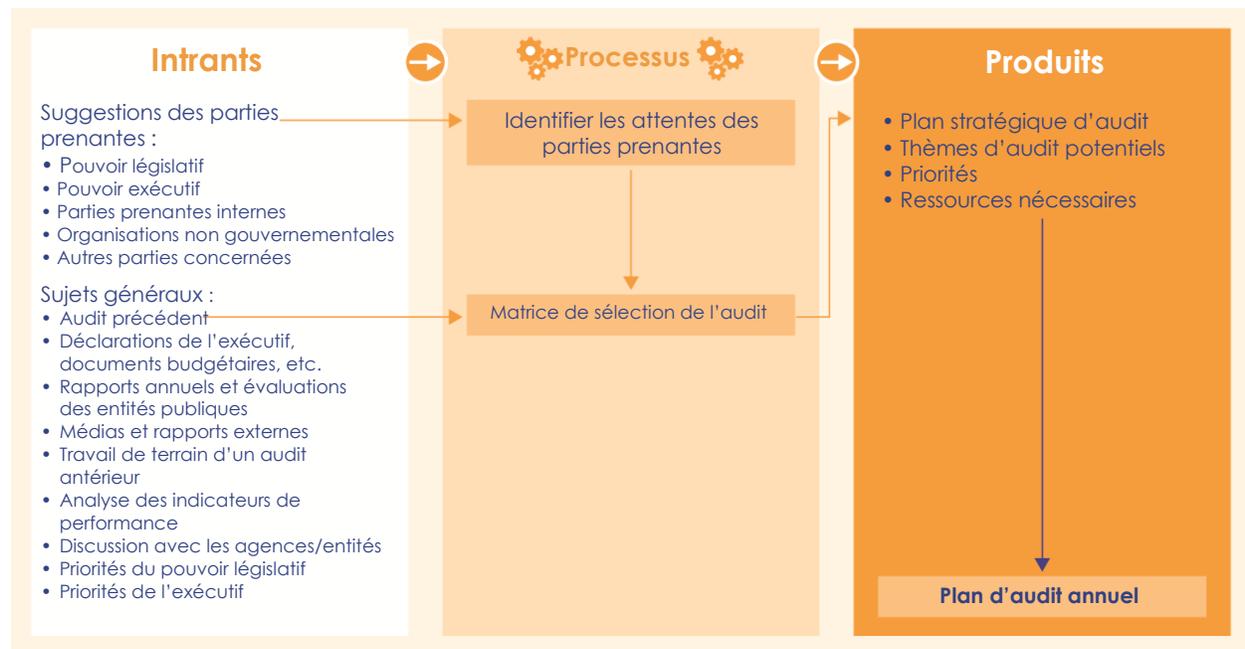
## Comment les ISC collectent-elles les informations nécessaires au processus de planification stratégique ?

Les thèmes d'audit sont généralement fournis par deux sources principales :

- Questions d'ordre général que l'ISC identifie en étudiant l'environnement d'audit ;
- Questions ou suggestions des parties prenantes.

La **Figure 8** présente un exemple montrant comment l'ISC peut s'aider de ces deux sources pour sélectionner le thème de ses audits.

## Figure 8 : Comment les ISC choisissent-elles le thème de leurs audits ?



Source: IDI/ IDI/Équipe de développement des normes d'audit de la performance Team

## Comment les ISC étudient-elles l'environnement d'audit pour identifier les thèmes sur lesquels l'audit de la performance peut porter ?

Pour les ISC, l'identification de nouveaux thèmes d'audit de la performance constitue habituellement un processus continu, plutôt qu'une activité ponctuelle. Une bonne idée peut survenir à tout moment, et provenir de différentes sources. Votre ISC et vous, l'auditeur, devez maintenir une veille sur les difficultés nouvelles, les risques et les événements qui affectent les organismes des pouvoirs publics.

Les entités contrôlées sont soumises à des pressions, à l'interne comme à l'externe, ce qui peut en faire un sujet approprié pour un audit de la performance. Ces pressions peuvent prendre différentes formes :

- contraintes budgétaires ;
- tendances économiques, sociales et démographiques ;
- lancement de programmes nouveaux et complexes ;
- disponibilité d'un personnel suffisamment qualifié ;
- intérêt des médias pour les activités des entités ;
- changement de dirigeant.

Les ISC devront évaluer l'évolution et l'émergence des risques dans l'environnement de contrôle et y répondre de manière opportune (INTOSAI-P12/Principe 5). Pendant le processus de planification stratégique, des techniques telles que l'analyse des risques ou l'évaluation des problèmes peuvent aider à structurer le processus mais doivent être complétées par un jugement professionnel pour refléter le mandat de l'ISC et pour s'assurer que des thèmes d'audit significatifs et pouvant être audités sont sélectionnés (ISSAI 3000/93). Si vous identifiez un risque en amont, et qu'à l'occasion d'un audit de la performance, vous formulez des recommandations de nature à l'atténuer, vous pourrez avoir un impact significatif sur l'efficacité des entités que vous avez contrôlées. Le Chapitre 4 revient en détail sur l'identification et l'évaluation des risques.

De nombreuses ISC procèdent chaque année à un programme d'actualisation de l'évaluation du risque pour les entités qu'elles auditent. Cette procédure les aide à identifier les thèmes sur lesquels leur intervention pourra avoir un impact positif. Il existe de nombreuses techniques pour identifier les thèmes d'audit possibles. La **Figure 9** énumère certaines des méthodes les plus fréquentes, et la **Figure 10** décrit la procédure appliquée par l'ISC de Zambie.

**Figure 9 : Techniques d'identification des thèmes d'audit possibles**

<b>Étudier l'environnement du secteur public</b>	<p>Les ISC maintiennent une veille sur les grandes thématiques du secteur public pour se tenir à jour des développements pouvant justifier une étude plus approfondie sous la forme d'un audit de la performance. Vous pouvez par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• lire des publications pertinentes et des rapports antérieurs concernant des audits de la performance, financiers et de conformité</li><li>• prendre connaissance de l'expérience d'autres auditeurs</li><li>• étudier la transcription de débats parlementaires</li><li>• assister à des conférences et des séminaires</li><li>• discuter avec des collègues, des parties prenantes et des spécialistes</li><li>• étudier la couverture médiatique des sujets considérés</li></ul> <p>La veille thématique est un processus continu, qui vous permet, à vous et à votre ISC, d'être toujours en possession d'informations actuelles sur l'évolution de la société et les domaines qui peuvent nécessiter une analyse approfondie.</p>
<b>Examiner les déclarations officielles</b>	<p>Les ISC examinent les déclarations officielles et les publications qui ont un impact pour leurs entités contrôlées. Vous pouvez par exemple étudier les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• les objectifs de développement durable (ODD) de la communauté internationale ;</li><li>• les résolutions de la Commission nationale d'examen des comptes publics ou équivalent ;</li><li>• un discours du chef de l'État marquant le début de l'année parlementaire ;</li><li>• les textes législatifs et les interventions au Parlement ;</li><li>• les budgets nationaux les directives associées ;</li><li>• d'autres documents de politique publique (par exemple, documents de stratégie ministérielle, livres blancs) ;</li><li>• les rapports annuels des entités contrôlées ;</li><li>• les événements mondiaux, concernant notamment les thèmes identifiés par l'INTOSAI.</li></ul>
<b>Analyser des éléments financiers</b>	<p>L'analyse financière de base implique de connaître la façon dont l'argent entre et sort de l'entité contrôlée. Vous pouvez choisir d'étudier plus attentivement certains points :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• montages financiers complexes ;</li><li>• nouvelles sources de revenus et nouvelles dépenses ;</li><li>• domaines dans lesquels les dépenses sont élevées ou connaissent des changements rapides...</li></ul>

## Veille médiatique

Les ISC suivent les médias (par exemple, articles de presse, journaux d'information, réseaux sociaux) pour identifier les problèmes qui sont soulevés par la population ou les commentateurs de l'actualité à propos des services publics. Il est important pour vous d'inclure à votre veille un large éventail de médias, pour être en mesure de repérer les sujets qui peut-être affectent uniquement certains pans de la société. Par exemple :

- Les publications ciblant les personnes âgées peuvent donner des signes avant-coureurs de problèmes émergents dans les domaines des retraites ou du traitement de l'état de santé, des thèmes qui ont une plus grande importance parmi les plus âgés ;
- Les publications régionales peuvent davantage attirer l'attention sur l'octroi d'aides financières du gouvernement central pour les transports publics, l'assainissement ou les télécommunications, par exemple ;

Les publications ciblant un genre en particulier, un groupe ethnique ou d'autres segments précis de la population peuvent identifier des problèmes touchant les services publics (notamment en matière de santé) qui ont un impact disproportionné pour leurs lecteurs.

## Synthèse générale

La synthèse générale (également appelé enquête globale) permet habituellement de comprendre les objectifs d'une entité contrôlée, ses principales activités, le niveau et la nature des ressources utilisées pour mener à bien ses opérations. Vous pouvez réunir et évaluer des informations sur le contexte, les objectifs, les activités, les plans, les ressources, les procédures et les contrôles concernant les entités ou les domaines concernés.

La synthèse générale vise à :

- identifier et examiner les domaines auxquels sont consacrés d'importants niveaux de ressources ;
- identifier les risques potentiels pouvant empêcher une utilisation optimale des ressources ;
- mettre en lumière des domaines justifiant une activité d'audit continue ;
- proposer des domaines ou des sujets pouvant être audités.

Vous pouvez dresser une synthèse générale couvrant :

- une entité contrôlée dans sa globalité ;
- un groupe d'activités connexes ;
- de grands projets, des dispositifs importants de dépenses ou de recettes.

La synthèse générale peut constituer une source précieuse de références lorsque vous formulez des propositions visant à inclure des sujets dans le plan d'audit stratégique. En rassemblant des informations pour établir votre synthèse générale, vous devez consigner tous les faits pertinents et vos évaluations dans des dossiers de travail facilement accessible, et les tenir à jour. La synthèse générale couvre habituellement :

- des informations de contexte sur l'entité contrôlée ;
- les principaux textes législatifs ;
- les objectifs de l'entité contrôlée ;
- les modalités d'organisation ;
- les relations de redevabilité ;
- les activités réalisées ;
- la nature et le niveau des ressources utilisées ;
- les procédures et les systèmes de contrôle en place.

<p><b>Prendre en compte l'opinion des citoyens</b></p>	<p>Les ISC veulent découvrir le regard des citoyens sur la performance de l'entité contrôlée, et comprendre en quoi leurs intérêts sont affectés par cette performance.</p> <p>Les citoyens peuvent être une source d'idées d'audits de la performance, une source de requêtes d'audit de la performance, et dans le même temps, les utilisateurs des rapports d'audit de la performance. Les ISC visent à tenir à jour des informations pertinentes, permettant d'apprécier l'opinion de la population sur le fonctionnement des organisations ou des programmes publics.</p> <p>Dans votre analyse, vous devez tenir compte du caractère inclusif, vous demander dans quelle mesure la performance de l'entité contrôlée a un impact sur différents pans de la société. Par exemple, si vous étudiez un dispositif visant le renforcement des compétences professionnelles, vous chercherez à établir si les hommes et les femmes ont un accès comparable au programme, et la façon dont les bénéficiaires hommes et femmes perçoivent leur expérience de ce dispositif. Si vous identifiez des différences importantes dans le ressenti de différentes catégories sociales et les résultats qu'elles obtiennent, vous tenterez alors de déterminer quelles modifications permettraient, éventuellement, de rendre les services plus inclusifs.</p> <p>Pour évaluer si un sujet d'étude est important, vous pouvez examiner les problèmes soulevés par les parties prenantes, l'intérêt public, les contraintes réglementaires, les répercussions de ce sujet pour la société.</p>
<p><b>Contactez d'autres parties prenantes externes</b></p>	<p>Les ISC peuvent nouer des liens avec des parties prenantes externes et échanger fréquemment avec elles pour identifier et discuter des thèmes d'audit possibles.</p> <p>Vous pouvez ainsi obtenir un éclairage sur les thèmes d'audit auprès d'experts du sujet considéré, d'interlocuteurs concernés au sein des pouvoirs publics, mais également auprès des auditeurs internes de l'entité contrôlée.</p> <p>Le milieu universitaire compte des personnes possédant des connaissances très spécialisées sur certains thèmes d'audit. Ces universitaires peuvent vous apporter un point de vue plus objectif, n'ayant pas à tenir compte d'un intérêt personnel. Les universitaires peuvent être d'intéressants partenaires de discussion et parfois même des consultants aux différentes étapes du processus d'audit.</p> <p>Les organisations non gouvernementales peuvent elles aussi fournir des idées. Elles peuvent avoir mené leurs propres recherches, au moyen d'enquêtes et d'études de cas, et disposer de nombreux contacts utiles.</p>
<p><b>Discussions internes et évaluations au sein de l'ISC</b></p>	<p>Vous pouvez entrer en contact avec d'autres auditeurs de la performance, financiers et de conformité de votre ISC pour identifier d'éventuels thèmes d'audit. Par exemple, les auditeurs financiers peuvent avoir détecté des lacunes sur le plan financier, suggérant qu'un dispositif n'a pas été mis en œuvre avec efficacité.</p>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

**Figure 10 : Méthode appliquée par l'ISC de Zambie pour identifier les thèmes d'audit potentiels**

### ISC de Zambie - utilisation de l'évaluation du risque dans la planification annuelle :

L'ISC de Zambie utilise la veille sectorielle comme base première de la réalisation de ses audits de la performance. L'objectif de la veille sectorielle consiste à évaluer différents domaines dans les nombreux secteurs où l'on a signalé l'insatisfaction du public concernant les services ou les produits fournis par les entités publiques, ou dans lesquels on a constaté des problèmes de performance concernant certaines entités. L'ISC utilise également les rapports d'audit financier et de la conformité pour identifier les domaines pouvant faire l'objet d'un audit de la performance.

Elle affecte les responsabilités de la surveillance de certains secteurs à des groupes de trois auditeurs au plus. La mission de ces auditeurs consiste à se tenir à jour des développements et des problèmes que le secteur a connus au cours de l'année. La veille sectorielle est un processus continu, dans lequel les auditeurs rassemblent des informations par exemple

en étudiant les plans stratégiques et annuels, les débats au Parlement, les décisions prises par le pouvoir exécutif, l'attribution de budgets, les médias, les conférences données par des experts du sujet considéré et les déclarations d'autres parties prenantes.

Les évaluations des différents secteurs sont ensuite compilées pour obtenir une évaluation globale du risque, qui présente et hiérarchise différents thèmes d'audit de la performance possibles dans différents secteurs.

En fonction des résultats des évaluations, l'ISC détermine si les domaines sont auditables ou non en fonction de l'importance du thème, de la disponibilité d'informations, du potentiel de changement, des questions d'intérêt public, etc.

Source : AFROSAI-E, Manuel d'audit de la Performance, 2016

### Comment les parties prenantes externes transmettent-elles leurs requêtes ?

Un ministère peut demander à l'ISC un avis préliminaire sur le déroulement d'un nouveau programme. Les ISC peuvent également recevoir des requêtes spécifiques d'enquête ou d'audit de la part du pouvoir législatif. L'ISC est normalement libre d'accepter ou non les suggestions des parties prenantes externes. Cependant, tout en respectant la législation les concernant votée par le pouvoir législatif, les ISC doivent impérativement veiller à leur indépendance. Sauf disposition contraire du droit national, la décision de mener ou non un audit et le choix des principaux objectifs de recherche de l'audit doivent toujours revenir en définitive à l'ISC et non à la partie prenante externe. (INTOSAI-P-10/Principe 3)

Il est important que vous, l'auditeur, teniez compte des besoins et des intérêts du public destinataire de votre rapport d'audit lorsque vous examinez les requêtes externes qui vous parviennent. Si vous prenez ces paramètres en considération, vous aurez l'assurance que le rapport d'audit sera utile et compréhensible. Cherchez par exemple à déterminer quelles questions et constatations comptent pour les lecteurs du rapport. Comme indiqué précédemment, le caractère significatif peut être défini comme l'importance (ou le caractère significatif) relative d'un sujet vis-à-vis du contexte dans lequel il est considéré. En plus de la

valeur monétaire, le caractère significatif comprend des enjeux relatifs à l'importance sociale et politique, la conformité, la transparence, la gouvernance et la responsabilité (ISSAI 3000/84).

L'auditeur doit prendre en considération le caractère significatif à toutes les étapes du processus d'audit, dont les aspects financiers, sociaux et politiques du sujet considéré, dans l'objectif de créer autant de valeur ajoutée que possible (ISSAI 3000/83). On peut considérer qu'un problème est significatif si le fait d'en avoir connaissance est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs présumés. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel et dépend de l'interprétation, par l'auditeur, des besoins des utilisateurs. Ce jugement peut concerner un élément ou un groupe d'éléments pris dans son ensemble.

### **Pourquoi une ISC pourrait-elle envisager de retenir un thème d'audit qui ne relève pas de la responsabilité d'une seule entité contrôlée ?**

Le plan stratégique d'audit peut inclure des thèmes pour lesquels il est difficile d'identifier une seule entité à contrôler. Un audit de la performance peut se concentrer sur un seul programme, une seule politique, une seule entité ou un seul fonds, ou encore sur des résultats ou des systèmes, en examinant l'ensemble des programmes, politiques et entités qui contribuent à ces résultats ou systèmes. Après avoir évalué la complexité du sujet considéré et la cartographie des entités responsables (y compris les relations entre elles), l'ISC doit définir l'objectif et le périmètre de l'audit. Cette décision peut être prise, sans obligation, dès l'étape de planification stratégique.

Dans certains cas, plusieurs entités seront responsables du thème audité. Par exemple, un programme portant sur l'utilisation des nouvelles technologies pour améliorer la productivité de l'agriculture pourra impliquer les ministères chargés de l'agriculture, de l'environnement, des finances, de la formation et du commerce international, qui devront coordonner leurs interventions pour atteindre les résultats souhaités.

Le risque de rencontrer des problèmes de performance est plus important lorsque différentes organisations, dont les objectifs divergent au moins en partie, contribuent à la mise en œuvre d'une même politique, d'un même programme. Sur le plan des 3E (économie, efficacité et efficience), cela se traduit par un risque accru de sous-performance. Prenons par exemple le cas d'un gouvernement souhaitant améliorer la santé publique en augmentant la consommation de protéines par la population. Cet objectif implique une collaboration entre les ministères de la Santé et de l'Agriculture. Il est tout à fait possible que le ministère de l'Agriculture veuille exporter la viande produite pour améliorer les revenus des agriculteurs, mais que le ministère de la Santé veuille que la viande soit consommée par la population du pays. On voit bien comment ces tensions peuvent dégrader l'efficience et l'efficacité globale de la politique du gouvernement.

Lorsque le thème de l'audit concerne plusieurs programmes, politiques ou entités, il est important d'adapter en conséquence le processus d'audit, de l'identification des entités contrôlées et de leurs responsabilités à la définition du périmètre, des critères et de la méthodologie de l'audit.

En faisant en sorte d'identifier ces activités comme autant de thèmes d'audit viables, les ISC peuvent :

- répondre aux attentes voulant que les audits de la performance couvrent l'ensemble des organismes publics financés par les pouvoirs publics et d'autres ressources publiques ;
- favoriser la collaboration étroite entre organismes publics ;
- identifier les sujets qui n'entrent dans aucun périmètre de responsabilité. Pour faciliter l'identification de ces lacunes, il peut être utile d'établir une cartographie des chaînes de responsabilité encadrant une activité ou un thème donné. Vous pouvez pour cela utiliser la matrice RACI<sup>13</sup>.

L'ISC pourra également s'efforcer de déterminer si les différents thèmes retenus sont compatibles avec sa stratégie à long terme éventuelle, laquelle peut prévoir, par exemple, une couverture équilibrée des différentes branches du secteur public. L'ISC peut aussi choisir de consacrer plusieurs rapports à la couverture d'un thème particulièrement large. Par exemple, l'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) et les Nations Unies ont souligné, à présent que les États commencent à mettre en œuvre les ODD, que les ISC pouvaient contribuer à la réussite du programme de développement durable en menant des audits sur l'état de préparation des pays à la mise en œuvre des ODD, et en assurant un suivi des progrès réalisés. Pour s'acquitter de cette mission avec efficacité, les ISC peuvent par exemple produire une série de rapports d'audits de la performance dans le cadre desquels elles peuvent formuler en temps opportun des recommandations.

---

<sup>13</sup>La matrice RACI est un outil permettant d'identifier, pour un ensemble d'activités, qui est responsable (*Responsible*) d'une activité, qui rend compte (*Accountable*) de cette activité, qui est consulté (*Consulted*) avant son exécution et qui est informé (*Informed*) ensuite.

## Quels critères les ISC utilisent-elles pour choisir le thème des audits de la performance ?



### La norme

L'auditeur doit sélectionner des thèmes d'audit qui sont significatifs et peuvent être audités, et qui sont en cohérence avec le mandat de l'ISC.

L'auditeur doit mener le processus de sélection des thèmes d'audit dans le but de maximiser l'impact attendu de l'audit tout en prenant en compte les capacités d'audit.

Source : ISSAI 3000/90-91

Une fois qu'elle a identifié les thèmes d'audit potentiels, l'ISC les hiérarchise afin d'affecter ses ressources et son temps de façon efficiente et efficace. À propos de la sélection du thème d'un audit de la performance, l'ISSAI 3000 précise que l'ISC doit tenir compte :

- du caractère significatif (dont les aspects financiers, sociaux et politiques) du sujet considéré ;
- du caractère auditable du thème retenu ;
- de la disponibilité au sein de l'ISC des ressources et des compétences nécessaires pour réaliser l'audit ;
- de la cohérence nécessaire entre le thème d'audit et le mandat de l'ISC ;
- des possibilités d'optimisation de l'impact (financier ou autre) de l'audit.

Les ISC peuvent mettre au point leurs critères et procédures de sélection, en conformité avec les exigences des Normes internationales des ISSAI. Les paragraphes suivants proposent une description de deux méthodes possibles (utilisation d'une matrice de notation et comparaison de résumés succincts) pour choisir un thème d'audit.

#### Utilisation d'une matrice de notation pour sélectionner le thème des audits

Pour compléter le jugement professionnel exercé par l'auditeur, la matrice de notation fait appel à des notes désignant certains thèmes d'audit susceptibles d'être retenus. L'ISC choisit des critères de sélection et les applique pour attribuer une note à chaque thème d'audit potentiel.

Les critères présentés à la **Figure 11** sont des exemples de paramètres pouvant être pris en compte pour établir une hiérarchie et une sélection des thèmes d'audit les plus viables. La liste des critères énumérés ici n'est pas exhaustive, et n'est pas forcément pertinente pour toutes les ISC. L'importance et la pertinence de chaque critère dépend des circonstances et du contexte propres à chaque ISC.

**Figure 11 : Exemples de critères de sélection d'un thème d'audit**

<b>Caractère significatif</b>	Importance relative d'un sujet en fonction du contexte dans lequel il est considéré. Outre la valeur monétaire, le caractère significatif comprend les questions importantes sur les plans social et politique, de la conformité, de la transparence, de la gouvernance et de la redevabilité.
<b>Auditabilité</b>	Le sujet peut-il être audité ? L'audit apportera-t-il des avantages aux citoyens ? Entre-t-il dans le mandat juridique de l'ISC ? L'ISC a-t-elle la capacité nécessaire pour auditer le sujet ?
<b>Impact possible</b>	Le sujet aura-t-il une forte incidence sur l'amélioration de l'économie, de l'efficacité et/ou de l'efficacité de l'action publique ?
<b>Risques pour l'ISC</b>	Le fait de ne pas examiner un thème d'audit représente-t-il un risque stratégique ou un risque d'atteinte à la réputation ?
<b>Intérêt du pouvoir législatif ou du public</b>	L'audit du sujet répondra-t-il à une problématique juridique ou présentera-t-il un avantage pour la communauté ? Par exemple, l'audit contribuera-t-il à
<b>Pertinence</b>	Le sujet a-t-il un impact ou une importance pour des problèmes du monde réel, des événements actuels ou la situation actuelle de la société ?
<b>Opportunité</b>	Le moment est-il bien choisi pour auditer le sujet ? Par exemple, est-il trop tôt pour évaluer les progrès réalisés par une nouvelle activité ?
<b>Travail d'audit antérieur</b>	Le sujet a-t-il déjà été audité par le passé ? Est-il utile de l'auditer à nouveau ? Est-il possible d'adopter une nouvelle approche pour cet audit ?
<b>Autre travail important programmé</b>	A-t-on programmé ou réalisé d'autres travaux sur ce sujet ?
<b>Demande d'audits de la performance</b>	A-t-on formulé des demandes spécifiques visant la réalisation d'audits de la performance ? Il convient d'examiner la source de la demande pour en déterminer l'importance, par exemple : s'agit-il de requêtes du pouvoir législatif, de bénéficiaires ou de parties prenantes externes ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

On peut classer par ordre de priorité les thèmes d'audit potentiels en fonction des critères présentés ci-dessus. Il faut souligner ici la nécessité pour l'auditeur d'exercer son **jugement professionnel** tout au long du processus de sélection. L'Annexe 4 propose un exemple de sélection du thème à l'aide d'une matrice de sélection du thème d'audit. La notation mathématique qui y est présentée est un outil qui peut vous aider à identifier des thèmes qu'il serait important d'auditer, mais qui ne peut toutefois se substituer à votre jugement professionnel.

#### Comparer le résumé succinct des différents thèmes d'audit possibles

Dans cette approche, on n'utilise aucun système de notation. Les équipes d'audit rédigent un bref résumé de chaque thème d'audit envisagé, en s'appuyant sur un modèle type. La direction peut alors facilement étudier chaque option pour déterminer celles qui correspondent le mieux à leurs priorités stratégiques. La **Figure 12** illustre l'utilisation possible d'un résumé.

**Figure 12: Exemple de résumé d'un thème d'audit**

<b>Titre</b>	Gestion des déchets
<b>Contexte</b>	La gestion des déchets solides est une question centrale pour la qualité de vie et la santé des citoyens. Les pouvoirs publics consacrent des budgets de plus en plus importants à cette activité, faisant souvent appel à des prestataires du secteur privé.
<b>Justification</b>	L'ISC n'a pas examiné ce sujet au cours des huit dernières années. L'État a récemment octroyé un contrat majeur portant sur les cinq prochaines années à une société dont les résultats dans l'exécution d'autres contrats de service public ont été décevants, et dont la situation financière est inquiétante.
<b>Résultat potentiel de l'audit</b>	L'audit chercherait à déterminer si le ministère obtient une prestation de qualité grâce aux contrats conclus avec des prestataires du secteur privé, et pourrait en tirer des enseignements précieux pour l'avenir. On pourrait par exemple examiner l'efficacité de la procédure de passation des marchés publics. Une intervention précoce pourrait également permettre de limiter les répercussions sur la santé des citoyens.
<b>Principaux risques</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• notre audit pourrait être vu comme intervenant trop tôt dans l'application du nouveau contrat</li> <li>• notre expert interne sur les contrats commerciaux doit partir sous peu en détachement pour un an, et ne sera donc pas disponible pour contribuer à l'audit</li> <li>• nous avons déjà deux audits programmés au ministère, aussi estimeront-ils peut être que la charge d'audit est excessive</li> <li>• nous devons identifier un concurrent international convaincant pour comparer les performances relatives</li> <li>• pour évaluer la performance, il pourra s'avérer difficile d'apprécier ce que serait le « juste prix » des services, car le ministère n'a jamais confié cette prestation aux services internes. Comme indiqué ci-dessus, il nous faudrait identifier un concurrent international convaincant</li> <li>• pour évaluer le coût du déficit de performance pour la santé publique, nous devrions apporter la preuve solide d'un lien de causalité directe entre la mauvaise gestion des déchets et le niveau des maladies à l'échelle nationale. Nous devrions être particulièrement vigilants aux autres facteurs pouvant contribuer à renforcer l'occurrence des maladies.</li> </ul>
<b>Intérêt de la commission des comptes publics/du Parlement</b>	Le Parlement se déclare très intéressé par le sujet. Plusieurs députés ont récemment mentionné dans les débats que le système actuel connaissait des dysfonctionnements et qu'ils enregistraient des plaintes des administrés concernant la mauvaise qualité du service client et le fait que des réparations essentielles n'étaient pas réalisées.
<b>Type de produit</b>	Audit de la performance
<b>Budget indicatif</b>	300 000 \$
<b>Calendrier indicatif</b>	L'audit s'étendrait sur 9 mois, avec une présentation des résultats vers septembre 2020.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

**Lorsque vous sélectionnez les thèmes de vos audits de la performance, n'oubliez pas de :**

*... suivre la procédure de planification stratégique de l'ISC pour sélectionner les thèmes d'audit en analysant les thèmes potentiels et en menant des recherches ;*

*... veiller à ce que les thèmes d'audit soient significatifs, auditables et en cohérence avec le mandat de l'ISC ;*

*... sélectionner des thèmes d'audit permettant de maximiser l'impact tout en tenant compte des capacités d'audit de l'ISC ;*

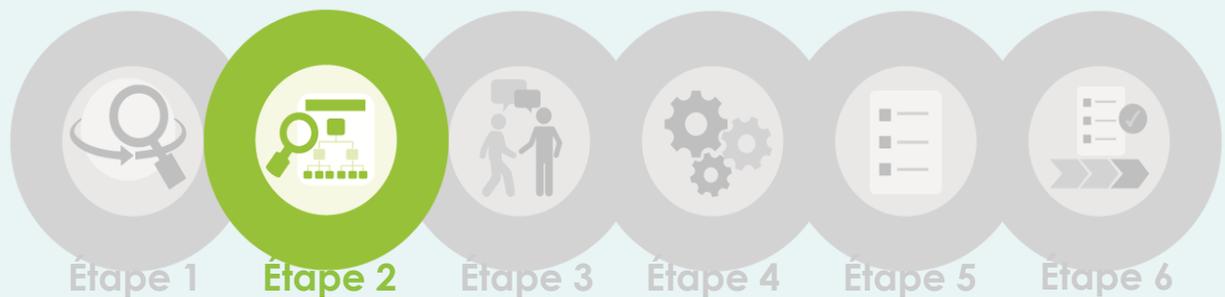
*... utiliser des sources d'information variées pour étudier l'environnement et sélectionner les thèmes d'audit les plus appropriés ;*

*... vous appuyer sur des critères d'audit appropriés pour évaluer et sélectionner les thèmes d'audit.*

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Chapitre 4

### Comment concevoir un audit de la performance ?



### Concevoir l'audit

- Réaliser une **pré-étude** pour mieux comprendre le thème d'audit.
- Définir les **objectifs** pour préciser la finalité de l'audit.
- Définir l'**approche d'audit**.
- Formuler les **questions d'audit** pour guider les domaines spécifiques de l'audit.
- Analyses du risque, des aspects financiers et politiques.
- **Hiérarchiser les thèmes d'audit** et déterminer les priorités de l'ISC.
- Identifier des **critères d'audit** adaptés pour mesurer la performance de l'entité contrôlée par rapport à ce que l'on peut attendre.
- Développer une **méthodologie** pour guider la collecte et l'analyse d'informations.
- **Documenter** la conception, en utilisant par exemple une matrice, et établir un calendrier du projet.

Une fois le thème sélectionné, la deuxième étape de la planification consiste à concevoir l'audit. La conception de l'audit est une étape clé de l'organisation d'un audit de la performance. C'est un élément critique de la mise en œuvre du **cadre de contrôle qualité** d'une ISC. La conception est aussi l'un des aspects les plus importants d'un audit de la performance, en ce sens qu'elle contribue à garantir que vous obtiendrez les données dont vous avez besoin pour finaliser votre travail d'audit.



#### La norme

L'auditeur doit planifier l'audit de manière à contribuer à un audit de haute qualité mené à bien de manière économique, efficiente et efficace, en temps opportun, et en conformité avec les principes de bonne gestion de projet.

Source : ISSAI 3000/96

La conception est efficace lorsqu'elle permet d'établir une stratégie de réalisation de l'audit et de rédiger un plan d'audit détaillé qui comprend les informations suivantes : type d'audit et

calendrier, ressources nécessaires (en personnel et en moyens financiers), aperçu général du thème de l'audit, périmètre, objectifs, questions, critères et méthodologie. L'élaboration d'un bon plan d'audit est essentielle pour poser les bases de l'appréciation des aspects « économie, efficacité et efficacité » dans le cadre d'un audit de la performance.

Ainsi qu'on le verra au cours de ce chapitre, la conception de l'audit comporte de nombreuses étapes ; toutefois, certains aspects devront être réexaminés tout au long de l'audit pour tenir compte de l'évolution des informations, des ressources et des délais disponibles.

Il répond aux questions suivantes :

- Comment réaliser une étude préliminaire du thème d'audit ?
- Comment déterminer l'approche à adopter pour un audit de la performance ?
- Comment définir les objectifs de l'audit ?
- Comment formuler les questions d'audit ?
- Comment déterminer le périmètre de l'audit ?
- Comment sélectionner les critères d'audit ?
- Comment élaborer la méthodologie d'audit ?
- Comment gérer le risque en phase de conception de l'audit ?
- Comment déterminer le temps et les ressources nécessaires pour un audit de la performance ?
- Comment documenter le plan d'audit ?
- Comment impliquer les parties prenantes internes et externes ainsi que la direction dans la conception d'un audit de la performance ?

### Comment réaliser une étude préliminaire du thème d'audit ?



#### La norme

Pour s'assurer que l'audit est planifié de manière appropriée, l'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du programme audité ou de l'activité de l'entité auditée avant que l'audit ne soit lancé. Ainsi, avant de commencer l'audit, il est généralement nécessaire de mener des travaux de recherche pour renforcer ses connaissances, tester divers modèles d'audit et vérifier si les données nécessaires sont disponibles. Ce travail préliminaire peut être nommé pré-étude.

Source : ISSAI 3000/99

En tant qu'auditeur, vous devez tout mettre en œuvre pour faire en sorte que votre audit soit conçu dans les règles de l'art. Pour y parvenir, vous devez rassembler des informations sur le sujet de votre audit, et sur l'activité des entités contrôlées. Vous pouvez commencer en effectuant un travail préliminaire pour acquérir des connaissances, réfléchir à différentes approches possibles de la conception de l'audit, et évaluer le caractère auditable du thème choisi.

Même si votre ISC a déjà déterminé si le thème était auditable au cours du processus de sélection des thèmes d'audit (voir Chapitre 3), les circonstances peuvent avoir évolué, et peut-être



Le processus de contrôle interne aide l'entité à atteindre ses objectifs en matière d'efficacité et d'efficience opérationnelles, à présenter des informations fiables sur ses opérations, et à se conformer à la législation et à la réglementation applicables.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

parviendrez-vous à des conclusions différentes après avoir effectué votre travail préliminaire. Ce travail préliminaire peut être nommé **préétude**. En phase de préétude, vous vous efforcerez d'établir si les conditions sont réunies pour assurer la réussite de l'audit.

Plus précisément, comme pendant la phase de sélection des thèmes de l'audit, vous serez amené à déterminer si l'audit promet toujours d'ajouter de la valeur conformément aux objectifs stratégiques de votre ISC ; s'il renforce les aspects

« économie, efficacité et efficience » du thème d'audit en renforçant les contrôles internes ; et s'il permet de révéler des cas de fraude, de gâchis ou d'abus. Il est aussi important d'identifier ce qui fonctionne mal, les déficits de performance que l'audit permettrait de combler ou les problèmes qu'il pourrait régler. L'approche de la préétude varie d'une ISC à l'autre. Certaines voient la préétude comme une étude à grande échelle réalisée avant la conception de l'audit, tandis que d'autres la considèrent comme une composante du travail de conception. À vous de respecter l'approche de votre ISC pour mener à bien cette étape.

Il est important d'acquérir une compréhension solide du thème d'audit, de son contexte et des impacts possibles. Vous identifierez ainsi plus facilement les enjeux significatifs pour l'audit et pourrez vous acquitter pleinement des responsabilités qui vous ont été attribuées dans le cadre de l'audit. L'audit de performance est un processus d'apprentissage, qui implique d'adapter la méthodologie pendant la réalisation de l'audit à proprement parler. (ISSAI 3000/100).

La conduite de la préétude doit être conforme aux processus de votre ISC, et faire l'objet d'une documentation appropriée.

Pour déterminer si les conditions du succès de l'audit sont réunies, il vous faudra compléter le travail réalisé en phase de sélection du thème ; vous rassemblez ainsi des informations complémentaires qui vous permettront de comprendre :

- les structures organisationnelles, les rôles et les fonctions, les parties prenantes, les activités et les processus, les ressources et les tendances ;
- la finalité des organisations ;
- les contrôles internes
- les facteurs environnementaux internes et externes qui ont une incidence sur les entités et les programmes considérés ;
- les contraintes extérieures qui affectent l'obtention des produits et des réalisations ;

- ce qui fonctionne et ce qui ne fonctionne pas dans les entités et les programmes considérés ;
- les critères existants ou qui peuvent être créés pour évaluer la performance ;
- dans quelle mesure les activités incluent l'ensemble des parties concernées.

Il vous faudra rassembler ces données tout au long du processus d'audit ; cependant, la plupart de ces informations de base doivent être obtenues dès le début de l'audit, lors des phases de conception et de réalisation du travail d'audit. N'oubliez pas que vous et votre équipe d'audit devrez vous montrer souples et pragmatiques dans les méthodes de collecte que vous appliquerez pour obtenir les informations. Ce travail de préétude vous amènera probablement à collecter des informations auprès de différentes sources, dont celles qui sont énumérées à la **Figure 13**.

**Figure 13 : Sources d'information**



Source : Équipe de développement

Pendant la préétude, il est également essentiel de veiller à ce que votre équipe ait documenté son **indépendance** et commence à travailler directement avec les parties prenantes à l'intérieur et à l'extérieur de votre ISC, selon ce qui convient au contexte. Pour mener à bien cette étape avec efficacité, vous pourrez mener une analyse des parties prenantes qui vous permettra d'identifier les parties prenantes internes et externes, leur rôle et leurs intérêts, leur niveau prévisible d'implication dans l'audit, leur importance relative au regard des informations qu'elles sont susceptibles d'apporter. L'Annexe 5 offre une illustration de ce type d'analyse.



En impliquant rapidement dans l'audit des parties prenantes internes comme des juristes, des économistes ou d'autres personnes possédant une expertise technique, vous pourrez identifier rapidement les sources d'information et de données, les points de contact, et les méthodologies qui vous aideront à planifier votre audit. Il est essentiel de documenter les principales décisions que votre équipe prendra en rencontrant ces parties prenantes, et de les consigner dans votre dossier d'audit.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Après avoir identifié les parties prenantes internes, certaines ISC les rassemblent à l'occasion d'une « réunion de lancement », qui leur offre l'occasion de débattre des approches envisagées, du ou des objectifs de l'audit, des questions de l'audit, des choix de conception et des interlocuteurs potentiels connaissant le thème d'audit. Si vous organisez une réunion de ce type, vous pourrez transmettre de la documentation en amont aux parties prenantes pour faciliter les échanges lors de la réunion. Par exemple, s'il s'agit d'un audit complexe ou qui porte sur des questions ou des domaines nouveaux, l'équipe pourra juger utile de fournir des supports complémentaires ou contextuels pour aider les participants de la réunion. En organisant une réunion de ce type en phase de préétude, vous constaterez peut-être que les parties prenantes

peuvent apporter une contribution précieuse à la définition du périmètre et de la méthodologie de votre audit. Il est essentiel pour vous de consigner par écrit les principales décisions prises par votre équipe à l'issue de la réunion et d'en conserver la trace dans votre dossier d'audit.

Il est important que les équipes d'audit rencontrent les entités contrôlées avant de commencer la phase de collecte d'informations ou de données. Au cours des premières réunions, vous exposerez les raisons de votre travail et présenterez votre équipe aux représentants des entités.



Les premières réunions avec l'entité contrôlée vous permettront de vous appuyer sur l'expertise des responsables de l'entité pour identifier rapidement les informations pertinentes et préciser les objectifs, le périmètre et la méthodologie de votre audit. Il est essentiel de documenter les principales décisions que votre équipe prendra à l'occasion de ces réunions, et de les consigner dans votre dossier d'audit.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Vous indiquerez notamment les informations dont vous avez besoin pour l'audit et vous aborderez la question des locaux et des bureaux dans lesquels vous comptez mener vos investigations. Rencontrer les dirigeants des entités contrôlées au cours de la phase de préétude renforce votre capacité à obtenir les informations dont vous avez besoin pour déterminer si le thème peut être audité et si les conditions du succès de l'audit sont réunies. Ces réunions permettront aussi à votre équipe d'audit d'entendre et de prendre en considération le point de vue des représentants des entités, afin de l'intégrer rapidement au processus d'audit. Il est important de documenter les résultats de ces rencontres et de garder une trace des décisions clés prises par votre équipe pendant les échanges. Vous trouverez à l'Annexe 6 un exemple d'ordre du jour constituant une trame pour ce type de réunion.

## Quelques pistes à explorer en phase de préétude

- ✓ Étudier le travail que votre ISC a déjà réalisé sur le sujet, mener une recherche de contexte en examinant la documentation produite par l'entité contrôlée, y compris les politiques et les rapports de performance.
- ✓ Consulter des conseillers et des organisations extérieures possédant une expérience du thème de l'audit. Ces organisations sont par exemple les Nations Unies, les bailleurs, les organisations de la société civile, les organisations non-gouvernementales et d'autres acteurs possédant une expertise spécifique.
- ✓ Analyser la couverture médiatique de sujets pertinents pour le thème d'audit.
- ✓ Étudier les initiatives pertinentes des pouvoirs publics pour comprendre leurs objectifs, leurs approches et leur financement.
- ✓ Étudier les rapports sur la performance et la redevabilité du programme établis par les agences compétentes. L'équipe d'audit disposera ainsi d'une meilleure compréhension du fonctionnement et du financement de ces agences, et elle prendra connaissance des principaux aspects posant problème.
- ✓ Organiser des « réunions d'information » avec les principales parties prenantes internes pour discuter des approches possibles, envisager des questions, des options de conception et les points de contact potentiels ayant des connaissances sur le thème audité.
- ✓ Organiser une réunion de lancement avec l'entité contrôlée pour discuter de vos besoins d'information et acquérir des éléments supplémentaires pour déterminer si le thème est peut faire l'objet d'un audit et si les conditions sont réunies pour assurer le succès de l'audit.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Comment déterminer l'approche à adopter pour un audit de la performance ?



### La norme

L'auditeur doit choisir une approche basée sur les résultats, sur les problèmes, sur les systèmes, ou sur une combinaison de ceux-ci.

Source : ISSAI 3000/40

L'approche globale de l'audit est un élément central du processus, un lien important entre les objectifs de l'audit et les questions qui seront posées. On distingue trois grandes approches dans la réalisation d'un audit de la performance : l'approche axée sur les résultats, sur les problèmes ou sur les systèmes. Vous devez déterminer si vous envisagez d'utiliser une approche ou une combinaison d'approches pour définir les objectifs et les questions de votre audit.



Une approche axée sur les résultats s'efforce de répondre à des questions comme :

- Quel résultat a-t-on obtenu ?
- Les entités contrôlées ont-elles atteint leurs objectifs ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Une **approche axée sur les résultats** évalue si les objectifs de réalisations ou de produits ont été atteints comme prévu ou si les programmes et services fonctionnent comme prévu. Selon cette approche, vous exprimerez les constatations sous la forme d'un écart par rapport à vos critères de performance. Vos recommandations viseront à réduire cet écart en traitant la ou les causes. Avec l'approche axée sur les résultats, vous examinerez la performance sur les plans de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités, et vous ferez le lien entre vos observations et les buts, objectifs, règles et critères

d'audit. Si les critères sont difficiles à définir, vous devrez peut-être vous rapprocher d'experts pour concevoir des critères crédibles.

Dans **l'approche d'audit axée sur les problèmes**, on commence généralement par un problème préliminaire, qui demandera ou non à être vérifié à nouveau pendant l'audit. Cette approche prête donc une attention particulière à l'examen, la vérification et l'analyse des causes des problèmes en matière de performance. Vous pouvez l'utiliser en présence d'un consensus manifeste sur un problème donné, même si les réalisations et produits souhaités ne sont pas clairement annoncés. Si vous appliquez cette approche, vos conclusions et recommandations s'appuieront principalement sur le processus d'analyse et de confirmation des causes, à l'aide de critères permettant d'apprécier la contribution spécifique de certains facteurs au problème identifié. Dans l'approche axée sur les problèmes, l'un des principaux exercices consiste à analyser les causes du problème sous différents angles.



Une approche axée sur les problèmes s'efforce de répondre à des questions comme :

- Quelles sont les causes du problème ?
- Dans quelle mesure les pouvoirs publics peuvent-ils résoudre ce problème ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP



Une approche axée sur les systèmes s'efforce de répondre à des questions comme :

- Quels sont les rôles et les responsabilités de chacun ?
- Quels sont les flux d'informations pertinents ?
- A-t-on mis en place un système de gestion de la qualité efficace ?
- Les processus sont-ils périodiquement et correctement évalués ?

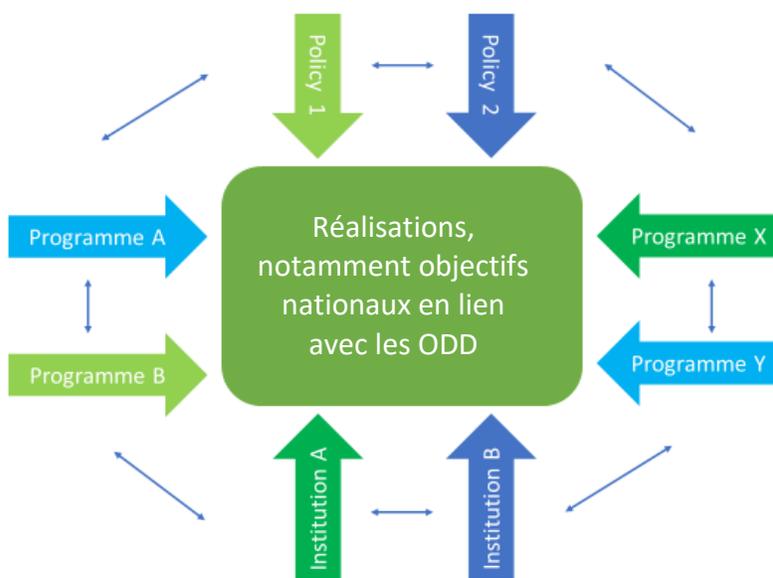
Source : Équipe de développement IDI/SAP

**L'approche axée sur les systèmes** consiste en un examen du fonctionnement des systèmes de gestion. Si vous appliquez cette approche, vous constaterez que les repères de performance et les principes élémentaires de bonne gestion seront utiles pour apprécier les conditions nécessaires à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacités même lorsqu'il n'existe pas de consensus manifeste sur un problème ou lorsque les réalisations et produits ne sont pas clairement annoncés. Pour aider les utilisateurs des rapports à bien comprendre le caractère significatif d'un déficit de performance identifié dans les systèmes de gestion, il est important d'identifier les causes des faiblesses et de déterminer comment ces faiblesses peuvent affecter les opérations. Bien mené, ce

type d'audit permet de répondre à un large panel de questions dont l'objectif est d'identifier le fonctionnement des activités, les causes des faiblesses éventuelles et les voies d'amélioration possibles.

Comme indiqué dans l'ISSAI 3000/40, il est possible de combiner différentes approches dans le cadre d'un audit. Par exemple, un audit de la mise en œuvre des objectifs des ODD nécessite de combiner des approches de l'audit axées sur les résultats et les systèmes. On utiliserait donc pour ce type d'audit l'approche « pangouvernementale » (APG). L'approche pangouvernementale oriente l'appréciation de la performance des pouvoirs publics sur les résultats des mesures prises concernant une difficulté ou un problème sociétal plutôt que sur un programme, un organisme ou une entité. Dans ce cas, la situation est comparable à celle qui est illustrée à la **Figure 14**<sup>14</sup>.

**Figure 14 : Relations dans le cas d'un audit concernant plusieurs entités**



Source : « *Some considerations on external audits of SDG implementation* » (Le Blanc, David et Montero, Aránzazu Guillán, 2020)

<sup>14</sup> De plus amples informations sur l'APG sont disponibles dans l'ISAM (<https://www.idi.no/en/isam>) et dans le document [https://www.effektiveservices.org/assets/CES\\_Whole\\_of\\_Government\\_Approaches.pdf](https://www.effektiveservices.org/assets/CES_Whole_of_Government_Approaches.pdf)

## Comment définir les objectifs de l'audit ?



### La norme

L'auditeur doit établir des objectif(s) d'audit clairement défini(s) liés aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacités.

Source : ISSAI 3000/35

**Les objectifs de l'audit** présentent les raisons qui motivent l'audit. Ils donnent un point de départ pour définir les questions d'audit qui guideront votre travail. La formulation de l'objectif ou des objectifs est donc une étape importante, qui peut influencer les résultats de l'audit. Les objectifs de l'audit doivent être conçus de façon à maximiser les avantages et les impacts de l'audit, intégrer le concept du **caractère significatif**, et permettre d'apprécier les dimensions **d'économie, d'efficacité** et **d'efficacités** du thème audité (GUID 3910/35-42 et GUID 3920/24-30). Quand vous définirez les objectifs de l'audit, il vous faudra tenir compte du mandat de votre ISC et des raisons pour lesquelles l'audit est organisé.

Vous pouvez envisager les objectifs de l'audit comme un exposé neutre des buts de l'audit. Cet exposé constitue la base de l'élaboration des questions d'audit (dont nous reparlerons plus loin dans ce chapitre). En fonction des besoins de votre audit, vous pouvez choisir d'exposer vos objectifs de façon déclarative ou de les rédiger sous forme de questions. Dans les deux cas, vous devrez prendre en considération les facteurs suivants quand vous définirez vos objectifs :

- Les objectifs de l'audit sont-ils définis en termes clairs et simples ?
- Vos objectifs sont-ils précis, réalistes, justes et objectifs, politiquement neutres et mesurables ?
- Les objectifs sont-ils formulés de manière à permettre d'aboutir à une conclusion sans ambiguïté ?
- Vos objectifs apportent-ils suffisamment d'informations aux entités contrôlées et aux parties prenantes pour leur permettre de comprendre sans difficulté pourquoi vous réalisez l'audit, sur quoi l'audit se concentre et quel but il poursuit ?

**Figure 15 : Exemples d'objectifs d'audit formulés de façon appropriée et inappropriée, par approche d'audit**

Approche d'audit	Exemples
<p><b>Approche axée sur les problèmes</b></p>	<p><b>Protéger l'habitat du poisson</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : Déterminer pourquoi le ministère de la Pêche et de l'environnement n'a pas appliqué la législation encadrant la pêche et la politique relative à l'habitat du poisson.</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : Déterminer en quoi le ministère de la Pêche et de l'environnement a échoué. Cet objectif n'apporte pas à l'entité contrôlée et aux parties prenantes des informations suffisantes pour comprendre pourquoi vous effectuez l'audit, quel est l'objet de l'audit et le but qu'il poursuit.</li> </ul> <p><b>Programme d'enseignement K-12: les lycées publics comptent davantage d'élèves en situation de pauvreté et les petits établissements ont une offre moins développée de préparation à l'université</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : Examiner pourquoi les lycées publics comptant plus d'élèves en situation de pauvreté et les écoles plus petites offrent moins de cours de préparation à l'université s.</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : examiner pourquoi les établissements des zones les plus pauvres proposent de la formation professionnelle plutôt que de préparer les élèves à l'université. L'objectif implique que la formation professionnelle est une solution insuffisante au problème de la formation des élèves défavorisés. Il n'apporte pas les bases nécessaires pour tirer des conclusions claires et univoques.</li> </ul>
<p><b>Approche axée sur les résultats</b></p>	<p><b>Évaluer les agents dans le secteur des loisirs</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : Évaluer dans quelle mesure les agents ont mis en œuvre les dispositions clés en matière de fiscalité du revenu</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : évaluer la conformité du secteur des loisirs avec les dispositions de la réglementation sur la fiscalité du revenu. Cet objectif n'identifie pas clairement l'entité contrôlée ni les fondements sur lesquels l'audit repose. Il définit un périmètre trop large et ne positionne pas l'audit de manière à permettre la formulation de conclusions claires et univoques. Cet objectif correspond davantage à un audit de conformité plutôt qu'à un audit de la performance. Enfin, cette question ne permet pas à l'auditeur de distinguer les problèmes sociétaux des problèmes liés à la performance des pouvoirs publics.</li> </ul> <p><b>Stabilisation du revenu des agriculteurs : un dispositif complet, mais des outils trop peu utilisés et des problèmes de surindemnisation</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : Évaluer dans quelle mesure les outils de gestion du risque et des situations de crise ont été mis en œuvre et produisent les résultats escomptés.</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : déterminer quels outils de gestion du risque et des situations de crise ont été les plus efficaces pour obtenir des résultats. Cet objectif cherche à développer une analyse axée sur les résultats sans définir de critères adéquats pour quantifier « l'efficacité pour obtenir des résultats ».</li> </ul>
<p><b>Approche axée sur les systèmes</b></p>	<p><b>Évaluation de l'utilisation des subventions publiques à l'éducation et suivi des activités des bénéficiaires des subventions</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : Évaluer dans quelle mesure les systèmes de l'organisme comprennent les contrôles nécessaires pour surveiller l'utilisation des subventions par les bénéficiaires.</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : déterminer si les bailleurs publics mettent en place un suivi des bénéficiaires de subventions pour garantir l'utilisation conforme des fonds. Cet objectif n'identifie pas clairement le périmètre de l'étude et introduit de la subjectivité dans la terminologie utilisée, de telle façon qu'il peut être difficile d'y répondre avec des critères objectifs.</li> </ul> <p><b>Évaluation de la réaction du système de gestion d'une catastrophe de type tsunami</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Approprié</b> : déterminer dans quelle mesure les systèmes et les procédures de gestion permettent une réaction suffisamment rapide et appropriée au tsunami.</li> <li>• <b>Inapproprié</b> : déterminer s'il aurait fallu prendre d'autres mesures pour apporter une réponse plus efficace au tsunami. Cet objectif présuppose que la réponse des systèmes a été insuffisante, et ne précise pas la cible de l'audit. Le périmètre est trop large pour pouvoir mettre en place une étude.</li> </ul>

Source : adapté du Bureau du vérificateur général du Canada ; du *Comptroller and Auditor General* en Inde et du GAO aux États-Unis

## Comment formuler les questions d'audit ?

Quand vous aurez défini vos objectifs d'audit et votre approche, vous formulerez des questions d'audit précises pour guider votre travail d'audit. Les questions d'audit doivent découler des objectifs généraux de l'audit ; elles sont généralement formulées avec une plus grande précision, afin de vous permettre d'aborder les thèmes que vous entendez décrire ou évaluer au cours de l'audit. Le but est que vos questions d'audit couvrent l'ensemble des aspects des objectifs de l'audit. Chacune des approches décrites ci-dessus pourra vous amener à formuler différemment vos questions d'audit. Tout comme pour la définition des objectifs de votre audit, il est essentiel que votre équipe réfléchisse attentivement à la formulation des questions d'audit, parce que cela aura des implications sur vos décisions, sur le type d'information que vous collecterez, sur vos méthodes de collecte d'informations et de données, sur votre approche analytique et sur la nature des constatations et des conclusions que vous établirez. Si vous choisissez de diviser vos questions d'audit en sous-questions, vous devrez vous assurer qu'elles sont complémentaires, qu'elles ne se recoupent pas, et qu'elles sont exhaustives dans leur réponse collective à la question générale d'audit (ISSAI 3000/37).

Les questions d'audit doivent être spécifiques, objectives, neutres, mesurables et il doit être possible d'y répondre. Veillez à les accompagner d'une définition des termes clés. Il est parfois utile de poser des questions générales, suivies de sous-questions plus précises pour resserrer le périmètre et formuler des constatations plus significatives. Ne posez pas plus de trois sous-questions par question.

Les questions d'audit peuvent revêtir un caractère descriptif, analytique ou normatif (GUID 3920/33). La norme GUID 3920 suggère de formuler les questions d'audit de façon normative ou analytique. Cependant, l'ajout de questions descriptives peut s'avérer utile, en particulier lors de la planification d'un audit dans un domaine manquant d'informations de base. Toutefois, certaines questions descriptives ne sont pas des questions d'audit. Elles doivent être posées pour comprendre le thème de l'audit et aider à définir aussi bien l'objectif que les questions de l'audit.

Les questions d'audit descriptives peuvent prendre différentes formes. La réponse est simple pour certaines, plus complexe pour d'autres. Par exemple :

- Quelles sont les caractéristiques des destinataires du programme sur la scolarisation en milieu rural ?
- Que sait-on du nombre de travailleurs concernés par l'activité X, employés directement par l'État et par des entreprises sous contrat avec l'État ?
- Quelles dispositions institutionnelles les pouvoirs publics ont-ils mises en place pour garantir la cohérence verticale et horizontale des activités liées à la passation de marchés publics durables ?

- Comment les pouvoirs publics impliquent-ils les parties prenantes du secteur privé pour mettre en œuvre les programmes visant l'élimination des violences faites aux femmes ?

Les questions analytiques appellent des réponses basées sur une analyse et un jugement professionnel. Elles peuvent impliquer des hypothèses. Les questions à caractère normatif visent à établir un standard ou une norme. Elles demandent comment devraient être les choses plutôt que de demander des faits concrets. Elles peuvent chercher à obtenir une opinion, impliquent différents points de vue et seront basées sur des valeurs et des hypothèses. Certains documents d'audit regroupent les questions normatives et analytiques au sein de question à caractère évaluatif. Les questions d'audit à caractère évaluatif peuvent être très variées, de l'appréciation de la dimension économique actuelle d'un programme à l'analyse prospective d'événements futurs. On distingue cinq types de questions d'audit évaluatives, comme illustré par la **Figure 16**. Ces différents types ne s'excluent pas l'un l'autre. Par exemple, un audit de la performance comportant une question visant à évaluer l'efficacité peut également inclure une question visant à évaluer les contrôles internes.

Figure 16 : Types de questions d'audit évaluatives, par approche d'audit

Type de question	Description	Approche d'audit et exemple
1 Économie et efficacité du programme	Les questions mettant l'accent sur l'économie et l'efficacité examinent les coûts et les ressources déployés pour obtenir les résultats du programme.	<b>Approche axée sur les problèmes :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quels facteurs expliquent l'écart de coût des soins aux patients entre différents hôpitaux publics ?</li> </ul>
2 Analyse prospective	Les questions d'analyse prospective fournissent une analyse ou des conclusions à propos d'informations fondées sur des hypothèses concernant des événements susceptibles de se produire dans le futur, ainsi que les actions que l'entité contrôlée pourrait mettre en œuvre en réaction à des événements futurs pouvant impacter	<b>Approche axée sur les problèmes :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Quelles difficultés, le cas échéant, les élèves des établissements à fort taux de pauvreté rencontreront-ils dans la préparation à l'université au cours des 20 prochaines années ?</li> </ul> <b>Approche axée sur les résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>En quoi les normes fédérales envisagées concernant la sécurité des centres de vacances jeunesse pourraient-elles influencer sur la fréquence des blessures et maladies des enfants ?</li> </ul>
3 Efficacité et résultats du programme	Les questions mettant l'accent sur l'efficacité et les résultats du programme examinent généralement dans quelle mesure et par quels moyens un programme atteint ses objectifs, et fournissent donc des indications sur la qualité de la mise en œuvre du programme.	<b>Approche axée sur les résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dans quelle mesure les programmes internationaux d'aide alimentaire en établissement scolaire respectent-ils les bonnes pratiques définies par les Nations Unies pour ce type d'initiative ?</li> </ul> <b>Approche axée sur les systèmes :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dans quelle mesure les systèmes et procédures de gestion ont-ils permis une réaction suffisamment rapide et appropriée aux catastrophes ?</li> </ul>
4 Contrôles internes	Les questions de contrôle interne portent sur l'évaluation du système de contrôle interne d'une organisation dont l'objectif consiste à fournir une assurance raisonnable que les opérations seront menées de façon efficace et efficiente, que les résultats présentés en matière financière et de performance seront fiables.	<b>Approche axée sur les résultats :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dans quelle mesure les contrôles internes établis contribuent-ils à garantir que les résultats souhaités seront atteints ?</li> </ul> <b>Approche axée sur les systèmes :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dans quelle mesure le ministère du Travail peut-il garantir que les mesures de performance de ses programmes de formation professionnelle sont valides, fiables et complètes ?</li> </ul>
5 Conformité	Les questions de conformité portent sur la conformité avec les critères définis par la législation, la réglementation, les dispositions contractuelles, les accords de subvention et les autres exigences susceptibles d'avoir une incidence sur l'acquisition, la protection, l'utilisation et l'élimination des ressources de l'entité, mais aussi sur la quantité, la qualité, l'opportunité et le coût des services produits et fournis par l'entité.	<b>Approche axée sur les systèmes :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dans quelle mesure les projets financés par le Programme d'aide d'urgence à la reconstruction des autoroutes sont-ils conformes aux exigences d'éligibilité du dispositif fédéral ?</li> </ul>

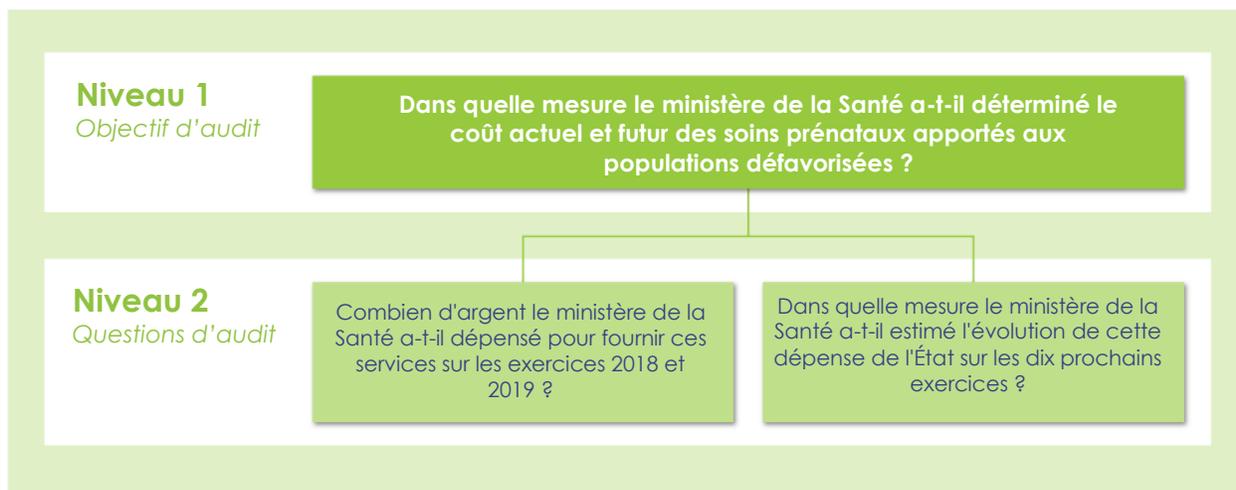
Source : ISC du Canada, ISC d'Inde, GAO pour les États-Unis

Vous pouvez utiliser différentes techniques pour concevoir vos questions d'audit. L'une d'entre elles consiste à préparer une analyse pyramidale du problème, selon le modèle présenté à la Figure 17. Le but de cet outil consiste à diviser l'objectif d'audit en un certain nombre de

questions plus détaillées, de façon à former une pyramide. Vous pourrez ainsi envisager toutes les dimensions de vos questions d'audit.

L'objectif d'audit, figuré au Niveau 1, cherche à évaluer dans quelle mesure le ministère de la Santé a déterminé le coût actuel et futur des soins prénataux apportés aux catégories démunies de la population. Le Niveau 2 identifie les questions d'audit que l'équipe devra poser au cours de l'audit pour traiter l'objectif.

**Figure 17 : Exemple d'analyse de problème**



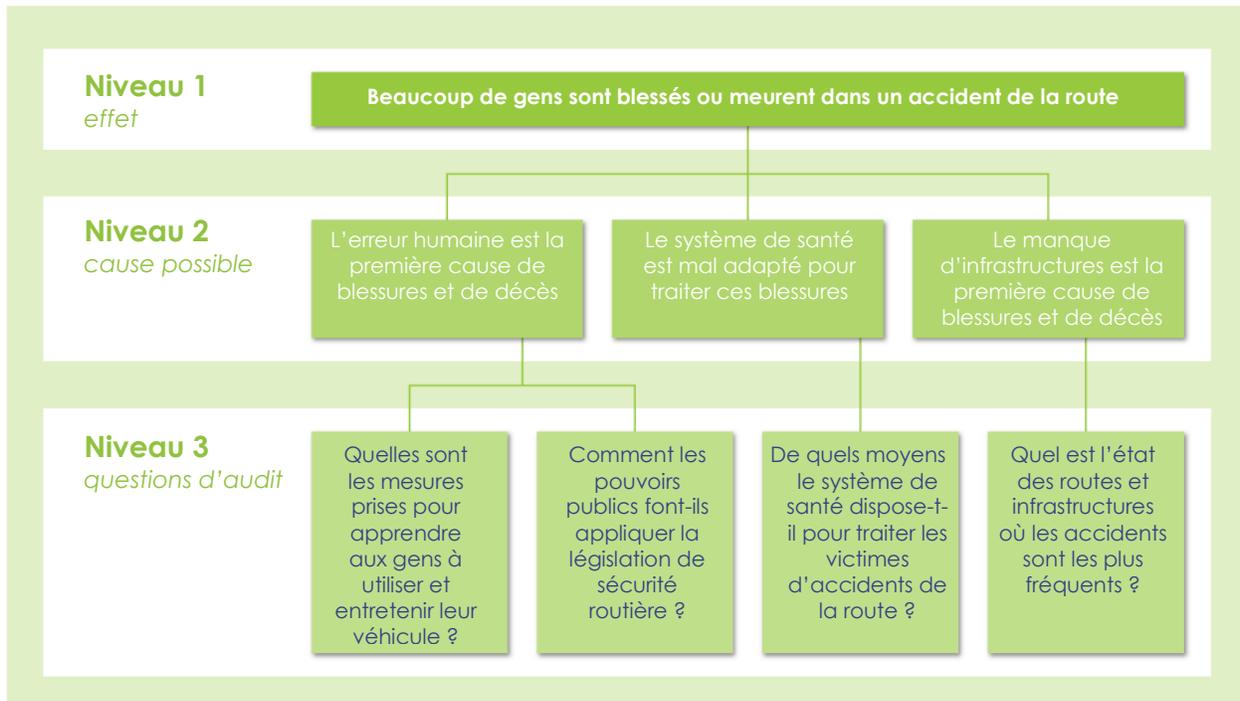
Source : IDI/Équipe de développement des normes d'audit de la performance

Cette technique peut vous permettre d'évaluer s'il est possible de répondre aux questions d'audit et de formuler la logique sous-jacente de votre travail d'audit.

Une autre technique consiste à mener une analyse des causes et effets d'un problème, selon le modèle présenté à la **Figure 18**. Selon la nature de votre audit, cette option peut vous amener à suivre deux étapes distinctes. La première étape consiste à déterminer si les résultats attendus ont été atteints, ou si un système fonctionne comme prévu. Si ce n'est pas le cas, vous avez peut-être identifié un problème de performance et il vous faut envisager de pousser plus loin l'exercice consistant à formuler des hypothèses concernant les causes du problème et à analyser ces causes. Avec l'approche axée sur les problèmes, vous pourrez intégrer à la conception initiale de l'audit le principal problème de performance et les principaux facteurs préliminaires que vous aurez identifiés comme étant la cause du problème.

L'effet représenté au Niveau 1 constitue le point de départ de l'évaluation des causes potentielles identifiées au Niveau 2. Les causes potentielles fournissent la base pour définir les questions d'audit, identifiées au Niveau 3.

**Figure 18 : Exemple d'analyse des causes et effets d'un problème**



Source: AFROSAI-E – Manuel d'audit de la Performance, 2016

La formulation de questions d'audit est un processus itératif dans lequel vous devez constamment reprendre et affiner les questions, en tenant compte des informations dont vous disposez sur le sujet, des nouvelles informations que vous obtenez et de la possibilité d'obtenir des réponses. Il est important de laisser l'audit évoluer à mesure que vous obtiendrez des informations complémentaires et d'autres éclairages sur les problèmes secondaires et leurs causes. Pour constituer un dossier d'audit complet, conservez une trace écrite précisant à quel moment, comment et pourquoi vous modifiez les questions de l'audit. Si vous apportez des modifications significatives, il est nécessaire d'en informer les entités contrôlées.

### **Comment déterminer le périmètre de l'audit ?**

Le **périmètre** de l'audit définit les limites de votre audit. Il correspond aux questions précises que vous avez l'intention de poser, au type d'étude que vous allez mener. Le périmètre d'audit définit le sujet considéré que l'auditeur va évaluer et sur lequel il va présenter un rapport, les documents ou dossiers à examiner, la période prise en compte et les différents sites qui seront concernés. Le périmètre dépend directement des objectifs et des questions de l'audit. Vous serez donc peut-

être amené à modifier le périmètre à mesure que vous rassemblerez des informations, que vous gagnerez en maîtrise du sujet de l'audit. Il vous faudra aussi tenir compte de l'impact que toute modification des objectifs ou des questions de votre audit pourra avoir sur le périmètre de l'audit. La définition du périmètre de l'audit est une étape critique de la conception de l'audit. Vous pouvez consulter les GUID 3910/24-26 et GUID 3920/21-23 pour plus d'informations.

Vous pourrez définir le périmètre de votre audit en répondant aux questions énumérées à la **Figure 19**.

**Figure 19 : Questions utiles à la définition du périmètre**

<b>Quoi ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quelles sont précisément les questions ou les hypothèses examinées ?</li> <li>• Quels sont les principaux processus pertinents pour votre audit ?</li> <li>• Quel est le sujet considéré par l'évaluation et la présentation des résultats ?</li> <li>• Quelles sont les ressources disponibles pour réaliser l'audit ?</li> <li>• Quels questions, processus et ressources ne seront pas couverts ?</li> </ul>
<b>Qui ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quelles agences et organisations ont des responsabilités ou des points de vue pertinents pour l'audit ?</li> <li>• Parmi les agences et organisations pertinentes, quelles sont les mieux à même de fournir des éléments probants appropriés et suffisants pour répondre aux questions d'audit ?</li> <li>• Qui a la responsabilité d'assurer la fiabilité des informations et des données pertinentes pour votre audit ?</li> <li>• Quelles organisations ou personnes seront exclues ?</li> </ul>
<b>Où ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quels sont les sites couverts ?</li> <li>• Quels documents et enregistrement faudra-t-il examiner ?</li> </ul>
<b>Quand ?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quelle période l'audit doit-il couvrir ?</li> </ul>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Vous devrez aussi prendre en compte un nombre important d'autres facteurs pour décider du périmètre de votre audit. Vous pourrez par exemple être amené à limiter le périmètre en fonction de la disponibilité des données auprès de sources fiables. Peut-être devrez-vous affiner votre périmètre en fonction :

- des ressources dont vous disposez pour réaliser l'audit, par exemple la présence d'auditeurs possédant les compétences nécessaires à la mise en œuvre de méthodologies complexes (méthodologistes),
- de la présence d'experts du sujet considéré,
- des frais de déplacement associés à la mission,
- des contraintes du calendrier d'audit.

Le périmètre de l'audit peut inclure toute question ayant donné lieu à des recommandations dans un rapport d'audit antérieur, si ces questions restent pertinentes. Les illustrations de périmètre présentés ci-dessous proviennent de différents rapports publiés à l'issue d'audits de la performance.

### Illustrations de périmètre d'audit

#### 1. Protéger l'habitat des poissons, rapport du printemps 2009 du Commissaire à l'environnement et au développement durable.

Rapport du Bureau du Vérificateur général du Canada, 2009

L'audit a porté sur l'Administration de la protection de l'habitat des poissons, sur les Dispositions relatives à la prévention de la pollution de la Loi sur les pêches, et les deux politiques (Politique de l'habitat et Politique de conformité et de mise en œuvre) précisant les intentions des pouvoirs publics concernant ces dispositions. L'audit a inclus les politiques, programmes et activités du ministère des Pêches et des Océans, ainsi que certaines conventions passées avec d'autres acteurs pour accompagner l'administration et la mise en œuvre de ces dispositions. L'audit n'a pas porté sur les évaluations environnementales requises au titre de la Loi sur l'évaluation environnementale susceptibles d'être réalisées sur autorisation ministérielle dans le cadre des dispositions de la Loi sur les Pêches.

#### 2. Gérer l'élargissement du programme Écoles. Rapport du Bureau national d'audit du Royaume-Uni (NAO) 2012

L'audit a évalué la mise en œuvre de l'élargissement du programme par le ministère de l'Éducation depuis mai 2010, l'adéquation de ses financements et du cadre de suivi sur l'ensemble du secteur de l'enseignement supérieur (y compris les écoles intégrées avant mai 2010). L'élargissement était encore en phase de lancement, et on disposait de peu de données sur les performances pédagogiques des écoles depuis leur adhésion au programme élargi. L'audit a examiné cet aspect de la performance des écoles dans le cadre du futur dispositif imposant une contrepartie en valeur aux financements accordés. Le rapport n'a pas porté sur les financements et n'a pas évalué de façon approfondie l'impact de l'élargissement des subventions et services des collectivités locales.

#### 3. Gestion des réclamations des consommateurs. Rapport du Bureau du Vérificateur général du Botswana, 2008

L'audit s'est concentré sur les mesures prises par l'Office de la protection des consommateurs pour gérer les plaintes des consommateurs au cours des exercices 2003-2006. La couverture de l'audit était nationale. On ne disposait pas de données sur les réclamations des consommateurs pour les exercices 2003-2004.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Comment sélectionner les critères d'audit ?



### La norme

L'auditeur doit établir des critères d'audit adaptés, qui correspondent aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et sont liés aux principes d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacités.

Source : ISSAI 3000/45

Quand vous aurez déterminé votre périmètre, il sera temps d'envisager les critères qui vous permettront de mesurer la performance des entités contrôlées par rapport aux attentes.

### Qu'entend-on par « critères d'audit » ?

Les critères d'audit correspondent à la situation qui devra être constatée ou que l'on souhaite constater lors d'un audit donné ; ils représentent un niveau de performance raisonnable et réaliste que vous pourrez utiliser comme point de référence à l'aune duquel vous pourrez évaluer l'**économie**, l'**efficacité** et/ou l'**efficacités** des activités auditées. En résumé, ils représentent la norme par rapport à laquelle vous évaluerez les éléments probants de votre audit. En ce sens, les critères fournissent un contexte permettant d'évaluer les éléments probants et de comprendre les constatations, conclusions et recommandations formulées dans le rapport d'audit (GUID 3910/55-60 et GUID 3920/38-43).

Les critères sont nécessaires pour tout audit impliquant une évaluation de performance. Comme indiqué précédemment, ce type d'évaluation peut comporter une part d'analyse de conformité, si cette dimension est pertinente pour apprécier la performance des entités contrôlées. Les critères d'audit 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. Par conséquent, les critères peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, génériques ou spécifiques, ou même un modèle normatif (c'est-à-dire, des normes relatives à des questions de conformité, de performance, le cas échéant, ou d'économie/efficacité) applicable au sujet considéré. Quelques exemples de critères :

- les lois et règlements applicables au fonctionnement des entités contrôlées ;
- les buts, politiques et procédures définis par les entités contrôlées ;
- les standards ou normes présentant l'état de la technique ;
- les opinions d'experts ;
- les procédures décrivant une fonction ou une activité ;
- les pratiques professionnelles définies ;
- les contrats ou conventions de subvention ;

- les éléments de référence ou indicateurs de performance définis par l'ISC, les entités contrôlées ou d'autres entités ou secteurs pertinents ;
- la performance de périodes antérieures ;
- les critères utilisés à l'occasion d'audits similaires ou par d'autres ISC. (Vous devrez vous assurer que ces critères sont toujours valables)

### Comment choisir les critères d'audit ?

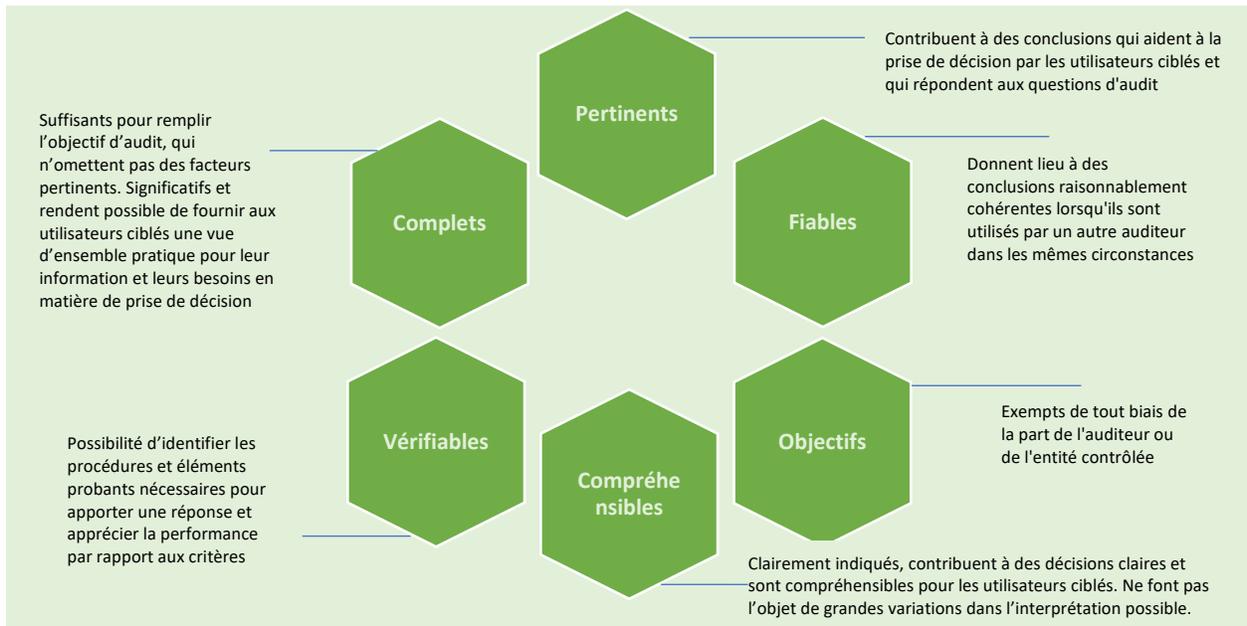
Il est important de faire preuve d'objectivité dans la sélection des critères d'un audit de la performance. Le processus nécessite d'étudier la situation rationnellement et d'exercer votre **jugement professionnel**. Parfois les critères d'audit sont simples à définir, par exemple quand les objectifs établis par le pouvoir législatif ou exécutif sont clairs, précis et pertinents. Cependant, ce n'est pas toujours le cas. Par exemple, les critères pertinents peuvent ne pas apparaître clairement au début de l'audit, les objectifs de performance applicables peuvent être vagues, contradictoires ou même absents. De même, vous constaterez peut-être que les critères ou les standards définis par les entités contrôlées ne correspondent pas à votre appréciation d'une performance satisfaisante, ce qui vous demandera de choisir, d'adapter, voire de créer des critères supplémentaires qui constitueront de meilleures références de performance. Dans bien des cas, vous remarquerez que l'association de critères provenant des entités contrôlées et d'autres sources crée le cadre adapté à l'évaluation de la performance. Toutefois, dans ces circonstances, vous aurez avantage à commencer l'audit avant de sélectionner vos critères, pour vous assurer de leur caractère significatif, et pour être certain de mieux connaître le sujet et les bonnes pratiques associées.

Pour sélectionner un critère d'audit avec objectivité, il est important d'avoir :

- une connaissance générale du domaine à auditer et de s'être familiarisé avec les documents juridiques et autres documents pertinents, ainsi qu'avec les études et audits récents dans le domaine ;
- une bonne connaissance des motifs et de la base juridique du thème d'audit, et des buts et objectifs définis par le pouvoir législatif ou exécutif ;
- une connaissance générale des pratiques et expériences d'autres programmes ou activités pertinents ou similaires des pouvoirs publics.

Il est essentiel que les critères sélectionnés soient adaptés aux thèmes et aux objectifs de l'audit. Les critères sont adaptés dès lors qu'ils sont pertinents, fiables, objectifs, compréhensibles, vérifiables et complets. Dans le processus de sélection, vous exercerez votre **jugement professionnel** pour évaluer l'importance relative de ces caractéristiques. Ces différents attributs sont présentés à la **Figure 20**.

**Figure 20 : Les attributs des critères adaptés**



Source : GAO pour les États-Unis et GUID 3910



Certains critères peuvent sembler tout à fait légitimes du point de vue de l'entité contrôlée, notamment ses propres objectifs, politiques ou procédures. Vous devez toutefois exercer votre esprit critique pour déterminer si ces critères conviennent, et ne pas supposer que le simple fait que l'entité contrôlée respecte ses propres normes est un signe de bonne performance. Certaines organisations définissent des normes internes peu exigeantes, pour être en mesure de les respecter. Dans ce cas, recherchez d'autres critères pour évaluer la performance, comme les références de comparaison appliquées dans le secteur considéré.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

L'ISSAI 3000/49 commande à l'auditeur de discuter des critères d'audit sélectionnés avec les entités contrôlées dans le cadre des phases de conception et de réalisation de l'audit. De cette façon, vous aurez l'assurance que les parties concernées ont la même conception des critères qui seront utilisés comme référence aux fins de l'évaluation du sujet considéré, ce qui pourra aider à régler les difficultés éventuelles concernant la légitimité et l'applicabilité des critères. Cet échange peut s'avérer particulièrement utile dès lors que vous sélectionnez des critères différents de ceux que les entités contrôlées utilisent habituellement pour mesurer leur propre performance. Toutefois, s'il est important d'agir avec transparence et de solliciter des éclairages pertinents des entités contrôlées, la sélection de critères adaptés à la nature de l'audit et aux questions d'audit relève en définitive de la responsabilité de l'auditeur, non des entités contrôlées.

La **Figure 21** propose des exemples de critères d’audit rapportés aux questions d’audit correspondantes.

**Figure 21 : Critères et questions d’audit correspondantes**

Questions d’audit	Critères
Dans quelle mesure l’agence de l’environnement respecte-t-elle les exigences de la Loi sur l’eau ?	La Loi sur l’eau dispose que l’agence doit remettre au Parlement un rapport annuel sur la mise en œuvre de la Loi.
Dans quelle mesure l’agence de l’éducation respecte-t-elle les délais pour l’attribution des	L’agence a défini en interne des délais associés à l’attribution des différents types de contrats.
Dans quelle mesure l’agence de l’agriculture a-t-elle établi des procédures garantissant l’attribution conforme des aides financières ?	Les politiques de l’agence prévoient que les procédures sont mises en place pour déterminer l’éligibilité des destinataires potentiels de paiement et pour obtenir un remboursement des
Dans quelle mesure l’agence de la santé garantit-elle que les fournisseurs d’eau potable réalisent des tests de qualité de l’eau, conformément aux exigences ?	La réglementation des tests de qualité de l’eau prescrit le type et le résultat attendu des tests sur l’eau destinée à la consommation humaine.
Dans quelle mesure le bureau des technologies de l’information de l’agence de la défense met-il en place des dispositifs de sécurisation des données sensibles sur le personnel ?	Des normes techniques décrivent les étapes que l’agence doit respecter pour protéger les données à caractère sensible concernant le personnel.
Dans quelle mesure le programme de subventions du ministère de la Justice a-t-il contribué aux résultats souhaités au sein de la	Les objectifs du programme décrivent les résultats attendus et les mesures correspondantes pour évaluer les progrès réalisés
Dans quelle mesure le programme de réduction de carbone de l’agence de l’environnement a-t-il atteint les objectifs de réduction d’émissions de carbone ?	Les objectifs de réduction des émissions de carbone précisent le niveau de réduction visé sur cinq ans.
Existe-t-il des dispositifs de sensibilisation et d’appropriation par les parties prenantes des ODD et de l’Agenda 2030 dans le pays ?	Selon le guide de référence de l’Agenda 2030, les pays doivent concevoir différentes stratégies de communication pour impliquer/informer différents pans de la société, et obtenir l’adhésion du public.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Comme indiqué précédemment, il arrive parfois qu’il n’existe aucun critère, que les critères ne soient pas appropriés ou qu’ils soient difficilement mesurables. Dans ces cas, vous pourrez

adapter les critères existants ou en créer de nouveaux. Généralement, les nouveaux critères ne sont pas créés *ex nihilo* ; vous prendrez pour base des critères existants, certains principes posés par la recherche en sciences sociales ou les normes de la pratique professionnelle. Vous pouvez par exemple rechercher et adapter les critères qui ont été utilisés pour des thèmes d’audit ou des opérations similaires ; consulter les publications professionnelles et identifier les critères de mesure utilisés par les experts du domaine ; rencontrer des dirigeants, des experts, des consultants ou réunir des groupes de discussion pour déterminer quelles sont les références utilisées en matière de performance pour des circonstances et des pratiques comparables, y compris dans l’environnement international. Les critères que vous créez doivent être valables et convaincants pour un lecteur raisonnablement averti. Pour valider vos critères, vous solliciterez généralement l’opinion d’experts indépendants possédant des compétences représentatives du domaine.

Discuter des critères avec les entités contrôlées permet également d’expliquer pourquoi il a fallu créer de nouveaux critères et comment ceux-ci ont été validés. Les entités contrôlées pourront avoir un avis concernant l’applicabilité de ces critères, ou donner à propos de leur caractère approprié d’autres informations pertinentes, dont vous n’aviez peut-être pas connaissance. Il est aussi utile d’obtenir le retour d’expérience des entités contrôlées sur l’utilisation des critères. La probabilité que les entités acceptent les constatations et les recommandations du rapport et agissent en conséquence s’en trouvera accrue. Si l’entité contrôlée n’est pas d’accord avec les critères que vous avez sélectionnés, vous pouvez faire appel à des experts tiers pour concilier les différents points de vue. Cependant, si l’implication et le retour des entités contrôlées sont importants, n’oubliez pas qu’en définitive, l’élaboration de critères adaptés relève de la responsabilité de l’équipe d’audit. En cas de désaccord persistant, l’équipe d’audit peut donc décider de conserver ses critères et de justifier son choix dans le rapport d’audit



Si vous choisissez de créer des critères, prenez soin de consulter les parties prenantes internes et externes, selon la situation. Tenez compte également du temps et des moyens humains qui seront nécessaires pour créer et valider de nouveaux critères, et assurez-vous qu’ils sont cohérents par rapport au coût global et à l’importance de l’audit. Par exemple, si vous créez des critères en vous fondant sur l’avis d’experts, il est crucial que le processus de sélection des experts soit transparent et soutenable. Il convient au cours de cette étape de déterminer, entre autres :

- comment l’équipe d’audit va identifier et recueillir les informations auprès des experts (panels, enquêtes, groupes de discussion, etc.) ;
- l’équilibre dans la composition du panel d’experts, pour veiller à obtenir la diversité requise de points de vue, d’organisations ou de secteurs ;
- les diplômes, la réputation et l’expérience des experts ;
- le niveau d’indépendance réelle et perçue des experts en tenant compte des conflits d’intérêts potentiels associés à une position, une affiliation, un patrimoine, des sources de revenus ou d’autres éléments ;
- les éléments dont l’expert tient compte pour formuler son opinion.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Comment élaborer la méthodologie d'audit ?



### La norme

Pendant la planification, l'auditeur doit concevoir les procédures d'audit à utiliser pour rassembler des données probantes d'audit suffisantes et appropriées qui répondent aux objectif(s) et aux question(s) d'audit.

Source : ISSAI 3000/101

Quand vous aurez défini les objectifs, les questions, les critères et le périmètre de votre audit, vous devrez réfléchir à la méthode adaptée à votre audit, en tenant compte du temps et des ressources dont vous disposez. Votre méthodologie doit décrire comment vous projetez de collecter et d'analyser les informations pour répondre aux questions d'audit. Vous pouvez utiliser différentes méthodes, dont les plus répandues sont présentées à la **Figure 22**.

**Figure 22 : Avantages et caractéristiques de différentes méthodes de collecte d'informations**

Méthode	Avantages	Considérations
<p><b>Entretiens</b> Discussion avec une ou plusieurs personnes, par téléphone ou en personne, pour recueillir une opinion sur un programme ou une activité.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet de bien comprendre le point de vue de la personne interrogée</li> <li>• Rapide à mettre en œuvre et à réaliser</li> <li>• Permet de recueillir des informations sur des sujets sensibles</li> <li>• Apporte de la souplesse pour rechercher rapidement une information en réaction à une déclaration faite pendant l'entretien</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nécessite une exécution rigoureuse pour garantir la cohérence et permettre la comparaison</li> <li>• Ne permet pas l'analyse statistique</li> <li>• Demande du temps pour identifier et analyser les schémas ou les tendances se dégageant de plusieurs entretiens</li> </ul>
<p><b>Collecte de documents</b> Examen de documents collectés auprès de l'entité contrôlée et d'autres sources.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Généralement considéré comme étant plus fiable que les témoignages recueillis pendant les entretiens</li> <li>• Apporte habituellement des informations précises et étendues</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige de considérer attentivement l'intégrité, l'authenticité, l'autorité et la fiabilité de la source (plus d'informations au chapitre 5)</li> <li>• Accès potentiellement difficile à certaines informations lorsque l'entité contrôlée ne communique pas</li> </ul>
<p><b>Observations directes ou inspection</b> Observation de personnes, de procédures et d'événements liés à l'audit. Inspection physique de bâtiments, équipements, biens.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'observation directe vous permet d'observer les personnes, procédures, comportements, événements liés à votre audit</li> <li>• L'inspection physique vous permet de vérifier les bâtiments, équipements, biens.</li> <li>• Les deux peuvent apporter du contexte sur des sujets liés à l'audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les observations visant à répondre directement à vos questions d'audit peuvent s'avérer complexes</li> <li>• Exige une planification rigoureuse</li> <li>• L'observation peut perturber le comportement de la personne ou la situation observée</li> <li>• Aussi bien l'observation que l'inspection peuvent demander d'importantes ressources pour le déplacement et la participation des agents</li> </ul>
<p><b>Enquêtes</b> Approche de la collecte d'informations ou de données utilisées pour recueillir des éléments probants auprès d'une</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet de recueillir des informations auprès de plusieurs personnes</li> <li>• Les données peuvent être utilisées pour différents types d'analyse</li> <li>• Les données de certaines variables peuvent être généralisables et précises</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nécessite des ressources et du temps</li> <li>• Exige une planification et des essais rigoureux</li> <li>• L'analyse peut demander beaucoup de temps</li> </ul>
<p><b>Visites sur site</b> Déplacement sur un site défini pour appliquer les procédures d'audit.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet d'associer différentes méthodes dont les entretiens, l'examen documentaire, l'observation directe et l'inspection physique</li> <li>• Permet d'appliquer plusieurs méthodes sur une seule visite, et donc de réduire les coûts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige une planification détaillée à l'avance, un calendrier précis</li> <li>• Peut demander d'importantes ressources pour le déplacement et la participation des agents</li> <li>• Demande une compréhension précise de l'organisation de l'entité contrôlée ou du sujet de la visite</li> </ul>
<p><b>Examens de dossiers</b> Outils de collecte de données utilisées pour extraire systématiquement des informations de documents.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fournit des données structurées et fiables que l'on peut utiliser pour soutenir une analyse quantitative ou qualitative</li> <li>• Outil efficace pour recueillir les données nécessaires pour évaluer la conformité avec le cadre légal ou réglementaire</li> <li>• Peut fournir des données généralisables à un programme ou à une population</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'exécution de cette approche demande beaucoup de temps et de ressources</li> <li>• Exige une planification détaillée à l'avance élaboration d'outils de collecte de données valides</li> <li>• Ne permet pas toujours de déterminer la cause des lacunes identifiées</li> </ul>
<p><b>Méthodes de groupe restreint</b> Collecte d'informations auprès d'un groupe de personnes à l'aide d'outils comme le groupe de discussion (conversations en petits groupes avec animateur) ou le panel d'experts.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La discussion permet d'aborder des sujets qui n'ont pas été traités en entretien individuel</li> <li>• Adaptable aux besoins de l'audit</li> <li>• Les experts peuvent exprimer un consensus sur un sujet ou une activité</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût potentiellement important des frais de déplacement et des honoraires des experts réunis</li> <li>• Analyse potentiellement difficile et chronophage en raison du volume et de la diversité des informations</li> </ul>

Méthode	Avantages	Considérations
<p><b>Données secondaires</b> Données recueillies par d'autres, notamment organismes publics, universités, instituts de recherche</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peut être plus rapide que d'autres méthodes de collecte d'informations</li> <li>• Les données peuvent être plus complètes que si vous les aviez recueillies vous-même</li> <li>• Les contrôles de qualité ont pu être déjà réalisés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les données peuvent ne pas répondre à l'objectif de l'audit</li> <li>• L'accès aux données peut être difficile</li> <li>• Évaluer la fiabilité des données peut demander du temps</li> </ul>
<p><b>Étude de cas</b> Collecte rigoureuse de données correspondant à un ou plusieurs événements, problèmes ou sites complexes, pour répondre à des questions complexes du type « pourquoi » ou « comment »</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peut permettre d'évaluer en détail une activité, faciliter l'analyse des similitudes et différences entre des opérations réalisées sur différents sites, illustrer certains aspects des processus ou les conséquences des lacunes d'un programme en s'appuyant sur des exemples précis, du « monde réel »</li> <li>• Permet de collecter des informations plus précises sur un sujet ou des événements complexes</li> <li>• Cette approche permet de corroborer des éléments probants, de renforcer la fiabilité et la validité des constatations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peut demander beaucoup de temps et de ressources</li> <li>• L'analyse peut être chronophage</li> <li>• Le choix des études de cas à une forte incidence sur la collecte d'informations et les constatations</li> </ul>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Une fois les informations et données identifiées, la phase de planification vous permettra de réfléchir à la façon dont vous envisagez d'analyser ces données. Il existe plusieurs méthodes d'analyse dont vous pourrez tenir compte pour définir votre méthodologie ; certaines sont présentées à la **Figure 23**.

**Figure 23 : Avantages et caractéristiques de différentes méthodes d'analyse des données**

Méthode	Avantages	Considérations
<p><b>Analyse de contenus</b> Méthode de structuration et d'analyse d'informations qualitatives complexes obtenues auprès de sources multiples, au moyen d'entretiens ou de l'examen d'un grand</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet l'identification de schémas ou de tendances parmi les données, qui ont un sens pour les questions et les objectifs de l'audit</li> <li>• Permet d'utiliser les données pour guider la définition de catégories analytiques</li> <li>• Donne des éléments d'information pour utiliser d'autres méthodes</li> <li>• Permet de résumer, d'analyser et de présenter des données non structurées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demande beaucoup de travail et de temps</li> <li>• L'analyse peut donner des résultats inutilisables si elle n'est pas correctement mise en œuvre</li> <li>• Exige de la planification et du personnel formé</li> </ul>
<p><b>Analyse et modélisation statistique</b> Utilisation de logiciels et de modèles informatiques pour identifier des tendances, des schémas et des corrélations dans les grands ensembles de</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet l'identification de schémas et de corrélations dans les grandes quantités de données</li> <li>• Apporte un moyen efficace et structuré pour analyser de gros volumes de données quantitatives</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige une expertise significative de l'utilisation des logiciels d'analyse de données</li> <li>• Peut demander beaucoup de temps et de ressources pour structurer les données avant de pouvoir les analyser avec un logiciel d'analyse de données</li> <li>• Ne permet pas d'identifier la cause des schémas ou des corrélations</li> </ul>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

En choisissant vos méthodes de collecte et d'analyse de données, vous veillerez à ce que les approches que vous utilisez permettent à votre équipe d'obtenir des éléments probants qui correspondent aux objectifs d'audit et répondent à vos questions d'audit. Il vous faudra tenir compte des risques et des contraintes liés à l'expertise de votre équipe, aux restrictions de coût et de temps, à la disponibilité et à la fiabilité des données (voir ci-dessous le paragraphe consacré à la gestion du risque). Dans la plupart des cas, vous constaterez qu'il est utile d'utiliser plusieurs méthodes pour collecter et analyser les données dans le but de vous aider à corroborer des informations provenant de différentes sources.



Souvenez-vous, même si vous faites le choix initial d'une méthodologie d'audit au cours de la phase de planification, vous pourrez être amené à la préciser ou à l'ajuster à mesure que vous réaliserez l'audit. Ce point est présenté plus en détail au chapitre 5.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Exemples d'application des méthodes

### Recyclage obligatoire des emballages, 2018

Pour réaliser cet audit, l'équipe a utilisé plusieurs méthodes de collecte et d'analyse des informations, notamment :

- 1. Entretiens** avec les parties prenantes pour comprendre leur opinion sur la finalité du dispositif, son efficacité, le niveau des fraudes et erreurs constatées, et le contrôle exercé par les pouvoirs publics.
- 2. Observation directe** de l'équipe centrale de conformité à la réglementation sur les emballages au sein de l'agence de l'environnement, pour découvrir comment le dispositif fonctionne, comment il est supervisé.
- 3. Analyse du contenu** de la législation, des déclarations de politique, des notes de synthèse du ministère, des rapports d'audit, des rapports d'industriels, des rapports d'audits pertinents qui ont été publiés.
- 4. Analyse statistique** de la base de données nationale sur les déchets d'emballage, pour déterminer le nombre de sociétés enregistrées et accréditées au sein du dispositif, le montant des recettes déclaré comme ayant été générées par le système, les tendances du poids déclaré des emballages recyclés.

### Les lignes directrices fédérales de suivi et d'évaluation intègrent la plupart des bonnes pratiques, mais pas toutes, 2019

Pour réaliser cet audit, l'équipe a utilisé plusieurs méthodes de collecte et d'analyse des informations, notamment :

- 1. Analyse du contenu** de documents et d'entretiens, des lignes directrices de l'agence concernant 28 pratiques d'excellence.
- 2. Analyse de contenu** et examen documentaire des politiques, des notes d'orientation et des modes opératoires de l'agence par rapport aux exigences définies dans les lignes directrices du gouvernement.
- 3. Entretiens** avec des hauts responsables de l'agence.

Source : Équipe de développement

Enfin, vous devrez non seulement réfléchir à la façon dont vous rassemblerez les éléments probants et les analyserez pour répondre à vos questions d'audit, mais également comment vous évalueriez la fiabilité de ces éléments probants. Ensemble, ces différentes méthodes permettent d'établir la méthodologie de votre audit, un point sur lequel nous reviendrons plus en détail au Chapitre 5.

## Comment gérer le risque en phase de conception de l'audit ?



### La norme

L'auditeur doit gérer activement le risque d'audit pour éviter le développement d'observations, conclusions et recommandations d'audit incorrectes ou incomplètes, fournissant des informations manquant d'objectivité ou ne parvenant pas à créer de la valeur.

Source : ISSAI 3000/52

La gestion du risque est un aspect important de l'ensemble du processus de conception de l'audit. L'une des finalités de la conception de l'audit consiste à identifier, atténuer et gérer les principaux risques ; par conséquent, toutes les décisions relevant de la conception doivent tenir compte du risque.

**Le risque d'audit** est la possibilité que les observations, conclusions, et recommandations de l'auditeur puissent être incorrectes ou incomplètes du fait de facteurs tels que le caractère insuffisant ou inapproprié des données probantes, un processus d'audit inadapté, des omissions intentionnelles ou des informations trompeuses en raison d'une falsification ou d'une fraude (GUID 3910/61). Il comprend le risque que les auditeurs ne détectent pas une erreur, une inexactitude significative, une incohérence, une fraude dans les éléments probants utilisés dans le cadre de l'audit. Le risque implique la probabilité qu'un événement survienne, et tient compte de la gravité de cet événement s'il devait survenir.

### Comment identifier et évaluer le risque ?

L'identification et l'évaluation du risque en phase de conception de l'audit nécessitent de posséder des connaissances solides et actualisées sur le domaine d'audit, une bonne compréhension des objectifs du thème d'audit, de la politique et des procédures, mais également des parties prenantes clés et des contrôles réalisés. L'identification du risque d'audit implique la prise en compte de facteurs à la fois qualitatifs et quantitatifs, notamment : la période étudiée, la complexité et le caractère sensible du travail ; l'ampleur des activités en matière de valeur financière et du nombre de citoyens bénéficiant des services contrôlés ; la capacité des systèmes et procédures des entités contrôlées à prévenir et détecter des incohérences, des erreurs significatives ou des fraudes ; la possibilité pour les auditeurs d'accéder aux enregistrements.

Vous devez identifier et évaluer les risques concernant l'audit dans son ensemble et chaque approche susceptible d'être adoptée pour l'audit, de façon à disposer d'une bonne visibilité sur les coûts, les avantages et les limites des différentes méthodologies possibles. L'identification et l'évaluation du risque peuvent prendre plusieurs formes, mais ce travail peut généralement être fait en répondant aux questions suivantes (GUID3920/61) :

- L'équipe d'audit possède-t-elle des compétences et des connaissances suffisantes pour l'audit (y compris des connaissances spécialisées, pour les besoins d'aspects spécifiques du travail) ?
- Disposez-vous du temps et des ressources nécessaires pour réaliser l'audit (par exemple financement des déplacements, impact éventuel du coût sur d'autres audits) ?
- Le thème d'audit est-il sensible (par exemple, sur le plan politique ou médiatique), fortement exposé ou controversé ?
- L'audit et le sujet considéré sont-ils particulièrement complexes ou impliquent-ils des domaines habituellement exposés au risque (par exemple, les systèmes informatiques, la passation de marchés publics, les questions de santé et d'environnement) ?

- Existe-t-il des menaces réelles ou perçues pesant sur l'indépendance des auditeurs affectés à l'audit ?
- Existe-t-il un risque associé à l'intégrité des dirigeants ou relations avec les entités contrôlées ?
- Les données sont-elles disponibles en quantité et en qualité suffisantes (par exemple, accessibilité et fiabilité des données) ?

Pour identifier et évaluer le risque, il pourra vous être utile de vérifier si les entités contrôlées ont pris des mesures correctrices appropriées afin de tenir compte des constatations et recommandations d'audits antérieurs pertinents dans le contexte de vos investigations actuelles. Ces informations peuvent être utilisées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue du travail d'audit en cours et pour déterminer s'il est pertinent de tester la mise en œuvre des actions correctrices pour l'audit en cours.

Quand vous aurez pris connaissance des risques, vous devrez étudier attentivement votre **tolérance au risque**, c'est-à-dire le niveau acceptable de variation de performance de l'audit par rapport à la réalisation des objectifs de votre audit. Vous devrez également apprécier la tolérance au risque au regard des avantages apportés par

l'exécution de la mission. Par exemple, si vous menez une enquête, vous devez envisager votre tolérance aux risques (par exemple un faible taux de réponse ou la disponibilité limitée de personnes possédant l'expertise nécessaire pour concevoir et gérer efficacement l'enquête) concernant les résultats potentiels de l'enquête.

Pour déterminer votre tolérance au risque, concentrez-vous sur les risques qui sont les plus susceptibles d'avoir un impact sur le chemin critique de l'audit, qui correspond aux activités qui retarderont l'achèvement du projet si elles ne sont pas réalisées selon les modalités et dans les délais prévus.

Votre approche de l'évaluation du risque en phase de conception de l'audit peut varier et relève de votre **jugement professionnel**, que vous exercerez en fonction des circonstances de l'audit. L'Annexe 7 propose différents



Les principaux risques peuvent figurer dans la matrice de conception, et vous devez prévoir suffisamment de temps dans le calendrier de projet ou le plan détaillé des travaux pour les activités à risque, et pour réévaluer le risque à mesure que l'audit progresse. Vous pouvez également vous aider du calendrier de projet pour déterminer quelles activités sont critiques et méritent toute votre attention pour en atténuer le risque. Reportez-vous à la section « comment documenter le plan d'audit ? » ci-après pour en apprendre davantage sur ces outils de conception importants.

Source : Équipe de développement IDI/SAP



Planifiez les étapes que vous respecterez pour évaluer la qualité des données. Vous pouvez notamment :

- examiner des informations concernant les données contenues dans des rapports, des études, des manuels ou provenant de sources dont l'expertise est reconnue ;
- tester les données (contrôler le nombre total d'enregistrements, rechercher les valeurs ou éléments manquants, des entrées invalides ou des doublons, rechercher les anomalies comme les valeurs particulièrement élevées ou les dates situées à l'extérieur d'une période définie, etc.) ;
- évaluer les contrôles internes du système de données ;
- suivre l'historique d'un échantillon de données jusqu'au document source pour vous assurer qu'elles sont exactes.

Voir le chapitre 5 pour plus d'informations sur l'évaluation de la qualité des données.

Source : Équipe de développement

outils que vous pourrez utiliser pour améliorer votre connaissance du sujet considéré et faciliter l'analyse des risques associés à l'audit.

### Comment atténuer le risque d'audit ?

Après avoir identifié et évalué les risques d'audit et les niveaux de tolérance au risque, il est important de gérer les risques significatifs en planifiant les étapes qui permettront de les réduire ou d'en atténuer les effets (GUID 3920/62). Il existe différents moyens d'y parvenir :

- augmenter ou restreindre le périmètre des travaux ;
- recruter d'autres spécialistes (par exemple, des méthodologistes), des réviseurs ou d'autres encadrants ;
- augmenter les ressources ;
- maintenir une surveillance régulière ou suivre les progrès réalisés au moyen de jalons intermédiaires, en actualisant les plans d'audit, en organisant des réunions ou en produisant des rapports d'avancement ;
- accorder davantage de temps, si possible, aux activités particulièrement risquées ;
- changer de méthode pour collecter des éléments probants supplémentaires, de meilleure qualité ou d'autres formes d'éléments corroborants ;
- revoir la cohérence entre constatations et conclusions pour tenir compte des éléments probants collectés ;
- renforcer les vérifications des superviseurs ou des dirigeants.

Par exemple, si votre équipe a des doutes quant à la qualité des données, vous pourrez prévoir d'atténuer les risques associés à l'utilisation de ces données par les moyens suivants : rassembler d'autres éléments probants issus d'autres sources pour compléter ou corroborer les données ; inclure dans le rapport des informations sur la source et la qualité des données, en précisant les limites éventuellement associées à leur utilisation ou à leur interprétation. Rappelez-vous que vous devez utiliser uniquement les données que vous estimez suffisamment fiables au vu de la finalité de votre audit.

Quand vous envisagerez différents moyens d'atténuer les risques, n'oubliez pas que les risques et les étapes de leur atténuation en fonction des approches d'audit doivent toujours être appréciés par comparaison aux avantages que ces approches peuvent apporter, pour disposer d'une vision claire sur leur valeur et ainsi optimiser le retour sur les ressources investies. Le Chapitre 2 traite plus généralement du processus de gestion du risque sur l'ensemble de l'audit.



Vos plans pour atténuer les risques principaux doivent figurer dans la matrice de conception de l'audit, présentée plus loin à la section « Comment documenter le plan d'audit ? ».

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Comment déterminer le temps et les ressources nécessaires pour un audit de la performance ?

Dans votre travail de conception de l'audit, il est essentiel que vous fixiez des délais et déterminiez des besoins en ressources réalistes, afin que le travail puisse être effectué de façon économique, efficiente, efficace et en temps opportun, conformément aux principes de bonne gestion des projets. Pour réaliser un audit de haute qualité dans un délai limité, il pourra vous être utile de traiter l'audit de la performance comme un projet. En effet, l'audit implique de planifier, d'organiser, de sécuriser, de gérer, de diriger, et de contrôler des ressources pour réaliser des objectifs spécifiques. Ce travail vous demandera en particulier :

- de définir des délais réalistes pour l'audit et d'identifier les différentes tâches qui devront être accomplies. Vous vous appuyerez sur la méthodologie planifiée et sur d'autres facteurs pertinents, dont les processus d'audit interne, de précédents audits, le point de vue des parties prenantes, l'accès que vous prévoyez d'avoir à l'information et la disponibilité des ressources ;
- d'identifier un nombre suffisant d'auditeurs, de superviseurs et de parties prenantes internes et externes, de leur attribuer des tâches précises pour respecter les délais attendus de réalisation du travail. Dans ce processus, vous tiendrez compte des connaissances, des qualifications et des aptitudes qu'ils possèdent collectivement, de leur indépendance et de leurs besoins de renforcement. Le Chapitre 2 comporte des informations complémentaires sur les moyens d'assurer la **compétence de l'équipe d'audit** ;
- de calculer les coûts associés aux déplacements, à la formation, à l'équipement et au recours à des experts externes du sujet considéré, ainsi qu'aux frais annexes. Le budget exprime généralement les ressources internes en personnel en jours de travail, avec un système de suivi interne par enregistrement, tandis que les parties prenantes externes correspondent à des coûts distincts.

## Comment documenter le plan d'audit ?

### Qu'entend-on par « plan d'audit » ?

Un aspect important du travail des auditeurs consiste à rédiger pour chaque audit un plan d'audit qui guidera leur travail et garantira que l'audit a été correctement conçu (GUID 3920/56-58). Le plan d'audit vise à synthétiser et documenter les étapes de conception évoquées précédemment, et de regrouper en un même endroit les réflexions et les différents éléments du processus de conception. La forme et la teneur du plan d'audit varient d'un audit à l'autre, mais on y retrouve

souvent une matrice de conception, un calendrier de projet et d'autres éléments pertinents de **documentation d'audit**, qui consignent les décisions clés concernant les objectifs d'audit, le périmètre et la méthodologie d'audit, ainsi que les éléments sur lesquels l'auditeur s'est appuyé pour prendre ses décisions. Le plan peut inclure entre autres éléments une analyse SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats* - pour déterminer les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces) et un tableau d'analyse des risques (TAR), les résultats de la préétude de l'audit, les plans et les outils de collecte de données (voir Annexe 7). Ensemble, ces différents éléments englobent :

- le contexte et les informations nécessaires pour comprendre le sujet considéré et les entités contrôlées ;
- les objectifs, les questions, les critères et le périmètre d'audit, ainsi que la période couverte par l'audit ;
- les résultats de l'évaluation des risques ;
- les méthodes utilisées pour rassembler les éléments probants et effectuer l'analyse d'audit ;
- le plan de réalisation des travaux, précisant les principales tâches, les délais, les jalons, les ressources (dont les membres de l'équipe et la nécessité d'une expertise externe) ainsi que les points de contrôle ;
- le coût estimé de l'audit, avec ou sans les frais de personnel selon le système de planification de l'ISC.

L'Annexe 8 présente une suggestion de structure d'un plan d'audit.

Disposer d'un plan d'audit écrit permet à la direction de votre ISC de superviser la conception de l'audit et de déterminer notamment : si les objectifs et les questions d'audit envisagés sont susceptibles de déboucher sur un rapport utile ; si l'audit assure une évaluation adéquate des risques ; si le périmètre et la méthodologie envisagés permettent de traiter les objectifs d'audit de façon adéquate ; si les éléments probants disponibles sont suffisants et appropriés pour l'audit.

Le plan est aussi un outil qui permet d'aider la direction à déterminer si le personnel, les superviseurs et les spécialistes possédant collectivement une compétence professionnelle adéquate et les autres ressources sont disponibles en quantité suffisante pour mener à bien l'audit et respecter les délais prévus. Il est donc important de soumettre les plans d'audit à la direction de l'ISC pour validation, comme nous le verrons plus loin à la section *Comment impliquer les parties prenantes internes, les parties prenantes externes et la direction dans la conception d'un audit de la performance*. Le plan validé fournira alors à votre équipe un guide pour progresser dans l'audit, et apportera à la direction une base pour maintenir un suivi des

progrès réalisés. Pour obtenir des résultats, le plan doit autoriser une certaine souplesse pour pouvoir être adapté à l'évolution des circonstances et à l'acquisition de nouvelles connaissances au cours de l'audit.

### Comment créer une matrice de conception ?

La matrice de conception de l'audit est un outil incontournable pour acquérir une visibilité d'ensemble et documenter le travail de conception d'audit. Elle fournit une structure permettant de synthétiser et de relier entre eux les éléments de votre conception d'audit, ce qui facilite le déroulement d'un processus de conception plus systématique et mieux orienté, et renforce la communication sur l'approche d'audit avec les parties prenantes internes au sein de votre ISC. Elle aide à documenter le périmètre d'audit, les objectifs, les critères et les méthodes d'audit, à maintenir la cohésion entre ces éléments. Elle vous permet ainsi de créer une chaîne de raisonnement logique entre l'approche d'audit et les résultats que vous obtiendrez vraisemblablement. Elle fournit aux parties prenantes la base nécessaire à la création d'une vision commune de la conception de l'audit, et en définitive, à l'acceptation de l'approche envisagée. Si la matrice est initialement préparée au cours de la phase de conception, il s'agit d'un document vivant qui sera révisé et actualisé si nécessaire suivant la progression du travail d'audit.

La matrice de conception vise principalement les objectifs suivants :

- offrir une vue d'ensemble synthétique de la conception de l'audit ;
- identifier et documenter les aspects « pourquoi, quoi et comment » du travail en établissant des liens clairs entre le périmètre, l'approche, les objectifs et la méthode de l'audit ;
- établir le lien entre le travail effectué et les résultats attendus ;
- faciliter les échanges avec les parties prenantes, la supervision de l'audit et le travail de révision.

En préparant la matrice, assurez-vous de bien identifier les utilisateurs présumés du rapport, pour que leurs besoins et leurs intérêts puissent être pris en compte. Vous contribuerez ainsi à ce que le rapport soit utile et compréhensible par le public visé. Cependant, ces considérations ne devraient en aucun cas porter atteinte à l'indépendance et à l'objectivité de l'équipe d'audit, qui demeure responsable de la réalisation d'un audit de la performance indépendant et équilibré.

La **Figure 24** propose un exemple d'une partie de matrice de conception (pour une question), ainsi que des instructions pour compléter chaque section.

**Figure 24 : Exemple de matrice de conception de l'audit**

<b>Objectif(s) de l'audit : indiquez la raison pour laquelle l'audit est réalisé.                      Question de l'audit : d'après les objectifs de l'audit.</b>					
Critères et source	Informations requises et sources	Méthodologie		Limites	Résultats attendus du travail
		Méthodes de collecte de données	Méthodes d'analyse de données		
Normes utilisées pour évaluer le sujet. Il peut s'agir de lois, réglementations, politiques, bonnes pratiques ou autres standards crédibles décrivant comment la situation devrait être.	Informations requises pour répondre à la question de l'audit et les sources de ces informations (documents, responsables de programme, bases de données, experts du sujet considéré, etc.)	Stratégies pour la collecte des informations ou données requises, notamment : examen documentaire, outils de collecte de données, questionnaires, groupes de discussion, études de cas. Considérez le périmètre prévu de chaque stratégie, ce qui inclut le calendrier, les sites concernés, la taille des échantillons.	Techniques d'analyse qui seront appliquées aux informations collectées (analyse de contenu, étude de cas, synthèses, analyse de régression).  Étapes à suivre pour évaluer la fiabilité des sources de données.	Les limites peuvent être par exemple la qualité ou la fiabilité non garantie des données, l'impossibilité d'avoir accès à certaines personnes et certaines informations, des contraintes budgétaires concernant le personnel ou les frais de déplacement, ou l'impossibilité de généraliser ou d'extrapoler les constatations au cas universel.  Évaluez comment chacune de ces limites pourrait avoir une incidence sur le produit, et décrivez les mesures à prendre pour atténuer les difficultés associées.  Si les limites peuvent avoir un impact considérable sur votre capacité à répondre à la question d'audit, envisagez de reformuler la question et/ou de modifier le périmètre afin de diminuer ce risque.	Conclusions, nouvelles informations ou constatations pouvant découler de l'analyse des informations rassemblées pour répondre à la question. Les résultats attendus devront répondre à la question d'audit.

Source : D'après GAO, États-Unis

Vous pouvez également réaliser la matrice de conception sous d'autres formats. Il existe par exemple la fiche de conception, qui présente les mêmes informations sous forme narrative, sans tableau structuré. La fiche de conception peut elle-même prendre plusieurs formes, en fonction des circonstances de l'audit et des préférences des agents/de la direction. Si vous l'utilisez,

consultez la liste de contrôle à l'Annexe 9 pour vous assurer que votre fiche de conception contient toutes les informations nécessaires.

### Comment réaliser le calendrier de projet et un plan détaillé des travaux ?

Le calendrier de projet et le plan détaillé des travaux constituent une feuille de route du déroulement du travail et permettent de répondre en détail aux questions : « Comment » le travail est-il réalisé ? « Quand » le travail sera-t-il réalisé ? Par « qui » le travail sera-t-il réalisé ? Comme la matrice de conception, le calendrier de projet et le cas échéant, le plan détaillé des travaux (il n'est pas toujours nécessaire d'établir un plan détaillé des travaux) sont initialement préparés en phase de conception de l'audit. Cependant, le processus d'audit n'étant pas statique, vous devrez garder en permanence un œil sur le calendrier et le plan détaillé des travaux, et prendre des mesures correctrices si nécessaire, pour vous assurer que les plans sont le reflet fidèle des travaux en cours d'exécution et que l'audit progresse avec efficacité.

Ensemble, le calendrier de projet et le plan détaillé des travaux vous aideront à définir et documenter :

- les différentes tâches que l'équipe réalisera ;
- le moment auquel ces différentes tâches interviendront (et dans quel ordre) et leur durée prévue ;
- les liens entre ces différentes tâches ;
- les personnes dont vous avez besoin et qui sont disponibles, et à quels moments ;
- les autres ressources nécessaires (par exemple, frais de déplacement et de formation) ;
- les jalons (c'est-à-dire, les dates où sont prises les décisions clés et où les progrès sont évalués) ;
- le détail des activités associées à chaque tâche importante.

Le calendrier de projet et le plan détaillé des travaux sont des outils similaires, mais ils fournissent différents types d'informations à différents niveaux de détail. Plus précisément, le calendrier de projet (que l'on prépare généralement pour tous les audits) se concentre sur les activités clés de l'audit, sur leur durée et le personnel qui leur est associé, ce qui vous permet de définir et de séquencer les activités d'audit, d'affecter les ressources et de surveiller attentivement leur utilisation. Quant au plan détaillé des travaux, il vous aide à répartir le travail en blocs distincts, et à décrire les activités qui seront réalisées, avec le niveau de détail nécessaire pour définir l'étendue du travail et pour en faciliter la supervision. À la différence du calendrier de projet, le plan détaillé des travaux ne précise généralement pas les dates et périodes associées aux différentes activités. Ce plan peut être particulièrement utile si vous devez définir en détail le travail correspondant à un aspect important de l'audit, par exemple la conception d'une enquête,

et vous concentrez sur la supervision de l'exécution de certaines étapes précises, plutôt que sur le respect des délais de l'ensemble des opérations. Que vous choisissiez d'utiliser un plan détaillé des travaux ou simplement un calendrier de projet, l'outil doit permettre de suivre attentivement la progression de l'audit, le temps de travail des agents et les ressources budgétisées.

L'Annexe 10 propose des modèles, des exemples et des descriptions précises du calendrier de projet (version de base et version complète) et du plan détaillé des travaux.

## **Comment impliquer les parties prenantes internes, les parties prenantes externes et la direction dans la conception d'un audit de la performance ?**

Une **communication efficace** avec les parties prenantes internes (à savoir, les techniciens et juristes experts, ainsi que les méthodologistes) et votre direction, ainsi que les parties prenantes externes (dont les entités contrôlées, le législatif, les médias et d'autres acteurs concernés) joue un rôle essentiel pour la planification et la réalisation conformes de votre audit.

### Comment communiquer avec les parties prenantes internes et la direction ?



Consignez dans le plan d'audit ou un autre document, le cas échéant, vos principales décisions et communications, ainsi que les changements apportés au plan d'audit.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Votre capacité à concevoir et entretenir un plan d'audit rigoureux dépend pour beaucoup de la qualité de votre communication avec les parties prenantes internes et la direction de l'ISC au lancement du processus de conception, mais également par la suite. Comme indiqué plus haut, il est important de préparer votre plan d'audit en collaboration avec les parties prenantes internes, et de le soumettre à la direction de l'ISC pour validation. Dans le cadre de ce processus, l'équipe d'audit, le superviseur, les parties prenantes internes et la direction auront tout intérêt à discuter ensemble pour parvenir à un accord sur le plan d'audit, documenté par la matrice de conception, le calendrier de projet et les autres outils choisis. En suivant cette méthode, vous aurez l'assurance que toutes les parties sont d'accord sur l'approche et acceptent les risques d'audit, qui peuvent toujours exister parce que le plan d'audit n'a pas encore été testé. Cette étape est généralement accomplie à l'occasion d'une réunion formelle, prévue par la politique de l'ISC.

Comme on l'a vu tout au long de ce chapitre, la conception est un processus continu. Vous devez donc prévoir de rencontrer régulièrement votre direction, pour l'informer de la progression de l'audit et de l'utilisation des ressources qui y ont été affectées. La direction sera ainsi en mesure de réorienter si nécessaire le plan d'audit et de veiller en permanence à ce que les ressources affectées soient suffisantes pour assurer la réussite de l'audit. Il est tout aussi important pour vous de consulter souvent les parties prenantes internes et de faire appel à leur expertise. Cette consultation peut prendre la forme de réunions périodiques, avoir lieu notamment à l'occasion

des jalons du projet, lorsque vous faites le point sur l'avancement de l'audit, ou pour obtenir un avis sur une question précise.

À mesure que l'audit progresse, vos échanges continus avec les parties prenantes (dont les experts juristes et méthodologistes) et la direction devront se concentrer sur l'exécution du plan d'audit et sur la formulation de constatations préliminaires. Vous aurez donc intérêt à utiliser les outils comme le calendrier de projet, la matrice de conception et le plan détaillé des travaux, qui vous permettront de coordonner l'implication continue des parties prenantes et de la direction.

### Comment communiquer avec les parties prenantes externes ?



#### La norme

L'auditeur doit planifier et maintenir une communication efficace et adéquate des aspects clés de l'audit avec l'entité auditée et les parties prenantes tout au long du processus d'audit.

L'auditeur doit prendre soin de s'assurer que la communication avec les parties prenantes ne compromet pas l'indépendance et l'impartialité de l'ISC

Source : ISSAI 3000/55 et ISSAI 3000/59

Pendant la conception de votre audit, il est aussi important que vous communiquiez avec les parties prenantes externes, et notamment avec les entités contrôlées, le pouvoir législatif et d'autres organismes des pouvoirs publics concernés par votre audit, ainsi que dans certains cas, des parties prenantes non gouvernementales comme les médias.

La communication avec les entités contrôlées doit commencer dès la phase de planification de l'audit, et se poursuivre tout au long du processus d'audit (GUID 3910/64). Il est déterminant que vous organisiez l'implication précoce des entités contrôlées dans une discussion sur le sujet considéré de l'audit, les objectifs, les critères, les questions d'audit et les informations dont vous avez besoin, mais aussi sur les périodes qui feront l'objet des contrôles et sur les programmes, les organismes et/ou les programmes à inclure dans le périmètre (GUID 3910/65). Les échanges sur ces aspects fondamentaux du travail permettront d'acquérir une vision claire de la nature de l'audit et des raisons pour lesquelles vous le réalisez, des résultats que l'on peut en attendre et des incidences qu'il pourra avoir sur les entités contrôlées. Cette discussion crée aussi l'occasion d'échanger des opinions, d'éviter les malentendus et facilite le processus d'audit. Cela ne signifie pas pour autant que les entités contrôlées dictent leurs conditions ou contrôlent l'audit de quelque manière que ce soit. Cet échange contribue en revanche à établir une interaction constructive avec les entités contrôlées, ce qui joue un rôle primordial pour l'efficacité du processus d'audit (GUID 3910/66).

Vous exercerez votre jugement professionnel pour déterminer la forme, la teneur, la fréquence et le moment des échanges avec la direction ou les personnes responsables de la gouvernance des entités contrôlées. Cependant, les auditeurs préfèrent généralement associer communication écrite et rencontres physiques. Vous pourrez par exemple informer les entités contrôlées de vos principales décisions par courrier, au lancement de l'audit, et organiser ensuite une réunion pour évoquer ensemble les aspects clés de l'audit, comme nous l'avons vu. Certaines ISC préfèrent apporter dès que possible aux entités contrôlées des informations détaillées sur la conception de l'étude, pour contribuer à rassurer les entités contrôlées sur la nature et le périmètre de l'audit, tandis que d'autres choisissent de communiquer ces informations seulement après que le plan d'audit a été validé par la direction. Les organisations habituées à travailler avec les ISC et à prendre part à un processus d'audit peuvent avoir mis en place des protocoles qu'elles vous demanderont de respecter dans le cadre de votre collaboration. Par exemple, une entité contrôlée peut vous demander d'envoyer vos demandes d'information à des interlocuteurs définis. De même, les ISC ont souvent établi des procédures définissant précisément les modalités de vos interactions avec les entités que vous auditez. Le moment choisi pour ces communications dépend avant tout de votre **jugement professionnel** et des exigences de votre ISC ; cependant, il est utile d'envisager de transmettre aux entités contrôlées un maximum d'informations dès que possible, pour contribuer à la mise en place d'une vision commune de la finalité et du périmètre de l'audit.

Les échanges avec les autres parties prenantes externes en phase de conception sont organisés en fonction du rôle, des besoins et des intérêts de chacune des parties, mais également en application des protocoles internes de l'ISC. Par exemple, si l'audit est réalisé à la demande du pouvoir législatif, vous pourrez juger utile de contacter les demandeurs au lancement de l'audit pour obtenir des précisions sur certains points, puis revenir vers eux pour leur expliquer la conception et le calendrier de l'audit, les informer périodiquement de l'avancement de l'audit et des premières constatations qui sont faites. Gagner la confiance des entités contrôlées est déterminant pour maintenir une bonne coopération tout au long de l'audit. Regarde GUID 3910/70-73.

Si la communication avec les médias intervient généralement après la publication du rapport d'audit, l'ISC ou l'équipe d'audit aura avantage à se préparer en phase de conception à répondre aux sollicitations des médias, voire à élaborer une stratégie de communication en fonction des besoins, par exemple lorsque le sujet de l'audit est controversé ou particulièrement médiatique. En ce qui concerne le travail en cours, il est d'ordinaire indiqué de partager avec les médias uniquement certaines informations portant sur l'objectif, le périmètre et la méthodologie de l'audit, sur les sources utilisées pour les travaux et sur le calendrier de l'audit. Habituellement,

les médias ne sont pas informés des détails de l'audit ou des constatations potentielles tant que le travail n'est pas terminé et le rapport d'audit publié.

### Pour concevoir un audit de la performance, n'oubliez pas...

... de communiquer avec l'entité contrôlée et d'autres acteurs dont l'expertise est reconnue pour obtenir les informations sur le programme dont vous avez besoin pour élaborer un plan d'audit solide ;

... d'acquérir une connaissance suffisante du domaine audité, des faiblesses et des difficultés le concernant, des données qui seront disponibles pendant l'audit, de l'importance des questions d'audit et des critères qui seront pris en compte pour évaluer la performance ;

... de considérer la disponibilité des ressources et les compétences de l'équipe d'audits pour déterminer qui réalisera le travail, à quel moment et comment ;

... de communiquer régulièrement avec les parties prenantes internes (ainsi que les parties prenantes externes, le cas échéant) pour vous assurer que le plan d'audit intègre une expertise des aspects juridiques, du sujet considéré et de la méthodologie ;

... d'évaluer l'indépendance des membres de l'équipe d'audit pour vous assurer que les plans de travail sont construits avec objectivité et pourront être exécutés avec rigueur ;

... d'évaluer les risques associés aux différentes questions et méthodologie d'audit (temps, qualité des données, etc.) et de prendre des mesures appropriées pour les atténuer (ajouter des relecteurs, obtenir des informations corroborant compte, etc.) pour garantir que le travail permettra de produire des constatations, des conclusions et des recommandations précises et complètes. Souvenez-vous que toutes les décisions de conception sont des décisions fondées sur le risque ;

... d'exercer votre jugement professionnel pour toutes les décisions de planification, pour être certain de prendre vos décisions de façon rationnelle, en considérant des facteurs pertinents ;

... de documenter les principaux éléments examinés et les décisions prises dans la planification, à l'aide d'outils comme la matrice de conception, le calendrier de projet et le plan détaillé des travaux.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Chapitre 5

### Comment réaliser un audit de la performance ?



L'audit de la performance permet d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, pour formuler des constatations qui répondent aux objectifs et aux questions d'audit. Comme nous l'avons vu au chapitre 4, les questions d'audit doivent guider votre travail : vous recueillez et analysez des informations répondant directement aux questions d'audit.

Dans ce chapitre, nous répondrons aux questions suivantes :

- Comment apprécier le caractère suffisant et approprié d'un élément probant ?
- Comment rassembler des informations pour un audit de la performance ?
- Comment analyser les informations ?
- Comment documenter les informations, comment les sauvegarder ?

Ces différentes activités peuvent être réalisées successivement ou simultanément, selon la nature de l'audit et le type de méthodologie que votre équipe a décidé de mettre en œuvre. Dans la pratique, les étapes de collecte, d'analyse et d'évaluation du caractère suffisant et approprié des informations sont souvent menées simultanément. Il peut aussi être utile de commencer à identifier les éléments qui pourraient constituer des constatations alors même que le travail de collecte des données n'est pas terminé. Cette approche vous aidera à identifier les informations qui pourraient vous manquer, et la nécessité de collecter d'autres données, le cas échéant. Il s'agit donc d'un processus itératif.

Pendant la phase de collecte des données, votre équipe peut être amenée à réexaminer certaines décisions qui ont été prises en phase de planification de l'audit. Par exemple, à mesure que vous découvrirez de nouvelles sources potentielles d'informations susceptibles de fournir des éléments probants ou si vous jugez que certaines informations collectées ne sont pas suffisamment fiables ou utiles pour répondre aux questions d'audit, peut-être devrez-vous revoir le périmètre de l'audit, les questions, l'application des critères et les méthodes de collecte et d'analyse des informations. Pensez à faire valider par votre direction toute modification importante que vous souhaitez apporter à votre plan d'audit, et de tenir informées vos parties prenantes internes et les entités contrôlées (GUID 3920/44-47, 72).

## Comment apprécier le caractère suffisant et approprié d'un élément probant ?



### La norme

L'auditeur doit obtenir des données d'audit suffisantes et appropriées afin d'établir des observations d'audit, de parvenir à des conclusions en réponse aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et d'émettre des recommandations lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de l'ISC.

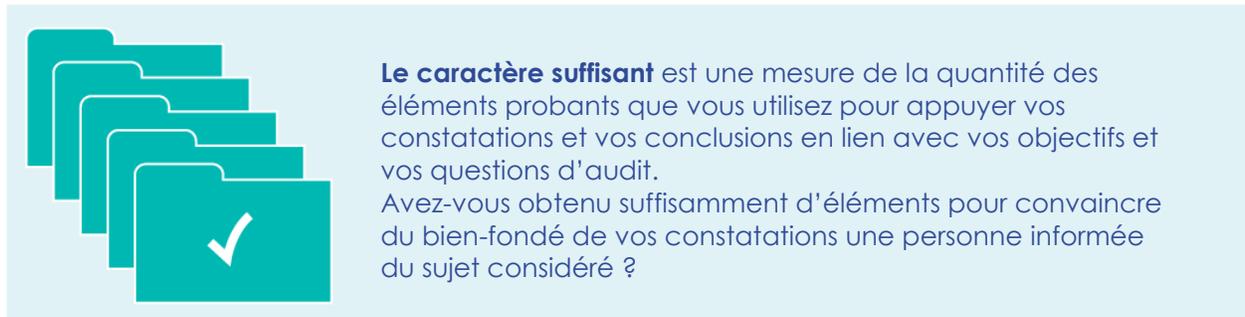
Source : ISSAI 3000/106

Les constatations de l'audit doivent être soutenues par des éléments probants, d'où l'importance de la quantité et de la qualité des éléments rassemblés. Vous devrez donc réexaminer et réévaluer en permanence les éléments que : (1) vous prévoyez d'obtenir ; (2) que vous êtes en train d'obtenir ; ou (3) que vous avez déjà obtenus, pour en apprécier le caractère suffisant et approprié (GUID 3920/69-77). Avant de découvrir les différentes méthodes de collecte et d'analyse des informations et données, vous devez être capable de distinguer une information d'un élément probant. Quand vous rassemblez des informations, qualitatives et quantitatives, qui peuvent vous aider à étayer un point que vous souhaitez établir en lien avec une question d'audit, ces informations deviennent des éléments probants qui servent à documenter la situation détectée. Pour autant, toutes les informations recueillies pendant l'audit peuvent vous aider à améliorer votre compréhension du thème audité. Souvent, c'est en analysant les informations collectées que vous pourrez repérer les éléments probants que vous utiliserez à l'appui de vos constatations.

Le caractère suffisant renvoie à la quantité des éléments probants collectés (voir **Figure 25**). Avez-vous recueilli assez d'éléments probants pour convaincre une personne suffisamment informée du caractère raisonnable de vos constatations ? Par exemple, les informations que vous avez obtenues d'une source unique, comme un entretien ou l'analyse d'un document, ne suffiront vraisemblablement pas pour étayer une constatation, mais n'en seront pas moins

pertinentes pour servir d'illustration générale. Il est important d'appuyer et de corroborer vos constatations par des éléments probants de différents types, provenant de différentes sources.

**Figure 25 : Caractère suffisant des éléments probants**



Source : Équipe de développement IDI/SAP

Pour déterminer si vous avez suffisamment d'éléments probants, vous devez notamment en évaluer le caractère approprié. Le caractère approprié renvoie à la qualité des éléments probants. Vos éléments sont-ils pertinents, valables et fiables ? Pour le déterminer, vous devrez tenir compte de la source, du contenu et de la position de vos éléments dans le temps. La **Figure 26** apporte des précisions sur ces concepts centraux.

**Figure 26 : Caractère approprié des éléments probants**



**Caractère approprié**

**Les éléments sont pertinents** lorsqu'ils présentent un lien logique avec le sujet considéré, lorsqu'ils sont importants dans le contexte. Par exemple, si vous auditez les procédures de contrôle douanier dans les aéroports, des informations concernant les procédures de stationnement sur le site de l'aéroport ne seront pas pertinentes.

**Les éléments sont valides** lorsqu'ils sont fondés sur un raisonnement solide ou sur des informations précises. Par exemple, des informations collectées sur le site Web d'un parti politique ne sont pas forcément valides, la source des informations étant potentiellement biaisée.

**Les éléments sont fiables** si les résultats sont cohérents lorsque l'on mesure ou que l'on teste les informations. Ils doivent être vérifiables ou étayés. Par exemple, les données quantitatives que vous obtenez d'un système d'information ne seront pas forcément fiables, si vous constatez que les utilisateurs ne saisissent pas toujours les données de la même façon dans le système, et qu'aucun contrôle d'erreur n'est effectué.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Vous devez obtenir vos données auprès de sources bien informées et fiables, en appliquant des méthodes reconnues.

Dans le cadre d'un audit de la performance, les éléments probants font généralement appel à la conviction (en ce sens qu'ils pointent vers une conclusion) davantage qu'ils ne permettent de tirer directement des conclusions (vous trouverez rarement une affirmation de type vrai/faux, ou oui/non) (GUID 3920/71). En définitive, vous devez exercer votre **jugement professionnel** pour déterminer si vous disposez d'éléments suffisants et appropriés pour étayer vos constatations. Pour y parvenir, il vous faut connaître les forces et les faiblesses éventuelles de vos éléments probants et tenir compte de leur source, car toutes les sources n'offrent pas la même crédibilité, ni la même fiabilité. Vous trouverez ci-dessous des conseils utiles pour apprécier le caractère suffisant et approprié de vos éléments probants.

## Caractère suffisant et approprié des éléments probants

### Caractère suffisant :

- ✓ Plus le risque d'audit est élevé, plus la quantité et la qualité des éléments probants sont importantes
- ✓ Plus les constatations sont importantes, plus la quantité et la qualité des éléments probants sont importantes
- ✓ Le fait de disposer d'éléments solides permet de réduire la quantité d'éléments collectés
- ✓ Une grande quantité d'éléments probants ne compense pas un manque de pertinence, de validité ou de fiabilité
- ✓ Il faut généralement réunir davantage d'éléments probants lorsque l'entité contrôlée ou d'autres parties prenantes ont des avis divergents sur le sujet considéré

### Caractère approprié :

- ✓ Assurez-vous que vos éléments sont pertinents, c'est-à-dire qu'ils sont importants pour le thème de votre audit
- ✓ Assurez-vous que vos éléments sont valides, c'est-à-dire qu'ils sont fondés sur des informations précises et une analyse logique
- ✓ Assurez-vous que vos éléments sont fiables, c'est-à-dire que les résultats sont cohérents et qu'il est possible de les vérifier
- ✓ Les éléments de type documentaire sont souvent plus fiables que les témoignages, mais leur fiabilité varie selon la source et la finalité du document
- ✓ Les éléments fondés sur plusieurs entretiens sont plus fiables que les informations obtenues à l'aide d'un seul entretien ou d'un petit nombre d'entretiens
- ✓ Les témoignages recueillis dans des circonstances propres à permettre aux personnes interrogées de s'exprimer librement ont davantage de validité et de fiabilité que les éléments obtenus dans un contexte potentiellement intimidant
- ✓ Les éléments obtenus auprès d'un tiers possédant une expertise du sujet, crédible et impartial ont davantage de validité et de fiabilité que les éléments fournis par la direction de l'entité contrôlée ou d'autres personnes ayant un intérêt direct dans l'entité contrôlée
- ✓ Des contrôles internes insuffisants peuvent limiter la fiabilité et la cohérence des éléments probants dans l'organisation. Ainsi, les éléments obtenus lorsque des contrôles internes efficaces sont en place sont plus fiables que les éléments obtenus lorsque le contrôle interne est faible ou inexistant
- ✓ Les éléments obtenus par l'observation, le calcul et l'inspection directe de l'auditeur sont plus fiables que les éléments obtenus indirectement
- ✓ Les documents originaux sont plus fiables que les documents reproduits

Source : Adapté du GUID 3920/75-76 et des *Government auditing Standards* - normes d'audit des pouvoirs publics (GAO, États-Unis)

C'est l'une des principales responsabilités de votre équipe que d'évaluer attentivement le caractère suffisant et approprié des éléments probants, et de le garantir tout au long de l'audit.

Chacun devra faire appel à son **jugement professionnel** et à ses capacités d'analyse critique (GUID 3920/77).

Si vous repérez des limites ou des incertitudes concernant les éléments rassemblés, vous pouvez agir pour tenter d'atténuer les **risques d'audit**. Vous pouvez notamment :

- rechercher des éléments probants indépendants et corroborants auprès d'autres sources ;
- présenter les constatations et conclusions de manière à ce que les éléments probants soient suffisants et appropriés pour la finalité visée. Vous pouvez également consigner dans le rapport les limites ou les doutes éventuels concernant la validité ou la fiabilité des éléments probants. Cette mise en garde est parfois nécessaire pour éviter que les utilisateurs du rapport ne se méprennent sur la valeur à accorder aux constatations ou conclusions ;
- redéfinir les questions ou le périmètre de l'audit pour ne plus avoir besoin d'utiliser les éléments qui précisément posent problème. N'oubliez pas d'informer les entités contrôlées de tout changement significatif ;
- envisager de rendre compte de ces limitations ou incertitudes en rédigeant à cet effet une constatation dans laquelle vous mentionnerez toute lacune significative des contrôles internes associés au constat.

Votre évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants, et des moyens envisagés pour atténuer le risque ne donnera peut-être pas de résultat tranché, et vous aurez peut-être des choix difficiles à faire avec votre équipe d'audit et votre direction. Pour prendre ces décisions, souvenez-vous qu'un élément probant n'est pas considéré comme suffisant et approprié si :

- le niveau de risque induit par son utilisation — il peut amener l'auditeur à tirer une conclusion incorrecte ou inappropriée — est trop élevé ;
- il présente des limites significatives compte tenu des questions d'audit et de l'utilisation que vous prévoyez d'en faire ;
- il ne fournit pas les bases nécessaires pour traiter les objectifs et questions d'audit ou pour appuyer les constatations et conclusions.

En progressant dans la collecte d'informations, n'oubliez pas que la qualité de votre travail dépend pour beaucoup de l'objectivité dont vous faites preuve pour évaluer ce que les gens vous disent et les informations tirées des documents que vous examinez : il vous est impossible de tout prendre pour argent comptant. Cette objectivité, cet « **esprit critique professionnel** », est un élément essentiel de deux aspects du travail d'audit, à savoir **l'indépendance** et le **jugement professionnel**, notions qui ont été abordées au Chapitre 2.

Par exemple, lorsque vous recueillez un témoignage, il est important de prêter attention à la crédibilité des personnes avec lesquelles vous vous entretenez : quelles sont leur position, leurs connaissances et leur expertise, parlent-elles avec franchise ? La façon dont votre interlocuteur décrit ses actions ou celles d'autres personnes peut-être plus ou moins fiable. Il est donc important pour vous de recouper les informations du témoignage. Par exemple, vous constaterez souvent qu'il existe des tensions et des intérêts divergents au sein d'une organisation, entre différents services ou entre des responsables et leurs subordonnés. Si cela peut inciter les personnes interrogées à partager plus facilement des informations avec les auditeurs, ces derniers doivent impérativement garder la situation à l'esprit et évaluer en connaissance de cause la fiabilité des données recueillies, qui sont susceptibles de représenter des intérêts plutôt que des faits.

Même si la personne interrogée décrit la situation avec honnêteté ou vous transmet un document pertinent pour le thème d'audit, il est possible que cette information ne décrive pas précisément et fidèlement la situation réelle parce que les points de vue et les préférences varient d'une personne ou d'une organisation à une autre, ce qui peut amener les uns et les autres à interpréter différemment une même réalité. Chacun est expert dans son propre rôle, selon son propre point de vue, avec ses connaissances et ses opinions. Mais il est possible que la personne interrogée n'ait pas en main tous les éléments qui lui permettraient d'appréhender un problème selon un autre point de vue, également valable. Il serait vraiment exceptionnel de pouvoir obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à partir d'un seul entretien ou d'un seul document. Parfois, la personne interrogée ou le document examiné offre un niveau de pertinence sans pareil pour l'activité auditée. Il est toutefois important que vous restiez particulièrement vigilant et que vous exerciez votre jugement professionnel lorsque vous évaluez ces circonstances. Organiser plusieurs entretiens avec des personnes occupant différents postes et différents rôles peut en revanche aider les auditeurs à bien comprendre l'organisation et à l'analyser peut-être plus finement que n'en seraient capables ceux qui y travaillent.

En n'oubliant pas l'importance du caractère suffisant et approprié des éléments probants à mesure que vous progresserez dans votre travail d'audit, vous ferez en sorte d'avoir suffisamment d'informations de qualité pour établir des constatations d'audit solides.

## Comment rassembler des informations pour un audit de la performance ?

### Comment travailler avec les entités contrôlées ?

Comme pour la planification, la collecte d'informations demande généralement de travailler en bonne intelligence avec les entités contrôlées et les autres organisations que vous pourrez solliciter (GUID 3910/63-69).

Vous trouverez ci-dessous des conseils d'ordre général pour organiser la communication avec les entités contrôlées pendant la réalisation du travail d'audit, afin d'assurer une collecte d'informations fluide et efficace.

#### Communiquer avec les entités contrôlées

- ✓ Pour éviter les problèmes de communication et les retards, convenez avec les entités contrôlées des procédures que vous appliquerez pour planifier les entretiens et visites sur site et pour demander des informations. De manière générale, mieux vaut éviter les surprises...
- ✓ Soyez prévoyant ! Acceptez que l'entité contrôlée consacre l'essentiel de son temps à sa mission principale. Plus vous préviendrez l'entité contrôlée à l'avance de vos besoins concernant l'audit, plus grandes seront vos chances d'obtenir en temps utile les informations dont vous avez besoin.
- ✓ Pour faciliter une communication directe et réactive, identifiez vos interlocuteurs privilégiés dans les différents services de l'entité contrôlée.
- ✓ En concertation avec la direction de l'entité contrôlée, identifiez la personne que vous tiendrez informée des progrès de l'audit ; c'est ainsi l'entité qui aura la responsabilité de diffuser plus largement l'information.
- ✓ Dès que possible, informez l'entité contrôlée des entretiens et des visites sur site que vous prévoyez de réaliser, en fournissant un calendrier indicatif.
- ✓ Accordez à l'entité contrôlée suffisamment de temps pour répondre à vos demandes d'information. Le délai précis dépendra de la complexité de votre demande, mais sachez que l'entité contrôlée aura besoin de temps supplémentaire si vous demandez beaucoup d'informations.
- ✓ Tenez l'entité contrôlée informée des progrès de votre audit et de toute modification significative de votre plan d'audit et de votre calendrier.
- ✓ Faites rapidement remonter à votre hiérarchie toute difficulté rencontrée pour obtenir des informations de l'entité contrôlée, afin que le problème puisse être rapidement résolu.
- ✓ Communiquez avec l'entité contrôlée et participez avec elle à la résolution des problèmes.
- ✓ Ayez une attitude professionnelle, courtoise et juste dans tous vos rapports avec l'entité contrôlée.
- ✓ Discutez avec l'entité contrôlée des constatations préliminaires qui se dessinent au cours de l'audit, pour obtenir son ressenti et ses éclairages.
- ✓ Si vous rencontrez des difficultés ou si vous prenez du retard, revoyez les protocoles d'audit avec l'entité contrôlée et procédez aux ajustements nécessaires, le cas échéant.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Le chapitre 4 aborde la question des réunions organisées avec l'entité contrôlée au début du processus d'audit. Il est important de continuer à communiquer avec les entités contrôlées après la première réunion, pendant la phase de planification et tout au long du processus d'audit, afin

de les informer des travaux et du calendrier prévus et de vous assurer que leurs dirigeants comprennent le périmètre de l'audit, votre plan et la progression de votre activité. Discuter régulièrement avec les entités contrôlées peut être utile pour repérer d'autres sources d'éléments probants ou pour obtenir d'autres éclairages susceptibles de nourrir le développement des constatations. Il est également important pour vous d'aborder avec les entités contrôlées les méthodes que votre équipe utilisera pour rassembler des informations, de façon à ce que les entités contrôlées soient préparées à vous apporter leur concours.

Généralement, le calendrier prévoit aussi une réunion avec les entités contrôlées à la fin de l'audit. Cette réunion permet à l'équipe d'audit de vérifier les principaux éléments factuels qui étayent vos constatations, ainsi que de parler avec les entités contrôlées de vos constatations et de vos recommandations éventuelles. On appelle parfois cette réunion « réunion de clôture ». Il s'agit de l'occasion de présenter une ébauche de votre rapport d'audit et de discuter du point de vue des entités contrôlées sur vos constatations et recommandations préliminaires, le cas échéant. Elle vous permet, à vous et à votre équipe, d'apporter éventuellement des changements au rapport avant d'en remettre officiellement la version définitive aux entités contrôlées pour examen et commentaire. Nous reviendrons plus en détail sur ces différentes étapes au Chapitre 7.

La possibilité d'améliorer réellement la gouvernance dépend pour beaucoup de l'instauration, tout au long du processus d'audit, d'un dialogue stable avec l'entité contrôlée. L'impact de l'audit pourra même en être renforcé. Dans ce contexte, l'auditeur peut entretenir un échange constructif avec l'entité contrôlée en partageant les premières observations et perspectives de l'audit à mesure qu'elles seront formulées et évaluées tout au long de l'audit (*ISSAI 3000/58*). Normalement, vous ne présenterez pas les conclusions de l'ISC aux entités contrôlées avant la fin de l'audit (d'abord, à l'occasion de la réunion de clôture, puis à la publication du rapport définitif). Cependant, si vous identifiez au cours de votre travail des problèmes nécessitant une intervention immédiate (par exemple la preuve d'une fraude ou l'existence d'un point faible dans les contrôles internes pouvant donner lieu à une fraude (voir ci-dessous), il est important d'en avertir votre direction le plus vite possible (GUID 3910/91-93). Nous vous recommandons également de consulter votre direction pour déterminer comment et quand informer les entités contrôlées des problèmes détectés.

## Fraude

Il y a fraude lorsqu'un individu ou une entité obtient ou tente d'obtenir une contrepartie de valeur en effectuant délibérément de fausses déclarations. Par exemple, une entité qui communique volontairement des informations erronées sur un programme ou ses résultats afin d'obtenir des subventions publiques peut se rendre coupable de fraude.

En tant qu'auditeur, votre responsabilité n'est pas d'établir si une action constitue une fraude. Cette responsabilité appartient au système judiciaire ou à l'autorité adjudicatrice.

En revanche, vous devez maintenir votre vigilance sur le risque de fraude associée à vos objectifs d'audit, notamment sur les facteurs suivants :

- incitations ou pressions individuelles à commettre une fraude ;
- conditions propices à ce qu'une fraude soit commise ;
- attitudes susceptibles de renforcer le risque de fraude

Si vous avez connaissance au cours de l'audit d'une information laissant supposer une fraude significative dans le contexte de vos objectifs d'audit, rapprochez-vous de vos parties prenantes internes, par exemple d'un juriste expert, et de la direction de votre ISC pour :

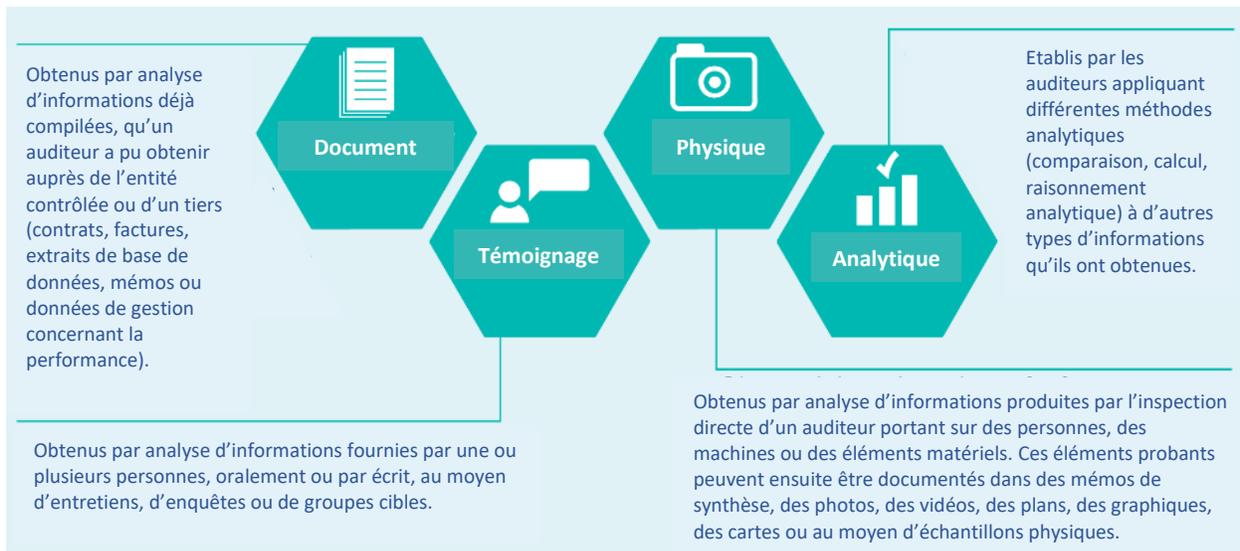
- déterminer les conséquences de cette fraude sur les constatations de l'audit ;
- décider des mesures à prendre ensuite conformément aux procédures de votre ISC.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Comment appliquer différentes méthodes pour recueillir des informations ?

Les équipes d'audit ont à leur disposition plusieurs méthodes pour rassembler des informations. Cependant, quelle que soit la méthode retenue, l'ensemble du travail d'audit doit être effectué dans l'objectif d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les constatations de l'audit. Il est important de vous assurer que votre audit permettra de produire des éléments probants de nature à soutenir l'élaboration des constatations et d'apporter de nouvelles informations ou de nouveaux éléments d'analyse, voire qu'il vous permettra d'étayer les recommandations. Il existe différents types d'éléments probants, comme le montre la **Figure 27**.

**Figure 27 : Types d'éléments probants**



Source: Adapted from *Government Auditing Standards* (US GAO)

Les équipes d'audit ont à leur disposition toute une variété de méthodologies pour collecter des informations et en définitive, produire des éléments probants. Dans ce chapitre, nous décrivons en détail quatre méthodes souvent utilisées pour recueillir des informations :

- les entretiens ;
- la collecte de documents ;
- l'observation et l'inspection directes ;
- l'enquête.

Le type d'éléments probants le plus approprié dépend des questions d'audit, et de la façon dont vous utiliserez les éléments probants dans le rapport (voir GUID 3920/44-50). Vous aurez souvent intérêt à utiliser différents types de données probantes pour étayer vos constatations et conclusions. En fin de compte, l'important est de faire appel à votre esprit critique professionnel dans la collecte et l'analyse des données. En effet, vos éléments probants seront d'autant plus solides que les données sur lesquelles ils s'appuient seront fiables.

Lors du travail de collecte des informations, demandez-vous si votre travail d'audit est susceptible d'apporter des éclairages liés à l'économie, à l'efficacité et/ou à l'efficacité des entités contrôlées. Par conséquent, votre travail d'audit peut se concentrer non seulement sur l'action des entités contrôlées, mais aussi sur l'efficacité et l'efficience de cette action, et sur les ressources mises en œuvre pour la déployer. Gardez à l'esprit le concept de **caractère significatif** au moment de choisir quelles informations collecter et comment les collecter, pour mieux vous assurer de la valeur des constatations que vous pourrez formuler. Comme indiqué

précédemment au Chapitre 4, le plan d'audit doit décrire les méthodes que l'équipe appliquera pour collecter des éléments probants, et auprès de quelles sources. Selon la complexité de ces méthodes, peut-être devrez-vous faire appel à des spécialistes internes ou externes à votre ISC, comme des méthodologistes, des experts du sujet considéré ou des consultants, qui vous aideront à mettre en œuvre le plan d'audit défini ou vous apporteront leurs conseils pendant la réalisation de l'audit (GUID 3910/81). Si vous n'avez pas la possibilité de faire appel à des experts pour vous aider dans l'application de méthodes complexes, il est important que l'équipe d'audit choisisse des méthodes de collecte de données auxquelles elle a été formée et détient les compétences et les ressources nécessaires (GUID 3910/79-80). Enfin, vous aurez tout intérêt à prendre en considération le type de données qu'une méthode de collecte permet d'obtenir, ainsi que les limitations qu'elle peut éventuellement présenter, avant de lancer le processus de collecte.

## Entretiens

Les **entretiens** sont un outil important pour le travail de collecte d'éléments probants en vue d'un audit de la performance. Généralement, l'entretien reste le mode privilégié pour recueillir des témoignages. Dans la pratique, il correspond à une succession de questions et de réponses visant à faire apparaître des informations précises et, dans le cas d'un audit de la performance, des éléments probants appropriés. Il est aussi pour vous l'occasion de découvrir de nouvelles sources possibles d'éléments documentaires. La quantité et la qualité des éléments probants collectés dépendent pour beaucoup de la capacité de l'auditeur à bien mener l'entretien, puis à documenter avec précision les informations obtenues. Bien conçu et bien exécuté, l'entretien permet d'obtenir :

- le point de vue et les observations de la personne interrogée ;
- des documents, informations ou données communiqués par la personne interrogée ;
- la recommandation d'autres personnes ou d'autres agences susceptibles d'apporter des informations complémentaires.

On distingue principalement deux catégories d'entretiens, selon qu'ils sont structurés ou non.

- Les **entretiens non structurés** visent à susciter une discussion qui permette d'aborder tous les aspects des connaissances et des observations de la personne interrogée sur les sujets de l'entretien. Les questions ne sont pas figées : à vous de déterminer comment les poser en fonction du déroulement de l'entretien. Les questions sont ouvertes, c'est-à-dire que la personne interrogée peut répondre de la façon qui lui convient plutôt que d'avoir à choisir parmi différentes propositions. Voici quelques exemples de questions ouvertes qu'un auditeur peut poser lors d'un entretien non structuré :

- *Pouvez-vous décrire, en quelques mots l'action des pouvoirs publics en matière de prévention des violences domestiques faites aux femmes ?*
  - *Quels sont, le cas échéant, les principaux obstacles que rencontrent les pouvoirs publics pour faire appliquer correctement les lois protégeant les femmes contre les violences domestiques ?*
  - *En vous appuyant sur votre expérience, pouvez-vous m'indiquer ce qui pourrait être fait pour améliorer l'aide apportée aux femmes victimes de violences domestiques ?*
- Dans un **entretien structuré**, l'auditeur pose une série de questions rédigées d'avance de façon uniforme, en proposant généralement différentes réponses possibles. Nous vous recommandons de tenir compte de vos questions d'audit et des éléments probants que vous avez déjà obtenus pour rédiger des propositions de réponses logiques et vraisemblables dans le cadre d'un entretien structuré. Cette approche est utile lorsqu'il s'agit de quantifier les réponses, par exemple pour affirmer : « Sur les [nombre de] personnes interrogées, [tant de personnes] ont dit]... ». On l'utilise souvent pour un entretien conduit par l'auditeur (par exemple, au téléphone). Voici un exemple de question fermée qu'un auditeur est susceptible d'utiliser dans le cadre d'un entretien structuré :
    - Exemple : Quels problèmes, s'il y en a, la police rencontre-t-elle pour porter assistance aux femmes victimes de violences ?
      - ( ) Manque de personnel
      - ( ) Incapacité à écouter avec respect et sans préjugé
      - ( ) Problème au niveau de l'accueil des femmes
      - ( ) Manque d'officiers de police compétents en matière d'égalité des sexes
      - ( ) Manque de locaux
      - ( ) Manque de normes
      - ( ) Manque d'information sur les droits des femmes
      - ( ) Autre. Précisez. \_\_\_\_\_

Par exemple, la Cour des comptes européenne a mené un audit fondé sur une approche mixte axée sur les résultats et sur les systèmes afin d'étudier dans quelle mesure les dispositifs conçus par l'Union européenne pour atténuer le risque dans le secteur agricole ont effectivement été mis en œuvre et ont permis d'obtenir des résultats. Dans le cadre de ce travail, l'équipe d'audit a réalisé des entretiens auprès de 105 agriculteurs dans 17 États membres de l'Union européenne, afin d'aborder notamment la question des causes des pertes de production pour les agriculteurs (incidents climatiques, nuisibles, etc.), des mesures préventives déployées au niveau des exploitations (rotation des cultures, mesures sanitaires, etc.) et le niveau d'assurance des agriculteurs contre le risque de perte. Les entretiens comprenaient des questions structurées

dont le but était de permettre à l'équipe d'audit de quantifier précisément les réponses. Pour davantage d'informations sur la façon dont cette méthode a été appliquée pour étayer les constatations de l'équipe d'audit, nous vous invitons à consulter le [Rapport spécial 23/2019 : Stabilisation des revenus des agriculteurs : une panoplie complète d'outils, mais certains connaissent des problèmes de faible utilisation ou de surcompensation.](#)

L'entretien peut aussi être semi-structuré ; dans ce cas, votre série de questions comprend à la fois des questions figées et des questions autorisant une certaine souplesse. L'approche retenue dépend de la façon dont vous souhaitez utiliser les réponses. L'entretien type contient généralement des questions ouvertes et des questions fermées.

### Quelques conseils pour formuler des questions efficaces

- |   |   |
|---|---|
| ✓ Posez des questions objectives et neutres, sans introduire aucun biais  | ✓ Posez des questions simples, claires et concises.   |
| ✓ Si vous souhaitez obtenir une réponse ouverte, évitez les questions auxquelles il est possible de répondre par oui ou non   | ✓ Ne tentez pas d'aborder deux sujets dans une seule question.  |
| ✓ Si vous souhaitez obtenir une réponse sans ambiguïté, formuler votre question de façon à obtenir une réponse du type « oui », « non » ou autre toute réponse précise. | ✓ Relancez la personne pour l'inviter à préciser ses propos, pour explorer plus en détail un sujet important sans orienter la réponse. Par exemple : « Pourriez-vous m'en dire plus à propos de... ? » ou « Je ne suis pas certain d'avoir tout à fait compris ce processus. Pourriez-vous être plus précis ? » |

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Pour être efficaces, les entretiens doivent être bien planifiés et être menés avec rigueur et compétence, puis documentés de façon complète et précise. De même, n'oubliez pas d'inclure dans le processus des personnes extérieures à l'organisation d'audit, qui possèdent des connaissances pertinentes sur le thème audité (par exemple des clients, des organisations de la société civile, des experts et d'autres organismes publics). On distingue généralement trois phases en ce qui concerne les entretiens : planification, réalisation, documentation des résultats.

1. **La planification de l'entretien** correspond aux recherches, aux démarches administratives et à l'organisation logistique que vous devez nécessairement effectuer avant de pouvoir effectivement interroger un responsable de haut niveau.

- Commencez par identifier l'agence ou les personnes à interroger. En cas de doute, demandez à votre interlocuteur au sein des entités contrôlées d'identifier les personnes qui conviennent.
- Organisez la logistique de l'entretien, notamment pour convenir de la date et du lieu avec les entités contrôlées. Une bonne pratique consiste à affecter au moins deux membres de l'équipe d'audit qui seront présents lors de tous les entretiens, pour que

chaque membre de l'équipe puisse corroborer l'interprétation que font les autres de la teneur des échanges.

- Effectuez des recherches préalables pour vous assurer de maîtriser le sujet et de bien connaître les fonctions des personnes que vous allez rencontrer.
- Rédigez les questions de l'entretien en fonction des informations que vous souhaitez obtenir. Si vous rencontrez une personne faisant partie de l'entité contrôlée, pensez à lui demander dans quelle mesure l'entité atteint ses objectifs, quelles sont les ressources nécessaires et quel sont les réalisations obtenues. Si vous avez défini avec soin des critères pertinents au regard des thèmes abordés pendant l'entretien, vous pourrez trouver utile de formuler des questions à partir de ces critères. Selon les circonstances, vous pourrez souhaiter envoyer à l'avance les questions aux personnes qui les poseront. Vous pouvez aussi réfléchir à d'autres questions qui vous permettront, le cas échéant, de relancer l'entretien en fonction des réponses que vous obtiendrez.

2. Ensuite, **vous réaliserez l'entretien** planifié pour obtenir les informations dont vous avez besoin ; il s'agit notamment de recueillir de la **documentation** et des données liées à l'audit.

- Déterminez qui mènera l'entretien. Il est fréquent qu'une personne soit désignée pour mener l'entretien, tandis que les autres membres de l'équipe d'audit prennent des notes.
- Au début de l'entretien, présentez l'équipe d'audit et les personnes interrogées, rappelez la finalité de l'entretien et replacez-le dans le contexte de l'audit.
- Veillez à poser des questions pertinentes et à noter soigneusement les réponses qui vous sont données. Il est important que vous posiez des questions de relance, pour que votre interlocuteur précise ses propos et pour améliorer la qualité et le niveau de détail de vos éléments probants. Demandez par exemple : « Pourriez-vous me donner un exemple ? », vous obtiendrez généralement de bons résultats. Efforcez-vous d'obtenir et d'évaluer des éléments contraires, si possible, qui vous aideront à acquérir une vue d'ensemble de la question, et vous éviteront de tirer des conclusions erronées. Soyez prêt à ajuster votre liste de questions ou à en ajouter si l'entretien révèle d'autres sujets pertinents pour les objectifs de l'audit.
- Gardez le contrôle de l'entretien pour que la conversation reste concentrée sur le sujet prévu.
- Demandez de la documentation et des informations connexes pour corroborer ou développer les informations du témoignage donné. Expliquez aux personnes interrogées en quoi les informations que vous demandez sont pertinentes et nécessaires pour l'audit.

- En fin d'entretien, faites une synthèse des principales informations collectées et des documents ou des données que les personnes se sont engagées à communiquer à l'équipe d'audit. Répondez aux questions ou remarques finales des personnes interrogées avant de les remercier pour l'aide qu'ils vous ont apportée. Vous pouvez leur indiquer que vous reviendrez peut-être vers elles en fonction du déroulement du travail d'audit.

### Quelques conseils pour mener des entretiens efficaces

- |   |   |
|---|---|
| ✓ Préparez-vous. Étudiez le sujet, familiarisez-vous avec le rôle de la personne que vous allez interroger  | ✓ Ne parlez pas trop, écoutez et observez   |
| ✓ Préparez à l'avance une liste de questions à poser pendant l'entretien  | ✓ Soyez souple, mais ne perdez pas de vue l'objectif de votre entretien   |
| ✓ Prévoyez à l'avance la date, l'heure, la durée et le lieu de l'entretien  | ✓ Ayez le courage de poser des questions difficiles si elles sont pertinentes pour votre audit, soyez franc et sincère                                |
| ✓ Prévoyez que plusieurs personnes de l'équipe d'audits soient présentes pendant l'entretien  | ✓ Évitez de poser des questions complexes, de vous mettre en avant pour faire étalage de vos connaissances, ou d'affecter une attitude de supériorité |
| ✓ Avant l'entretien, attribuez un rôle à chaque personne ; par exemple, qui posera les questions et qui prendra des notes. Évitez si possible de réaliser seul un entretien | ✓ Si les réponses sont évasives, faites une pause ou gardez le silence pour indiquer que vous attendez que la personne complète sa réponse            |
| ✓ Débutez et terminez l'entretien à l'heure prévue  | ✓ Prenez des notes précises et complètes  |
| ✓ Soyez attentif, observateur, objectif, respectueux, impartial et confiant   | ✓ Peut-être pourrez-vous emporter un enregistreur audio.  |
| ✓ Établissez une relation avec la personne interrogée : un entretien n'est pas un interrogatoire  | ✓ Documentez l'entretien dès que possible après l'avoir réalisé   |

Source : Adapté de l'AFROSAI-E, Manuel d'audit de la Performance, 2013 ; ISC du Brésil – Les entretiens pendant l'audit

3. Pour finir, la **documentation des résultats de l'entretien** implique de rédiger un compte rendu précis des informations obtenues, afin de faciliter le travail d'analyse et de **contrôle qualité** (GUID 3920/100). L'Annexe 11 propose un modèle de fiche de documentation d'entretien.
  - Soyez aussi précis que possible. Vous serez amené à modifier, résumer et synthétiser les informations à mesure que vous rédigerez le compte rendu, mais vos paraphrases et vos modifications doivent refléter fidèlement les informations recueillies.
  - Organisez le compte rendu rédigé de façon à aider votre équipe à analyser les informations obtenues. Vous pouvez par exemple classer les informations par question d'audit ou par domaine, et utiliser des titres pour faire ressortir votre tri des différents sujets.

- Inscrivez le nom des personnes interrogées, leur fonction et leurs coordonnées. Ce point est essentiel pour assurer la précision du compte rendu d'entretien.
- Distinguez la position officielle que la personne interrogée a peut-être relayée de l'opinion de cette personne sur la question. Cette distinction est importante lorsqu'il s'agit de déterminer le caractère approprié d'une information.
- Le compte rendu doit énumérer les documents fournis par la personne interrogée, et proposer un lien vers les fichiers électroniques correspondant, le cas échéant. Cette liste vous aidera à replacer clairement votre documentation dans le contexte des déclarations des personnes interrogées.
- Faites en sorte de vérifier et de confirmer la précision de votre compte rendu de l'entretien. Certaines équipes d'audit remettent les notes prises lors de l'entretien à la personne chargée de rédiger le compte rendu, pour que celle-ci dispose d'un maximum de notes à l'issue de la réunion. Dans d'autres équipes, une personne rédige à partir de ses notes le compte rendu que les autres membres de l'équipe relisent ensuite pour vérifier qu'il correspond à leurs propres notes. Veillez à ce que les membres de votre équipe qui ont assisté à l'entretien relisent le compte rendu, pour vous assurer de son exactitude. En cas de doute, ou si vous n'avez pas compris une information qui vous a été communiquée, nous vous recommandons de contacter la personne que vous avez interrogée afin qu'elle précise les points concernés. Dans certains cas, vous aurez la possibilité d'enregistrer l'entretien pour le retranscrire ensuite. Selon les circonstances, un enregistrement audio de l'entretien peut vous aider à écouter plus attentivement les propos de votre interlocuteur, en vous libérant de la tâche de prise de notes. Si vous choisissez d'enregistrer l'entretien, demandez l'autorisation de la personne interrogée et n'oubliez pas que le fait de l'enregistrer pourrait l'empêcher de s'exprimer librement sur certaines questions sensibles. Nous recommandons de consulter la politique de votre organisation en matière d'enregistrement audio des entretiens, les pratiques étant variables d'une ISC à l'autre.

Pour obtenir l'aperçu le plus large possible du thème d'audit, efforcez-vous d'interroger des personnes aux positions, points de vue et perceptions différents. Les entretiens vous donneront des témoignages, aussi pourrez-vous renforcer la pertinence de vos éléments probants en effectuant plusieurs entretiens auprès de différentes personnes et différentes organisations. Cependant, réaliser des entretiens demande d'importantes ressources ; aussi, efforcez-vous de circonscrire vos entretiens à ce qui est nécessaire. Pour déterminer le périmètre de votre entretien, vous pourrez vous demander si le fait d'élargir l'entretien ou de multiplier les entretiens vous permettrait d'obtenir des informations nouvelles ou intéressantes que vous ne

pouvez pas obtenir par d'autres moyens, par exemple en étudiant des documents. Souvenez-vous que la fiabilité des témoignages obtenus en entretien dépend de la personne qui vous a donné son témoignage, de son niveau de connaissance du sujet, de son point de vue personnel. Nous vous recommandons d'essayer, dans la mesure du possible, de corroborer les informations obtenues à l'aide de documents ou d'autres formes d'éléments probants en vue d'atténuer le **risque d'audit**, comme nous l'avons vu au Chapitre 4. L'Annexe 11 propose un guide d'entretien contenant de plus amples détails sur le travail de planification, de réalisation et de documentation des entretiens.

### Collecte de documents

L'audit repose le plus souvent sur un large éventail d'informations documentaires, qui viennent étayer les constatations et conclusions des auditeurs. La collecte de documents est donc un aspect important de l'obtention d'éléments probants.

Les informations documentaires sont généralement considérées plus fiables que les témoignages. Vous devez rassembler des informations documentaires pour corroborer les témoignages que vous avez recueillis (**Figure 27** et GUID 3920/74-77). Vous obtiendrez ces documents auprès de nombreuses sources différentes. Cependant, pour déterminer si vous pouvez les utiliser comme éléments probants, vous devrez évaluer l'authenticité et l'intégrité des sources et systèmes qui ont produit les informations (voir encadré). Arrêtons-nous sur cet aspect du processus.

#### Entités contrôlées

Dans la majorité des cas, les **entités contrôlées** sont la principale source d'information documentaire pertinente. Demandez-leur de vous communiquer des documents apportant des éléments probants permettant de répondre à vos questions d'audit. Cette documentation peut être qualitative ou quantitative. Par exemple :

- politiques, lignes directrices et organigrammes ;
- contrats, factures, informations comptables et données budgétaires ;
- données quantitatives concernant la performance du thème d'audit ;
- travaux de recherche ou études portant sur le thème d'audit.

Au début de l'audit, demandez aux entités contrôlées de la documentation qui vous renseignera sur leur organisation et leurs activités, et vous donnera des indications pertinentes pour le thème



Posez-vous les questions suivantes pour déterminer si un document constitue un élément probant approprié :

- Le document représente-t-il la position officielle de l'entité contrôlée ?
- Est-ce un document finalisé ou une simple ébauche ?
- Le document est-il incomplet ou obsolète ?
- Le document a-t-il été préparé par une source experte du sujet ?
- La source du document présente-t-elle un biais susceptible d'en limiter la fiabilité ?
- Les informations sont-elles exactes ?
- La méthodologie utilisée pour créer le document a-t-elle été rigoureuse ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

de votre audit. En rassemblant et en étudiant ces différentes informations dès le début de l'audit, vous serez mieux préparé pour mener efficacement vos entretiens, vos enquêtes, et pour collecter d'autres documents et réaliser d'autres inspections au fur et à mesure du travail d'audit.

Pensez à demander des documents propres à étayer les déclarations des hauts responsables et à établir des faits pertinents. Ils vous permettront d'apprécier si l'entité contrôlée est efficace et efficiente dans les aspects de son activité qui intéressent vos objectifs et questions d'audit.

Il vous appartient d'apprécier le caractère approprié des documents que les entités contrôlées vous remettent. Vous ne pouvez pas tenir pour acquis que des documents ou des données sont pertinents, valables et fiables pour la seule raison qu'ils vous ont été remis par l'entité contrôlée. Par exemple, il est possible non seulement que les informations de l'entité contrôlée ne soient pas exactes ou que son analyse manque de rigueur, mais aussi que les informations communiquées offrent un point de vue biaisé ou incomplet de la situation. Faites en sorte de découvrir comment les données et les informations ont été développées, et de vous assurer que les informations des documents remis sont cohérentes par rapport à ce que les entités contrôlées vous ont dit. Vous pouvez par exemple poser à différentes personnes les mêmes questions concernant l'origine des informations, et rassembler des informations similaires auprès de différentes sources pour corroborer ce qui vous a été communiqué par les entités contrôlées, afin d'être certain d'avoir en votre possession des éléments complets. Vous pourrez avoir intérêt à consulter les données sources, les dossiers ou les fichiers sur lesquels l'entité contrôlée s'appuie pour établir son analyse ou ses conclusions, afin de pouvoir vérifier par vous-même les résultats obtenus. Soyez également attentif à la date des documents que vous examinez. Ainsi, si vous étudiez des documents concernant un événement en particulier, cherchez à déterminer si le document a été rédigé au moment de l'événement ou à une date proche. Par exemple, le compte rendu de la réunion a-t-il été rédigé le jour même ou six mois plus tard ? Cet aspect peut avoir une incidence sur la validité et le caractère approprié de ces données en tant qu'éléments probants.

Tenir un registre permet de répertorier et contrôler l'ensemble des documents que vous collecterez durant l'audit. Il vous aidera à suivre les documents que vous avez demandés, ceux que l'entité contrôlée vous a fournis, et ceux qui ne vous ont pas encore été transmis.

Selon l'entité contrôlée et la nature plus ou moins sensible du sujet abordé, vous pourrez rencontrer des difficultés à obtenir certains documents ou certaines informations de l'entité contrôlée. Si celle-ci tente de vous empêcher d'obtenir des informations pertinentes pour vos questions d'audit, nous vous conseillons d'en informer immédiatement votre superviseur pour que le problème soit rapidement remonté et traité conformément aux politiques de votre ISC, qui pourra faire valoir les droits que la législation lui confère.

## Difficultés pour obtenir des informations de l'entité contrôlée et comment les surmonter

Le cadre juridique du pays autorise l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC) à consulter les documents et les informations de l'État qui sont pertinents pour les audits qu'elle entreprend. Pour obtenir plus facilement des informations, il est utile de construire une relation constructive avec l'entité contrôlée, notamment en lui communiquant régulièrement vos besoins d'information et en lui indiquant pour quelle raison elles sont utiles à l'audit.

Cependant, certaines entités peuvent se montrer réticentes à vous donner accès aux informations que vous demandez. Si vous rencontrez des difficultés pour obtenir des informations (communication réellement tardive ou refus d'accès) que vous estimez être légalement habilité à consulter :

- ✓ Informez immédiatement votre hiérarchie pour qu'elle ait connaissance du problème et puisse en référer à la direction de l'ISC, le cas échéant ;
- ✓ Consultez un juriste de votre ISC pour vous assurer que votre ISC peut légitimement demander à consulter les informations que vous réclamez ;

- ✓ Assurez-vous que votre demande d'information présente un lien direct avec certaines questions d'audit ;
  - ✓ Expliquez la nature de votre demande à l'entité contrôlée avec autant de détails que possible en la reliant précisément à vos questions d'audit ;
  - ✓ Fixez une date-butoir pour la communication des informations ou la tenue d'une réunion ;
  - ✓ Si les informations demandées ont un caractère sensible, déterminez avec la direction de l'ISC et l'entité contrôlée s'il existe une autre source d'information répondant aux besoins de l'audit, ou si un compromis est envisageable, par exemple la consultation des informations sur site ;
  - ✓ Documentez vos tentatives pour obtenir les informations, gardez un registre de vos demandes ;
- ✓ Votre équipe d'audit doit travailler en étroite collaboration avec la direction de votre ISC pour déterminer comment résoudre le problème.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Autres sources

Les organisations **tierces** comme les clients, experts, organisations de la société civile, sous-traitants, organisations professionnelles, instituts de recherche ou autres organismes des pouvoirs publics qui ne sont pas concernés au premier chef par l'audit peuvent également être des sources d'informations documentaires. Un sous-traitant par exemple pourra vous donner des informations sur sa performance dans le cadre de l'exécution d'un contrat. De même, un institut de recherche pourra avoir mené une étude pertinente pour votre thème d'audit. Comme indiqué au Chapitre 4, vous aurez toujours intérêt à réaliser en début d'audit une revue documentaire portant sur différents rapports de recherche générale, des ouvrages ou des articles relatifs au sujet de l'audit. Elle vous aidera à identifier d'éventuelles sources d'information.

Assurez-vous de bien comprendre le contexte et le rôle de l'organisation tierce en lien avec votre thème d'audit. Efforcez-vous de repérer les motivations ou les biais d'interprétation du tiers lorsque vous tenterez de déterminer si cette source peut fournir des éléments probants appropriés.

Si vous n'êtes pas certain de pouvoir faire confiance à l'entité contrôlée, vous aurez tout intérêt à recueillir des informations auprès d'une organisation tierce partie possédant une solide connaissance du sujet considéré. Dans de telles circonstances, les informations obtenues auprès d'un tiers pourront vous aider soit à corroborer les informations communiquées par l'entité contrôlée, soit à acquérir une vision complète de l'activité audité.

### Examen de dossiers

L'examen de dossiers consiste à étudier plusieurs types d'enregistrements documentaires similaires, par exemple les dossiers du personnel ou des contrats, pour en extraire des informations. L'examen de dossiers demande une approche structurée et systématique, traitant le sujet avec cohérence sur l'ensemble des fichiers étudiés. Comme pour une observation directe, il est important pour vous d'identifier quelles informations rassembler, et de définir une méthode de collecte de données avant de commencer à collecter des informations. L'Annexe 12 fournit un exemple de comparaison entre deux dossiers.

### Sources en ligne

Les équipes d'audit exploitent souvent des **sources en ligne** pour obtenir des informations. On peut retrouver parmi ces sources les sites Web d'agences publiques, d'organismes parlementaires, d'associations professionnelles ou de médias. Il existe toutefois un risque élevé que certaines données accessibles en ligne ne soient pas appropriées. Par exemple, il n'est pas recommandé d'utiliser comme éléments probants les informations diffusées par des blogs, des wikis et des pages Web personnelles, car il n'existe pour ces sources aucune autorité identifiable et reconnaissable, ou parce qu'il est impossible d'en vérifier l'authenticité. D'autres sites Web, par exemple les sites correspondant à une revue professionnelle ou un journal d'information, peuvent être authentiques sans toutefois faire autorité ou être suffisamment fiables. Exercez votre jugement professionnel si vous devez utiliser les informations de ce type de sites.

Vous devrez apprécier avec rigueur si le site Web que vous utilisez constitue une source fiable, pour les informations précises que vous envisagez d'utiliser. Posez-vous les questions suivantes à propos des sources en ligne :

- La source est-elle authentique ?
- La source fait-elle autorité sur le sujet ?
- La source est-elle fiable ?



Il est important de bien concevoir votre outil de collecte de données pour réussir l'examen des dossiers. Vous devez :

- connaître le contenu des dossiers avant de développer votre outil de collecte de données ;
- rédiger avec soin une liste de questions qui vous aideront à trouver les informations souhaitées dans les dossiers ;
- tester l'outil de collecte de données sur un petit nombre de dossiers pour vous assurer qu'il permet d'obtenir les informations nécessaires.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

- La source est-elle objective ?

Si vous utilisez des informations recueillies en ligne, veillez à bien consigner la date à laquelle vous avez consulté le site web correspondant, car les informations disponibles en ligne peuvent évoluer rapidement. En définitive, votre **jugement professionnel** et votre **esprit critique** seront déterminants pour vous aider à décider si une source en ligne et les informations qu'elle diffuse peuvent être utilisées.

### Données traitées par informatique

Les équipes d'audit obtiennent souvent par leurs sources d'information documentaire des données traitées par informatique, extraites de bases de données ou fournies par des applications logicielles ou des tableurs, ou collectées à partir de formulaires et de questionnaires diffusés sur des portails en ligne.

Comme pour n'importe quelle source de données, vous ne pouvez pas présumer de la fiabilité des données. Si les données ne sont pas fiables, vous devez supposer que les informations ne sont pas valables. Si vous pensez que les données obtenues sont susceptibles d'influencer fortement vos constatations, conclusions ou recommandations, vous devrez prendre quelques mesures complémentaires pour vous assurer que les données sont complètes et précises. Les données sont complètes si les enregistrements dont vous avez besoin sont disponibles et si les champs de données de ces enregistrements sont remplis de façon appropriée. Les données sont précises si elles sont le reflet fidèle des informations de la source.

Vous avez à votre disposition différents moyens pour apprécier la fiabilité de votre source de données. Votre évaluation sera plus ou moins approfondie selon que les données sont plus ou moins importantes pour vos constatations. Vous pouvez par exemple :

- Interroger des responsables bien informés à propos des sources de données et de la façon dont les données sont collectées, traitées et validées ;
- Rechercher, par des moyens électroniques ou manuels, les données manquantes, les aberrations ou les erreurs manifestes ;
- Examiner les contrôles internes associés, notamment les processus et procédures liés à la saisie et à la validation de données ;
- En partant d'un document source ou pour y arriver, faire une sélection en conservant la trace du choix opéré ou prendre un échantillon aléatoire.

Certaines de ces mesures pourront s'avérer difficiles à mettre en œuvre. Peut-être voudrez-vous faire appel à une partie prenante, comme un méthodologiste ou un auditeur possédant l'expérience du sujet ou une expertise dans l'évaluation de la fiabilité des données, qui pourra vous conseiller ou vous aider à déterminer quoi faire et comment mener votre évaluation.

Nous vous recommandons de commencer à évaluer la fiabilité de vos données traitées par informatique le plus tôt possible, dès que vous aurez identifié les données pouvant constituer des éléments probants importants. Les Annexes 13 et 14 proposent un modèle pour apprécier la fiabilité des données, ainsi que des exemples de questions sur la fiabilité des données à poser aux entités contrôlées. Les équipes d'audit analysent souvent des données traitées par informatique pour développer des éléments probants de type analytique. Nous vous recommandons d'apprécier la fiabilité des données avant d'entamer un processus complet d'analyse des données, car la fiabilité des éléments probants que vous obtiendrez dépend de la fiabilité des données sur lesquelles s'appuie l'analyse.

Vous constaterez que les données informatisées sont rarement parfaites. Vous devrez toutefois déterminer si elles sont suffisamment fiables pour l'utilisation que vous prévoyez d'en faire. Il est essentiel de prendre en considération les risques associés à l'utilisation des données, en tenant compte par exemple de la nature sensible ou controversée de ces données, ou de vous efforcer de déterminer si leur exploitation pourrait avoir un impact négatif significatif sur les décisions que prendront les utilisateurs de votre rapport d'audit. Vous aurez également intérêt à évaluer la solidité de vos éléments corroborants. En effet, si vos éléments sont solides, cela contribuera à atténuer certains risques liés à l'imperfection des données. À l'inverse, si vos éléments corroborants sont fragiles et si vos constatations s'appuient uniquement sur les données informatisées, la validité et la fiabilité de ces données seront d'autant plus importantes. Au sein de votre organisation, vous pourrez vous appuyer sur le **jugement professionnel** collectif de votre équipe d'audit, de la direction et des experts des données pour décider du niveau de fiabilité des données traitées par informatique.

Rappelez-vous de ne pas utiliser les données informatisées dont vous estimez qu'elles ne sont pas suffisamment fiables pour l'utilisation que vous prévoyez d'en faire. De même, quand vous faites référence à des données traitées par informatique dans votre rapport d'audit final, nous vous recommandons, dans le cadre de la mission d'**assurance**, de publier certains éléments précisant la méthodologie que vous avez appliquée pour obtenir les données, et d'indiquer les précautions dont il convient éventuellement d'entourer leur utilisation.

### **Observation directe et inspection physique**

Pour mener à bien votre mission, vous devrez quitter votre bureau pour observer les personnes, les activités, les procédures, les installations ou les événements ayant un lien avec votre audit. On appelle ces méthodes de collecte d'informations l'observation directe et l'inspection physique. Les données obtenues par observation directe et inspection physique sont appelés éléments probants physiques. On considère généralement ce type d'éléments comme étant plus

solides et plus fiables que les éléments probants indirects, à savoir les informations qui vous ont été transmises par les entités contrôlées ou par des tiers.

Ces méthodes peuvent être très utiles si vos questions d'audit portent sur des biens mobiliers ou immobiliers, sur une comptabilité d'inventaire ou visent à établir si une opération se déroule comme prévu. Appliquer ces méthodes peut vous aider à comprendre le contexte des problèmes abordés par l'audit, à appréhender le fonctionnement réel des activités associées.

La Cour des comptes européenne a par exemple mené un audit axé sur les résultats portant sur le bien-être animal au sein de l'Union européenne. L'équipe d'audit a sélectionné un échantillon de cinq États membres de l'Union européenne, en fonction de l'importance du secteur de l'élevage et de l'existence de lacunes en matière de conformité avec la législation du bien-être animal identifiées dans ces pays. Dans chacun de ces États, l'équipe a utilisé l'observation directe en organisant des inspections visant à apprécier le bien-être animal dans les fermes et pendant les phases de transport et d'abattage. En complément, elle a effectué des contrôles sur site pour s'assurer que les éleveurs respectaient effectivement les exigences qu'ils devaient respecter pour pouvoir prétendre à des aides et subventions (par exemple, les contraintes légales en matière de superficie des pâturages et d'alimentation). Pour en savoir plus, nous vous invitons à consulter le [Rapport spécial n°31/2018 : Bien-être animal dans l'UE : réduire la fracture entre des objectifs ambitieux et la réalité de la mise en œuvre.](#)

La **Figure 28** propose d'autres exemples de thèmes d'audit se prêtant bien à l'observation directe ou à l'inspection physique, et renvoie à différentes observations ou inspections dont vous pourrez vous inspirer.

**Figure 28 : Exemples d'observation directe ou d'inspection physique**

<b>Maintenance d'installations publiques par un prestataire</b>	Réalisez des visites sur site d'immeubles présentant un intérêt pour l'audit, afin d'inspecter physiquement les bâtiments par rapport aux critères établis dans le contrat. Prenez des photographies et dressez un état des lieux.
<b>Procédures de contrôle douanier dans les aéroports</b>	Visitez des aéroports présentant un intérêt pour l'audit et observez comment sont effectués les contrôles douaniers. Consignez vos observations pour pouvoir comparer ce que vous observez aux procédures de l'entité contrôlée pour la réalisation des contrôles. Ce travail vous aidera à déterminer si les contrôles sont réalisés conformément aux procédures définies et le niveau de ressources nécessaires pour les réaliser. Vos observations vous donneront aussi l'occasion d'étudier si l'entité contrôlée pourrait mettre en place des méthodes plus efficaces pour effectuer les contrôles.
<b>Validation des achats d'équipements importants</b>	Examinez les dossiers pertinents pour vérifier si les signatures et les habilitations des responsables validant les achats sont conformes aux dispositions légales. Vous pouvez aussi utiliser ce type d'information dans le cadre d'une étude plus large visant à déterminer si les directives et la formation des responsables validateurs sont suffisantes pour garantir qu'ils respectent les exigences légales ou pour déterminer si l'entité contrôlée a mis en place des contrôles internes suffisants pour garantir le respect de la loi.
<b>Dangers chimiques dans l'alimentation</b>	Observez le contrôle des denrées alimentaires en place sur les postes de contrôle aux frontières afin de déterminer si les États respectent effectivement les politiques de sécurité alimentaire en soumettant les produits importés d'origine animale ou non à des contrôles physiques appropriés, et avec quelles ressources.

Source : GAO, États-Unis ; Cour des comptes européenne : *Rapport spécial n° 02/2019 : Dangers chimiques dans notre alimentation : la politique de l'UE en matière de sécurité alimentaire nous protège, mais tout n'est pas réglé*, 2019

Certaines inspections physiques sont simples et peuvent simplement nécessiter de l'auditeur qu'il prenne quelques photographies ou enregistre une vidéo à l'occasion d'une visite d'un entrepôt ou d'un site. Vous pourriez par exemple interroger un responsable sur les dommages occasionnés par une inondation sur le site d'un organisme public. Vous prendriez ensuite des photos des dommages pour corroborer les déclarations du responsable.

En revanche, une observation directe ou une inspection physique visant à répondre directement ou à donner des éléments de réponse aux questions d'audit doit systématiquement être menée.

Nous allons maintenant passer en revue quelques mesures générales qui vous permettront de vous assurer que les informations collectées lors de vos observations et de vos inspections sont pertinentes, valables et fiables :

1. **Choisissez ce que vous allez observer ou inspecter.** Identifiez les sites, les personnes, les événements ou les dossiers que vous allez observer ou inspecter. Si le périmètre audité

est restreint, vous pourrez peut-être mener vos observations ou vos inspections sur la totalité ou la plupart des sites ou des événements. Cependant, si la population dont vous devez tenir compte est plus large, il vous faudra sélectionner un échantillon de sites. Dans ce cas, nous vous recommandons de contacter un méthodologiste, qui vous aidera à déterminer quels sont les sites ou les événements dont l'observation ou l'inspection vous permettra d'obtenir les éléments probants les plus appropriés pour votre audit, et comment utiliser ces résultats.

2. **Définissez la situation que vous devriez observer.** Déterminez ce qui « devrait » être, c'est-à-dire quels sont vos critères, avant de procéder à vos observations ou inspections. La source de ces critères dépend de vos objectifs et de vos questions d'audit, mais vous devriez pouvoir les créer à partir d'une étude des contrats, des enregistrements d'inventaire des entités contrôlées ou des procédures qui devraient être appliquées. Le Chapitre 4 aborde plus en détail la question des critères d'audit.
3. **Définissez quels éléments probants vous allez collecter et comment.** En fonction des critères identifiés, rédigez une liste structurée de questions auxquelles vous et votre équipe d'audit devrez répondre tout au long de vos observations ou inspections. On peut considérer cette liste comme un outil de collecte de données. L'Annexe 15 présente un exemple d'outil de collecte de données. Les questions de votre liste doivent être simples, pour maintenir la cohérence des réponses que l'équipe d'audit et vous donnerez à chaque observation ou inspection, même si vous travaillez séparément. Les informations que vous chercherez à rassembler peuvent être quantitatives (par exemple, un nombre d'éléments) ou qualitatives (par exemple, la description d'un événement ou d'une situation). Recherchez les éléments qui vous aideront à apprécier l'*économie*, l'*efficacité* et l'*efficacités* du sujet de l'audit. Par exemple, si vous observez comment les contrôles aux douanes sont réalisés, vous ne vous contenterez pas d'établir si les contrôles sont effectivement réalisés. Vous chercherez aussi à déterminer s'ils sont réalisés rapidement (efficacité) et rigoureusement (efficacité), et avec quelles ressources (économie). Par ailleurs, les choix que vous ferez quant à la méthode suivie pour vos observations (observation dissimulée ou ouverte, observation d'un processus en y participant) auront une incidence sur la qualité des éléments recueillis. Par exemple, si vous informez les fonctionnaires des douanes que vous observez leurs inspections, peut-être respecteront-ils davantage les procédures d'inspection qu'en temps normal.
4. **Documentez vos résultats.** Avec rigueur et précision, documentez les résultats de vos observations ou de vos inspections (à savoir, la situation réelle) en répondant aux questions auxquelles vous avez réfléchi en procédant à l'inspection ou à l'observation (GUID 3920/100). Rappelez-vous les circonstances de l'inspection ou de l'observation, et

assurez-vous de les consigner de manière à représenter fidèlement les faits. Par exemple, si une situation d'urgence s'est présentée pendant votre observation, la réaction des entités contrôlées à cet événement n'est peut-être pas représentative de leurs activités habituelles. Enregistrez ce que vous observez, plutôt que votre interprétation de vos observations. L'analyse des informations viendra dans un second temps. L'Annexe 16 propose une trame pour documenter vos observations directes ou vos inspections physiques.

### **Réaliser des visites de terrain**

Le travail d'audit nécessite généralement différents types d'éléments probants et différentes méthodes de collecte d'informations. Vous aurez probablement pour votre audit moins de temps, de personnel et d'argent que vous ne le souhaiteriez. Vous devez faire le meilleur usage possible des ressources de votre ISC, et cette réalité vous impose d'être aussi efficace que possible dans la collecte d'informations. Pour y parvenir, la majorité des auditeurs utilise la visite sur site, qui permet de combiner en un seul déplacement plusieurs entretiens, la collecte de documents, des observations directes et des inspections physiques. Voici un exemple illustrant comment utiliser la visite sur site dans le cadre d'un audit portant sur la gestion de la formation des inspecteurs des douanes.

#### **Exemple d'une visite sur site pour évaluer la formation des inspecteurs des douanes**

Pour une question d'audit axée sur les systèmes, relative à la gestion de la formation des inspecteurs des douanes, une équipe d'audit pourrait recueillir des informations selon le schéma suivant, à l'occasion d'une visite sur site de plusieurs jours dans la ville où se situe le programme de formation :



**Jour 1** : visite de l'académie qui dispense la formation aux contrôles douaniers aux nouveaux inspecteurs, pour réaliser des entretiens avec les administrateurs du programme, les concepteurs du cursus de formation et les formateurs.



**Jour 2** : retour à l'académie pour observer la formation et prendre des photographies ou réaliser une vidéo de la formation et des activités associées à la formation.



**Jour 3** : visite de l'aéroport local pour observer les inspecteurs effectuant des contrôles douaniers et réaliser des entretiens avec les inspecteurs et leurs superviseurs.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Une visite sur site complète doit être soigneusement planifiée en amont, pour tenir compte au mieux de l'organisation de l'entité contrôlée et de l'objet de la visite. En respectant cette étape, vous collecterez en peu de temps bien plus d'éléments probants que vous ne pourriez le faire en vous rendant plusieurs fois sur les lieux pour des entretiens et des observations physiques.

## Enquêtes

L'enquête est une autre méthode de collecte d'informations que les équipes d'audit peuvent utiliser pour rassembler des éléments probants. L'enquête désigne la collecte systématique d'informations auprès d'une population définie, susceptible de vous apporter des informations sur une situation existante ou un programme audité. Elle peut être réalisée en autonomie, au moyen d'un questionnaire (communiqué par courrier, par e-mail ou en ligne) ou à l'occasion d'un entretien (rencontre physique ou entretien téléphonique). L'enquête peut être utile dans le cadre de votre audit s'il vous faut rassembler des informations détaillées et précises auprès d'un grand nombre de personnes, de plusieurs services au sein d'une organisation ou de différentes organisations, par exemple pour mesurer le niveau de satisfaction d'une population d'utilisateurs présumés eu égard à la qualité du service public qui leur est proposé.



Si vous prévoyez d'enquêter auprès de la population, les médias et les réseaux sociaux pourront constituer des moyens efficaces pour contacter votre public cible.

Aux États-Unis, par exemple, le GAO a utilisé les réseaux sociaux pour interroger des membres de la population américaine ayant vécu dans des logements militaires privatisés.

Si vous utilisez les médias pour contacter la population de votre enquête, prenez soin d'utiliser des méthodes inclusives (qui permettront de toucher toutes les catégories de votre population cible) pour ne pas risquer d'introduire accidentellement un biais d'interprétation.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Par exemple, le GAO (*Government Accountability Office*, Institution de contrôle des comptes publics des États-Unis) a étudié la scolarisation des enfants en bas âge à partir des résultats fournis par chacun des 50 États d'Amérique. L'équipe d'audit a adopté une approche axée sur les systèmes et s'est efforcée de déterminer le nombre et les caractéristiques des programmes identifiés, comment ils avaient été financés et dans quelle mesure il pouvait exister des doublons avec d'autres programmes au niveau fédéral ou des États. Dans le cadre de son étude, l'équipe a réalisé deux enquêtes. Chacune d'elle a été envoyée au responsable de la scolarisation des enfants en bas âge dans chaque État. La première concernait l'enseignement précoce et les services de garde des enfants de 0 à 5 ans. La seconde visait à rassembler davantage d'informations sur les programmes identifiés par la première enquête, afin notamment d'en préciser les caractéristiques et les sources de financement. L'équipe d'audit a ensuite analysé les données de l'enquête pour déterminer les caractéristiques communes entre les programmes des États et d'autres programmes au niveau fédéral ou des États, ainsi que les avantages et

difficultés liés à l'utilisation de plusieurs sources de financement. Pour en savoir plus sur ces enquêtes et leurs résultats, nous vous invitons à consulter le document [\*Child Care and Early Education : Most States Offer Preschool Programs and Rely on Multiple Funding Sources \(GAO-19-375, en anglais\)\*](#).

Il faut savoir que concevoir et réaliser une enquête dont le but est de produire des résultats objectifs, crédibles et fiables est un travail complexe, qui demande du temps. L'élaboration et la vérification du questionnaire représentent un travail considérable en amont. Lorsqu'elles envisagent de mener une enquête, les équipes d'audit ont souvent tendance à sous-estimer

l'ampleur de ce travail et le temps qui leur sera nécessaire. Avant de mettre en place une enquête, demandez-vous s'il existe d'autres sources d'information que vous pourriez mettre à profit pour éviter d'avoir à réaliser une enquête ou pour obtenir des éléments corroborant les témoignages recueillis dans le cadre de l'enquête.

Nous allons maintenant passer en revue les principales étapes de la réalisation d'une enquête, qui sont présentées plus en détail à l'Annexe 17. Si votre équipe d'audit envisage de réaliser une enquête, il est tout indiqué de rechercher une partie prenante interne ou externe à votre ISC qui possède une expertise de la conception et de la réalisation des enquêtes et qui pourra vous aider et vous orienter.

1. **Définir la population de l'enquête.** Vous devez identifier la population ciblée par votre enquête, et déterminer si vous interrogerez la totalité de cette population ou un échantillon. Il s'agit de vérifier si les personnes ou les organisations ciblées sont les mieux à même de vous fournir les informations que vous cherchez à obtenir. L'encadré ci-dessous propose une présentation rapide du concept d'échantillonnage. Le domaine est vaste et ses possibilités d'application nombreuses. Si vous envisagez d'utiliser l'échantillonnage, nous vous recommandons de demander conseil à un expert et d'étudier la littérature universitaire sur le sujet.

## Échantillonnage

L'échantillonnage peut être un outil efficace pour estimer les caractéristiques d'une population, lorsque vous n'avez pas la possibilité de collecter des informations sur la totalité de la population. Un échantillon est un groupe de personnes, de sites, d'objets, d'articles ou de documents prélevés dans une population plus large, afin de réaliser des mesures. L'équipe d'audit peut utiliser l'échantillonnage comme un outil dans l'application de différentes méthodes de collecte de données, dont font partie l'examen documentaire, l'inspection physique, l'entretien. On distingue deux grandes catégories d'échantillons : probabiliste et non probabiliste.

### Échantillon probabiliste

L'échantillon probabiliste est le résultat de l'application de techniques d'échantillonnage aléatoire. Chaque membre d'une population présente une probabilité égale et connue d'être sélectionné pour cet échantillon. S'il est bien conçu, l'échantillonnage probabiliste permet aux analystes de présenter des affirmations relatives à une population entière et de mesurer la précision de leurs estimations.

### Échantillon non probabiliste

Les échantillons non probabilistes sont plus simples, mais ils vous permettent aussi de tirer des enseignements plus larges. L'échantillon non probabiliste repose sur des processus non aléatoires, comme le jugement de l'auditeur ou l'échantillonnage par convenance. Préférez, si possible, les processus aléatoires, même s'ils ne vous permettent pas de généraliser vos résultats à l'ensemble de la population pour ce type d'échantillons. L'échantillon non probabiliste peut être utile si vous avez besoin d'informations descriptives sur votre échantillon ou si vous tentez d'établir l'existence d'une attitude ou d'une erreur plutôt que sa prévalence. Il n'est pas recommandé d'utiliser ce type d'échantillons comme unique support de constatations impliquant l'estimation de variables.

Source : GAO, États-Unis

- 2. Choisir une méthode pour réaliser l'enquête.** Vous avez à votre disposition plusieurs méthodes pour réaliser une enquête. Vous pouvez par exemple organiser des entretiens en personne ou par téléphone, diffuser des questionnaires en ligne, par courrier postal ou électronique, ou remettre à la personne que vous rencontrez un questionnaire papier qu'elle pourra renseigner. La méthode choisie aura une incidence sur le taux de réponse à votre enquête si la population ciblée n'a pas la possibilité de répondre facilement à l'enquête ou si vous ne disposez pas du personnel nécessaire pour l'organiser selon vos plans.

### Le taux de réponse aux enquêtes

Le taux de réponse à l'enquête peut avoir une incidence sur la façon dont vous pourrez utiliser les informations obtenues. Par exemple, pourrez-vous généraliser les réponses à l'ensemble de la population, ou pourrez-vous les utiliser uniquement dans un cadre plus restreint ?

Si vous n'obtenez pas suffisamment de réponses à votre enquête auprès de certaines sous-catégories de population, il est possible que vos résultats soient biaisés.

La variation du taux de réponse en fonction de la situation géographique, de l'agence ou de la catégorie démographique interrogée peut introduire un biais, voire fausser les résultats de l'enquête. Aucune valeur minimale n'a été fixée pour définir un taux de réponse acceptable. Vous devrez vraisemblablement travailler avec un expert du sujet considéré pour vous assurer de disposer d'un taux de réponse suffisant au total et dans les différentes sous-catégories de population en fonction de l'utilisation que vous souhaitez faire des résultats de l'enquête, ou pour évaluer le défaut de réponse et en tenir compte.

Source : GAO, États-Unis

- 3. Analyser les réponses à l'enquête.** Vous devez analyser les informations fournies par l'enquête avant de pouvoir les utiliser comme éléments probants. Le type d'analyse dépendra du type de questions posées, et de la façon dont vous souhaitez utiliser les informations. Nous reviendrons un peu plus loin dans ce chapitre sur différentes techniques possibles pour analyser les données.
- 4. Documenter les résultats de l'enquête.** Vous devez consigner soigneusement par écrit la façon dont vous avez réalisé l'enquête, les réponses que vous avez obtenues, et votre analyse des résultats.

La réalisation d'une enquête efficace nécessite un accompagnement plus complet que les conseils que ce guide peut vous apporter. Pensez à solliciter l'aide d'un expert en méthodologie, interne ou externe à votre ISC, avant de vous lancer dans la conception d'une enquête.

## Quelques conseils pour réaliser une enquête efficace

- ✓ Rédigez des questions claires, concises, précises et neutres.
- ✓ Ne tentez pas d'aborder deux sujets dans une seule question.
- ✓ Évitez les questions ambiguës ou imprécises.
- ✓ Posez uniquement des questions qui seront utiles pour l'analyse.
- ✓ Commencez votre questionnaire par des questions faciles.
- ✓ Évitez de poser trop de questions ouvertes.
- ✓ Soumettez les questions de votre enquête à des tests préalables auprès de certains membres de la population ciblée.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Autres méthodes à envisager pour collecter des informations

Vous pouvez appliquer différentes méthodes pour collecter des informations, en plus de celles que nous avons présentées jusqu'ici dans ce chapitre. Revenons sur deux méthodes qui sont souvent utilisées.

### Étude de cas

L'étude de cas désigne l'examen approfondi et détaillé d'un ou plusieurs événements, incidents ou sites complexes. Vous pouvez appliquer cette approche pour étudier des processus sur la durée, ou la relation entre un processus et les résultats obtenus. Une étude de cas a souvent pour objectif de répondre à une question complexe du type « pourquoi » ou « comment ». L'étude de cas demande du temps et implique de mettre en œuvre différentes méthodes de collecte de données et d'utiliser plusieurs sources d'information. Comme elle se concentre sur un événement unique ou dont l'étendue est limitée, les informations obtenues ne sont pas représentatives du cas général. En fait, on sélectionne souvent à dessein le sujet des études de cas, pour les perspectives particulières ou uniques qu'il permet d'obtenir. Dans ce cas, pour éviter un biais cognitif, vous vous efforcerez d'inclure des sujets offrant plusieurs perspectives, et de décrire objectivement les différences entre elles. Les informations obtenues au moyen d'études de cas sont efficaces en association avec d'autres méthodes de collecte de données, ou en complément.



Le site choisi pour une étude de cas influence directement les données que vous pourrez recueillir et les constatations que vous pourrez établir.

- Choisissez soigneusement vos études de cas, sur le fondement d'arguments défendables et clairement documentés
- Choisissez des sites présentant plusieurs caractéristiques intéressantes. Par exemple, des sites implantés en zone rurale et urbaine, des petites villes et des grandes, ou encore des zones très actives et d'autres qui le sont peu.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Groupe cible

Cette méthode met en place des discussions guidées par un modérateur, avec des groupes de participants. Son but est d'étudier des notions ou d'obtenir des participants des informations sur leur expérience concernant le sujet considéré (par exemple, le point de vue des inspecteurs des douanes sur la qualité de leur formation). La méthode du groupe cible est différente de l'entretien de groupe, parce qu'elle permet d'observer et d'explorer les interactions entre les participants. Comme pour les méthodes de collecte de données, le choix des participants peut avoir un impact sur le caractère approprié des informations obtenues. Soyez rigoureux dans la sélection pour éviter de biaiser les résultats.



Un groupe cible permet d'encourager une discussion active entre les participants. Pour y parvenir :

- formez de petits groupes de huit à dix participants ;
- gardez l'anonymat des participants ;
- formez des groupes homogènes pour que les participants se sentent libres d'exprimer leur point de vue avec franchise (par exemple, des groupes de managers et des groupes de salariés)

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Éléments importants à ne pas oublier pendant la collecte d'informations

- ✓ Dans la plupart des cas, vous trouverez pour votre audit bien plus d'informations que vous ne pourrez en collecter et analyser. Il est important de définir des attentes réalistes concernant les informations qui sont nécessaires et qu'il est possible de collecter sur la durée de l'audit.
- ✓ Au fur et à mesure que vous rassemblez des données, vous pourrez constater des écarts ou des incohérences entre les informations provenant de différentes sources. C'est à vous qu'il revient de résoudre ces écarts pour garantir que les éléments probants que vous utilisez pour développer vos constatations sont pertinents, valides et fiables.
- ✓ N'oubliez pas que vous êtes tenu d'exercer votre jugement professionnel et votre esprit critique, d'envisager les problèmes sous des angles variés. Cette approche vous demandera de garder une attitude d'ouverture et d'objectivité face aux différents points de vue et arguments.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Comment analyser les informations ?



### La norme

L'auditeur doit analyser les informations collectées et s'assurer que les observations d'audit sont mises en perspective et répondent aux objectif(s) d'audit et aux questions d'audit ; en reformulant les objectifs d'audit et les questions d'audit autant que nécessaire.

Source : ISSAI 3000/112

Vous devrez procéder à l'**analyse** des informations collectées pour être en mesure de comprendre et d'expliquer ce que vous avez constaté, puis de produire des éléments probants. Le but de l'analyse consiste à utiliser les informations rassemblées pour évaluer les dimensions **économie, efficacité** et/ou **efficacités**, et pour répondre à vos questions d'audit. Concentrez-vous sur les questions d'audit pour faciliter l'organisation des informations et vous assurer que votre analyse vous aide à obtenir les réponses dont vous avez besoin.

Nous avons vu que les informations sont souvent collectées et analysées simultanément au cours de l'audit. Le fait d'analyser l'information en continu tout au long de l'audit vous aidera à déterminer si vous rassemblez suffisamment d'informations pertinentes pour répondre à vos questions d'audit. Cet aspect relève certes de vos responsabilités, mais il vous permet surtout de gérer activement le risque d'audit et d'éviter la formulation de constatations, de conclusions et de recommandations d'audit inexactes ou incomplètes, ou de consigner des informations manquant d'objectivité.

Vous pouvez appliquer différentes méthodes à l'analyse des informations collectées. Le choix de la méthode dépendra de vos questions d'audit et de la nature des informations étudiées (GUID 3920/86). Nous allons à présent brièvement passer en revue certaines méthodes qualitatives et quantitatives d'analyse des informations et des données.

### Quelles sont les principales méthodes qualitatives applicables à l'analyse des informations ?

L'analyse qualitative englobe une grande variété de méthodes permettant de structurer, comparer, compiler et décrire des informations à l'appui d'un raisonnement logique et des arguments en rapport avec les éléments probants. L'analyse qualitative s'applique généralement aux informations collectées à partir d'entretiens, de documents et d'enquêtes.

Vous aurez généralement réalisé de nombreux entretiens et collecté de nombreux documents tout au long de l'audit, qui contiennent des éléments probants pour vous aider à répondre aux questions de l'audit. Vos questions d'audit peuvent constituer la structure de base de l'analyse des informations qualitatives que vous avez recueillies pour identifier les principaux éléments probants. Il existe différentes approches de l'analyse qualitative des documents, des méthodes

les plus simples aux méthodes complexes, qui demanderont un travail de planification. La **Figure 29** apporte quelques exemples de méthodes d'analyse qualitative souvent utilisées pour traiter les informations recueillies à l'occasion d'entretiens ou de l'examen de documents.

**Figure 29 : Exemples de types communs d'analyse quantitative**

<b>Analyse directe</b>	Ce type d'analyse implique d'extraire des informations directement des documents fournis par l'entité contrôlée, comme les informations concernant les plans et actions officiels de l'entité ou des informations relatives à la performance du programme audité. Cette forme d'analyse documentaire est la plus simple, certes, mais il est nécessaire de corroborer ces informations avec d'autres éléments probants collectés.
<b>Analyse des sujets</b>	Ce type d'analyse implique d'examiner les documents en vous concentrant sur certaines informations pertinentes pour vos différentes questions d'audit. Rechercher des thèmes communs, des similitudes ou des différences peut être utile pour élaborer les constatations d'audit.
<b>Analyse chronologique</b>	Ce type d'analyse implique d'examiner les documents dans le but d'établir l'ordre dans lequel se sont succédés différents événements, ou d'identifier les étapes d'un processus.
<b>Analyse thématique</b>	Ce type d'analyse implique d'identifier et de dénombrer les occurrences de certaines expressions ou de certains thèmes ; par exemple, à quelle fréquence les comptes rendus des réunions de la direction font-ils état de discussions concernant les possibilités d'évolution offertes aux collaborateurs. Ce type d'analyse vous demandera de commencer par mettre en place une méthodologie de travail, de définir clairement quels éléments dénombrer, et comment procéder.
<b>Analyse de contenu</b>	Ce type d'analyse implique de structurer et d'analyser des données qualitatives complexes, dans l'objectif d'en extraire des informations qualitatives fines. Cette forme d'analyse documentaire est l'une des plus complexes, et vous demandera en premier lieu de définir une méthodologie de travail. Ce chapitre apporte des précisions sur la façon dont vous pouvez déployer ce type d'analyse avec efficacité.

Source : GAO, Etats-Unis

### Analyser des documents

La ou les méthodes qualitatives que vous utiliserez pour analyser les documents que vous avez rassemblés, et la complexité de l'analyse nécessaire seront fonction de vos objectifs d'audit, de vos questions et du type de documents ou autres sources d'informations dont vous disposerez. Par exemple, si vos questions d'audit concernent les exigences que l'entité contrôlée a établies pour encadrer les inspections douanières sous la forme de lignes directrices, et si l'entité contrôlée dispose uniquement d'un seul document d'orientation à ce sujet. Vous pourrez extraire l'information directement de ce document ; dans ce cas, l'analyse est dite « directe ». En revanche, si les exigences relatives aux inspections douanières de l'entité contrôlée sont présentées dans dix documents d'orientation différents, vous devrez mener une analyse plus

complexe pour prendre systématiquement en compte les indications contenues dans chacun des documents. La mise en œuvre des méthodes complexes d'analyse qualitative présentées à la **Figure 29** ci-dessus, comme l'analyse de contenu, nécessite souvent un important travail de planification et une méthodologie rigoureuse. L'Annexe 18 apporte des informations complémentaires sur l'analyse de contenu, et propose un exemple.

### Analyser des entretiens

Les entretiens que vous aurez réalisés seront vraisemblablement pour vous une source significative d'éléments probants. Il vous faudra sélectionner une approche pour les analyser, afin d'identifier les grandes catégories d'informations ou les thèmes récurrents, les éléments qui présentent un rapport entre eux, ou différents exemples d'un même problème ou d'une même idée. Par exemple, si l'une de vos questions d'audit concerne l'efficacité de la formation des inspecteurs des douanes, vous pourrez mener une analyse thématique en étudiant vos différents enregistrements d'entretiens pour en extraire toutes les informations relatives à l'efficacité de la formation et les analyser. L'encadré suivant décrit en quelques étapes simples le déroulement d'une analyse thématique de ce genre, s'appuyant sur vos questions d'audit.

#### Comment analyser les entretiens en fonction des questions d'audit ?

1. Choisissez une méthode pour structurer les informations fournies par les entretiens, en vous appuyant avant tout sur les questions d'audit, puis organisez vos éléments en fonction des sous-questions, des acteurs, des régions, etc. s'il ne vous semble pas pertinent de structurer les informations uniquement en fonction des questions d'audit.
2. Relisez les notes prises pendant l'entretien en vous concentrant sur la structure. Si vous organisez les entretiens en fonction des questions d'audit, prenez une note en marge dès que vous repérez un élément pertinent pour la question numéro un, deux, trois, etc.
3. Passez en revue l'ensemble des notes concernant la question d'audit numéro un. Si les remarques pertinentes sont nombreuses, rédigez un résumé. Si nécessaire, choisissez un nouveau critère pour structurer les remarques (par exemple, les acteurs clés).
4. Compilez et analysez les opinions de chacun des acteurs clés, l'un après l'autre.
5. Compilez et analysez les opinions de tous les types d'acteurs clés, ensemble.
6. Recherchez les similitudes et différences entre les opinions des acteurs clés, dans les différentes catégories.
7. Résumez les informations, évaluez dans quelle mesure les entretiens peuvent contribuer à répondre aux questions d'audit et à la formulation de recommandations.
8. Passez à la question d'audit suivante.

Source : AFROSAI-E, Manuel d'audit de la performance

Vous devez noter ce que vous découvrez à mesure que vous analysez les entretiens. Les auditeurs choisissent souvent de rédiger un document de synthèse compilant les informations obtenues à partir des entretiens en lien avec chaque question d'audit, chaque facteur étudié. L'Annexe 19 propose un exemple de document de synthèse. Sur le fond, il s'agit de regrouper les éléments similaires pour que vous puissiez facilement les comprendre et les évaluer. Si toutes les informations sont organisées et documentées au même endroit, vous aurez une meilleure vue d'ensemble et détecterez plus facilement les éléments probants pertinents pour le sujet de l'audit. Si vous choisissez de rédiger un document de synthèse, indiquez pour chaque élément l'information source, par exemple un lien vers la documentation d'origine de l'entretien, afin d'assurer la traçabilité de l'élément. Peut-être votre ISC a-t-elle accès à des logiciels susceptibles de vous aider à réaliser ce type d'analyse de données. Nous reviendrons plus en détail sur ce point.

Votre travail représente l'occasion unique de compiler des données de différentes sources, de découvrir ce que savent et pensent différents membres du personnel à différents niveaux des entités contrôlées et des organismes tiers. Comme indiqué précédemment, vous ne devez pas oublier lorsque vous analysez les entretiens que les personnes rencontrées ont peut-être un point de vue qui leur est propre sur la question étudiée, que leur vision des faits ou des causes du problème peut manquer d'objectivité. En tant qu'auditeur, vous devez évaluer toutes les informations qui vous sont transmises lors des entretiens, pour ensuite dresser un tableau objectif et complet de la performance des entités contrôlées.

### Quelles sont les principales méthodes qualitatives applicables à l'analyse des données ?

L'analyse quantitative recouvre des méthodes simples (par exemple, le calcul d'une moyenne) à complexes (par exemple, la modélisation statistique). Dans le cadre d'un audit de la performance, l'analyse quantitative peut faire apparaître des tendances significatives et des liens entre vos données, et identifier les domaines qui méritent attention ou demandent à être améliorés. Dans cette section, nous décrivons rapidement différents types d'analyse quantitative dont vous pourriez avoir besoin pour vos audits de la performance.

#### Analyse statistique

L'analyse statistique permet de faire ressortir les schémas et tendances des ensembles de données. Il peut s'agir de simples statistiques descriptives, mais également d'une analyse complexe comme l'analyse de régression (voir ci-dessous), qui demande l'utilisation de techniques et de logiciels spécialisés.

## Statistiques descriptives

Pour un audit de la performance, vous utiliserez généralement la statistique descriptive pour vous aider à comprendre, résumer et décrire la répartition des données que vous avez collectées et leur donner une signification, par exemple en analysant dans quelle mesure les entités contrôlées ont atteint leurs objectifs de performance selon le site ou la répartition des revenus au sein d'une population. La **Figure 30** présente certains concepts de base de la statistique descriptive, et dans quels cas les utiliser.

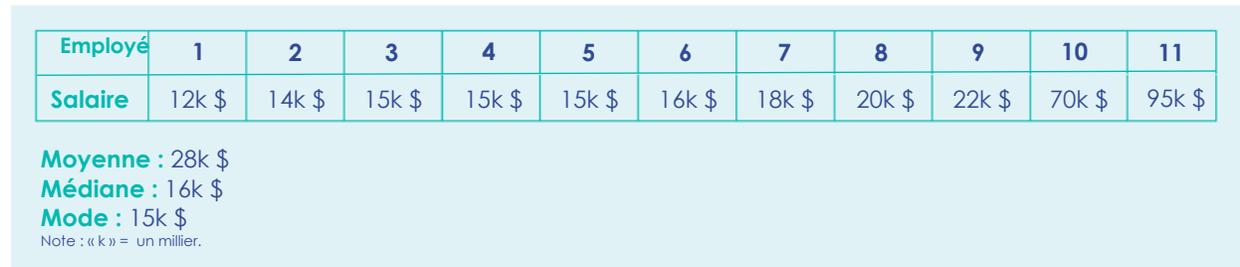
**Figure 30 : Concepts de base de la statistique descriptive**

Concept	Définition	Quand l'utiliser
<b>Moyenne</b>	Somme d'un ensemble de valeurs, divisée par le nombre de valeurs.	Utile lorsque les points de données sont répartis de façon plus ou moins symétrique. Soyez prudent si vous repérez parmi les points de données des aberrations extrêmes, c'est-à-dire des valeurs qui se détachent vraiment du reste des données.
<b>Médiane</b>	Valeur centrale des valeurs classées par ordre de taille ; 50ème percentile.	Utile lorsque certaines valeurs extrêmes ou des aberrations peuvent fausser la moyenne.
<b>Mode</b>	Valeur la plus fréquente d'un ensemble de valeurs.	Utile lorsque vous recherchez la catégorie la plus commune, un choix populaire ou une valeur typique.
<b>Amplitude</b>	Écart entre la valeur la plus haute et la valeur la plus basse observées.	Utile pour compléter la moyenne et la médiane, pour examiner comment les points de données sont répartis.
<b>Variance</b>	Quantifie l'éloignement des éléments d'une population les uns par rapport aux autres ; moyenne de la distance au carré entre l'observation isolée et la valeur moyenne.	Utile pour compléter la moyenne, en mesurant la répartition des données.
<b>Écart-type</b>	Mesure de la dispersion ou de la diffusion au sein de l'ensemble de données ; racine carrée de la variance.	Utile pour compléter la moyenne, en mesurant la répartition des points de données ; soyez prudent si vous repérez parmi les données des aberrations significatives.
<b>Pourcentage</b>	Mesure d'une partie ou d'une proportion relativement à un tout, exprimée en centièmes.	Permet de se représenter l'importance d'une partie de la population dans la population totale, comme par exemple le nombre de personnes ayant répondu « oui » dans le nombre total de réponses obtenues à un questionnaire.
<b>Indice</b>	Mesure d'un changement intervenu dans un groupe représentatif de points de données ; mesure composite regroupant plusieurs indicateurs.	Permet de comparer l'évolution de variables sur plusieurs années, ou de comparer différentes années, par exemple pour un indice d'inflation.

Source : Adapté du *Manuel d'audit de la performance* de l'AFROSAI-E, 2016 :119

Vous pourrez avoir besoin de statistiques descriptives pour créer une représentation fidèle de votre ensemble de données ; en effet, un chiffre unique (une moyenne par exemple) peut se révéler trompeur si les données comportent des aberrations. La **Figure 31** présente l'utilisation de la statistique descriptive pour représenter la rémunération du personnel d'une usine.

**Figure 31 : Rémunération du personnel d'une usine**



Source : Équipe de développement IDI/SAP

Si vous devez fournir le salaire type de l'usine, le fait d'utiliser la valeur moyenne pourrait donner une image fautive de la situation à cause des deux ouvriers les mieux rémunérés. Dans ce cas, la médiane et le mode fournissent une meilleure mesure du salaire type des ouvriers de l'usine. Calculer le pourcentage des ouvriers de votre ensemble de données dont le salaire est inférieur à une certaine valeur pourrait également donner une bonne description des données. Par exemple, près de 82 % des ouvriers ont un salaire inférieur à 25 000 \$.

Certains outils, comme la variance et l'écart-type, par exemple, peuvent parfois être difficiles à calculer et à interpréter. Les tableurs logiciels peuvent faciliter ce calcul. Si vous n'avez aucune expérience de l'application de ces concepts à un audit de la performance, nous vous conseillons de vous rapprocher d'un expert si vous pensez que cette analyse peut aider à répondre aux questions d'audit.

### Analyse de régression

L'analyse de régression est une technique statistique qui permet d'évaluer le niveau d'association de différentes valeurs (par exemple, la corrélation).

Elle peut être utile dans le cadre d'un audit de la performance, si vous voulez :

- tester une relation supposée vraie ;
- identifier des relations entre des variables qui peuvent présenter des liens de cause à effet, ce qui permettrait d'expliquer les résultats ;
- identifier les cas inhabituels qui s'écartent fortement des valeurs prévues ;
- prévoir l'évolution de certaines valeurs.

Par exemple, aux États-Unis, le GAO a mené en 2018 un audit étudiant les facteurs caractérisant l'offre de cours préparatoire à l'université dans les lycées américains. L'équipe d'audit a choisi une approche axée sur les problèmes en partant de l'hypothèse que la pauvreté peut impacter défavorablement les résultats universitaires, mais également d'autres domaines, de différentes façons. L'équipe d'audit a cherché à déterminer dans quelle mesure les élèves de lycée de différents niveaux de pauvreté avaient la possibilité de suivre des cours préparatoires aux études universitaires. Pour y parvenir, le GAO a élaboré un modèle de régression afin de tester la relation entre l'offre de cours préparatoire à l'université et les caractéristiques des établissements, dont notamment le niveau de pauvreté des élèves, la taille de l'établissement scolaire, la densité de population de la zone (à savoir rurale ou urbaine) et la composition ethnique de la population d'élèves. Cette analyse de régression a notamment montré que les établissements scolaires présentant un fort taux de pauvreté parmi leurs élèves étaient moins susceptibles de proposer les cours de mathématiques et de sciences que la plupart des universités publiques offrant un cursus en quatre ans demandent aux élèves de lycée de suivre. Pour obtenir des explications plus détaillées sur cet exemple et sur la méthodologie suivie par l'équipe d'audit, voir [\*K-12 EDUCATION : Public High Schools with More Students in Poverty and Smaller Schools Provide Fewer Academic Offerings to Prepare for College \(GAO-19-8, en anglais\)\*](#).

L'Annexe 20 présente une application simple de l'analyse de régression, pour en illustrer l'utilisation possible. Comme tous les types de modélisation, l'analyse de régression peut être complexe à mettre en œuvre, et peut nécessiter des logiciels spécialisés pour traiter certains ensembles de données, ou pour les analyses complexes comportant de nombreuses variables. Si vous n'avez pas l'expérience de ce type d'analyse, vous aurez intérêt à vous former, à consulter la littérature universitaire sur le sujet ou à solliciter le conseil d'un expert pour vous aider à interpréter correctement les résultats d'une régression pour les besoins de votre audit.

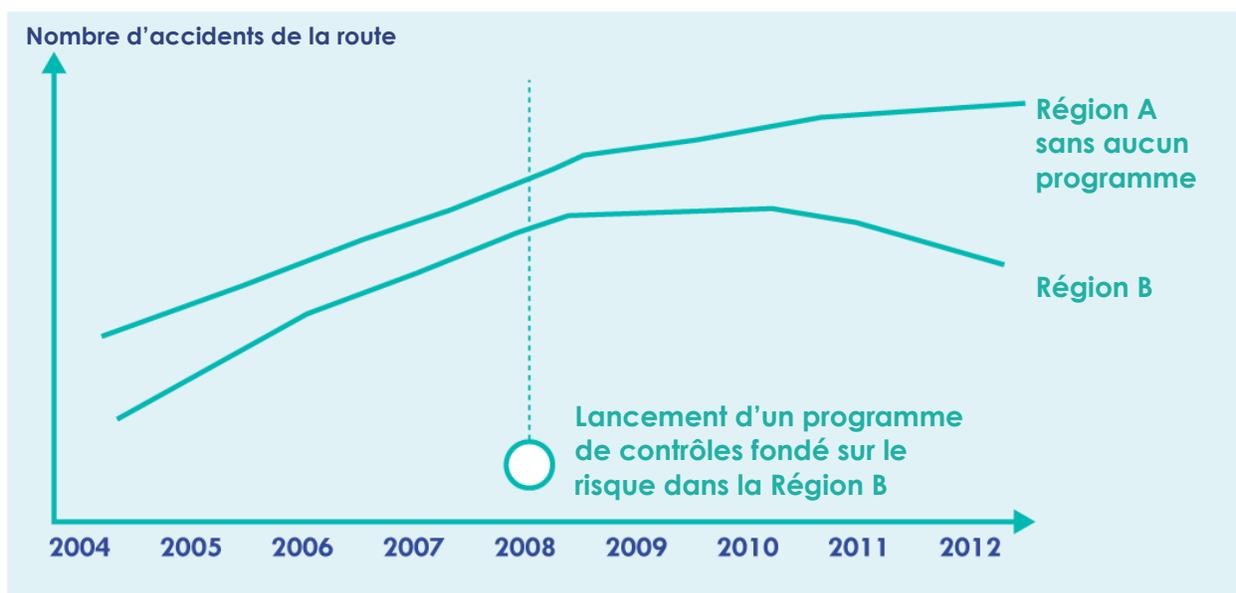
### Analyse de tendances

L'analyse de tendances peut être utile si vous cherchez à identifier des modèles ou des changements dans vos données quantitatives. Dans sa forme la plus simple, l'analyse de tendances implique de rassembler des données sur plusieurs périodes, de réaliser un graphique à partir de ces données pour mieux visualiser l'évolution des données, puis d'identifier les facteurs à l'origine de cette évolution.

En matière d'audit de la performance, on utilise souvent l'analyse de tendances pour étudier l'évolution des budgets, des coûts, et de la performance du programme. Cette technique peut vous aider à examiner l'incidence d'un changement d'environnement (comme une nouvelle loi, un nouveau programme ou de nouvelles ressources) sur une variable en particulier.

Prenons l'exemple d'une ISC chargée d'examiner le nombre d'accidents de la route dans différentes régions. Elle adopte une approche axée sur les problèmes, puisque le problème initial des accidents de la route est une donnée connue, mais que les causes des accidents et les moyens de les réduire représentent des inconnues. Une région de l'étude, la région B, a déployé un programme de contrôles routiers en fonction du risque, tandis que la région A n'a mis en place aucun programme de ce type. Les auditeurs ont analysé le nombre d'accidents de la route avant et après la mise en œuvre du programme en 2007, comme on peut le voir sur la **Figure 32**.

**Figure 32 : Évolution des accidents de la route selon le type de contrôles**



Source : IDI/ Équipe de développement des normes d'audit de la performance

Comme le montre cette figure, le nombre d'accidents de la route a commencé à évoluer dans la région B peu de temps après la mise en place du programme de contrôle. Quelques années plus tard, le nombre d'accidents a même commencé à diminuer dans la région B. Le taux d'augmentation des accidents dans la région A a également ralenti, malgré l'absence de programme de contrôles fondés sur le risque.

Bien que convaincante, cette analyse de données seule n'offrirait pas une vision complète du problème. Pour mener à bien leur analyse de tendances, les auditeurs ont dû pousser plus loin leurs recherches et leur analyse, pour déterminer s'il existait d'autres facteurs pouvant expliquer l'écart entre le nombre d'accidents de la route des régions A et B, et la baisse du nombre d'accidents dans la région B. Ils ont notamment constaté qu'une campagne nationale de sécurité routière avait été lancée à peu près en même temps que le programme de contrôles routiers dans la région B. Cette campagne constituait donc un facteur contributif dont l'équipe d'audit a dû tenir compte pour apprécier l'impact du programme de contrôles routiers sur le nombre

d'accidents. Cet exemple montre bien comment une équipe d'audit peut utiliser l'analyse de tendances pour se concentrer sur les questions d'efficacité et d'efficacités, c'est-à-dire pour identifier les intrants qu'il faut déployer pour atteindre les résultats souhaités.

Comme dans cet exemple, répondre à une question du type « Comment le facteur X a-t-il évolué ? » est souvent le point de départ d'une analyse de tendances visant à comprendre répondre à la question : « Pourquoi le facteur X a-t-il évolué ? ». Vous devez donc vous assurer que les constatations et conclusions que vous formulez sur la foi d'une analyse de tendances tiennent compte des nombreux facteurs susceptibles d'influencer les tendances observées.

La littérature universitaire et les rapports d'évaluation vous en apprendront davantage sur la collecte de données et les méthodes d'analyse abordées dans ce chapitre.

### **Utiliser un logiciel pour analyser des données**

Il existe sur le marché différentes applications logicielles conçues pour simplifier l'analyse qualitative et quantitative des données. Des programmes de traitement de texte et des tableurs sont couramment utilisés, mais également des systèmes plus complexes et plus chers. Un logiciel pourra par exemple vous aider à gérer, organiser et analyser de grandes quantités de données qualitatives, y compris dans le cadre d'une analyse de contenus. D'autres logiciels facilitent l'analyse de grands volumes de données quantitatives, pour obtenir des statistiques et des modélisations pointues.

Ces outils sophistiqués peuvent améliorer votre travail d'audit et vous permettre d'analyser bien plus de données que vous ne pourriez le faire manuellement. N'oubliez pas que la qualité des données est essentielle si vous envisagez d'utiliser ce type de logiciels. Les programmes donneront des résultats fiables uniquement si les données de départ sont fiables.

Dans votre ISC, demandez aux experts de vous indiquer les applications logicielles auxquelles vous pouvez avoir accès et que vous pourriez utiliser dans votre travail. Les éditeurs de logiciels proposent souvent une version gratuite ou une version d'essai de leurs programmes. Vous pourrez envisager cette solution si votre ISC ne possède pas la licence d'utilisation d'un programme dont vous avez besoin.

### **Analyser et visualiser des données à l'aide de graphiques**

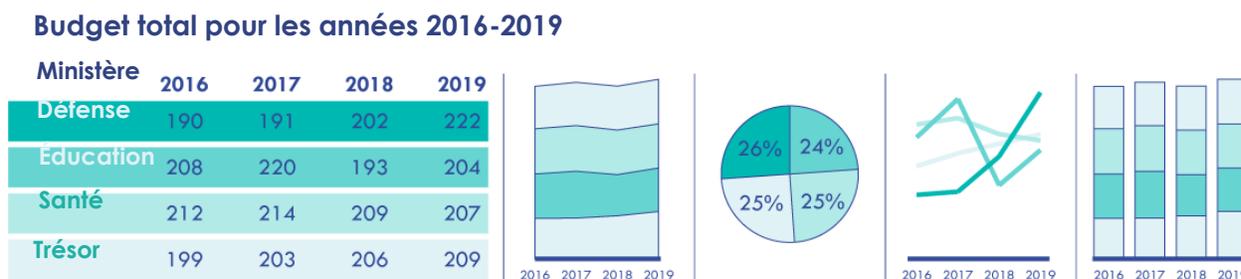
On entend par « visualisation des données » la création de graphiques dans le but d'analyser ou de visualiser des données. Sans entrer dans les détails, la visualisation des données consiste à présenter des données au moyen d'une image ou d'un graphique pour communiquer visuellement un message quantitatif et en faciliter l'analyse.

Dans sa forme la plus simple, la visualisation des données s'appuie sur des graphiques et des tableaux basiques, comme l'analyse de tendances et les diagrammes de dispersion présentés dans nos précédents exemples. Lorsqu'elle est plus complexe, elle peut désigner la visualisation de millions de lignes de données, rendue possible par des logiciels sophistiqués.

Si vous disposez de données quantitatives, vous pouvez envisager de recourir à la visualisation des données parmi vos méthodes d'analyse. En créant des graphiques à partir de ces données, vous pourrez observer les relations entre différents points de données, effectuer des comparaisons et comprendre les liens de cause à effet plus rapidement et plus facilement qu'en lisant des lignes de textes et de chiffres.

La **Figure 33** montre comment différents graphiques permettent de visualiser une même information.

**Figure 33 : Utiliser différents graphiques pour visualiser des données**



Source: IDI/ Équipe de développement des normes d'audit de la performance

Certains logiciels grand public permettent de créer différentes visualisations. Cela dit, votre ISC a peut-être d'autres logiciels plus spécialisés que vous pourrez utiliser pour visualiser des ensembles de données volumineux. Rapprochez-vous d'un expert pour identifier les ressources disponibles.

N'oubliez pas : pour que la visualisation des données soit efficace, elle doit être facile à comprendre. Un bon graphique n'a pas besoin d'explication, mais dans certains cas, il vous faudra peut-être apporter des informations complémentaires pour replacer les données dans leur contexte. Le but d'un graphique est aussi de compléter le texte du rapport sans le répéter. Vous n'avez pas besoin de répéter dans le texte les informations données par le graphique.

Quand vous avez terminé votre analyse et formulé vos constatations, la visualisation des données peut être un outil précieux pour communiquer les résultats de l'audit. Les institutions de contrôle des comptes publics du Royaume-Uni (NAO) et des États-Unis (GAO) ont créé des sites Web pour partager les ensembles de données interactifs qu'elles ont produits récemment. Les liens

suivants proposent différentes applications de la visualisation des données dans les rapports d'audit :

[www.nao.org.uk/search/publication\\_type/data-visualisations/](http://www.nao.org.uk/search/publication_type/data-visualisations/)

[www.flickr.com/photos/usgao/](http://www.flickr.com/photos/usgao/)

Cet article de blog pourra vous convaincre de l'intérêt de l'infographie :

[www.nao.org.uk/naoblog/visualising-data/](http://www.nao.org.uk/naoblog/visualising-data/)

## **Comment documenter les informations, comment les sauvegarder ?**

À mesure que vous collectez des informations et que vous les analysez, il est important de **documenter** ou de présenter votre travail en temps opportun, et de **sauvegarder** les informations documentées. Comme nous l'avons vu au Chapitre 2, votre équipe d'audit doit créer et utiliser un système de référencement établissant des liens compréhensibles et transparents entre les différents éléments de documentation obtenus au cours de l'audit. Le système de documentation doit vous permettre d'accéder facilement à l'information. Il doit également permettre aux superviseurs d'examiner le travail effectué dans le cadre de leurs procédures de **contrôle qualité** tout au long de l'audit (et de consigner cet examen une fois réalisé) et faciliter les examens internes ou externes **d'assurance qualité**.

Comme indiqué aux paragraphes précédents, assurez-vous de documenter ce que vous faites pour collecter et analyser les informations, et de consigner les résultats de votre analyse. Il est utile d'effectuer ce travail de documentation au fur et à mesure du travail d'analyse, avant que le temps ne passe, pour que vous soyez à même de vous rappeler tous les détails importants. Une documentation adéquate est importante pour fournir une compréhension claire du travail d'audit mené, pour permettre à un auditeur expérimenté n'ayant pas de connaissances préalables sur l'audit de comprendre la nature, le calendrier, la portée et les résultats du travail d'audit réalisé et des données probantes d'audit obtenues pour appuyer les observations, conclusions et recommandations d'audit, et le raisonnement sous-tendant tous les sujets d'importance significative qui exigeaient l'exercice du jugement professionnel (ISSAI 3000/87). En demandant à un superviseur d'examiner promptement votre **documentation d'audit**, vous vous assurez que les différents documents sont complets, précis, clairs et compréhensibles. Cette étape est importante dans le processus **d'assurance du risque**, parce qu'elle permet également d'alerter les superviseurs sur tout problème concernant l'audit (par exemple le manque d'éléments probants, une documentation insuffisante des informations collectées, réduisant la possibilité de les utiliser comme éléments probants) (GUID 3910/82-84).

Pour regrouper les informations collectées et vos analyses, vous aurez intérêt à créer un système de classement facile à comprendre, au format électronique ou papier.

#### Protéger les informations à caractère personnel ou sensible

Au cours de l'audit, vous pourrez être amené à collecter des données à caractère personnel ou sensible. Dans ce cas, vous devez faire en sorte que les données soient sauvegardées de façon appropriée. Si vous estimez être confronté à ce type de données, nous vous invitons à contacter les entités contrôlées pour déterminer si vous devez faire état de ces informations et selon quelles modalités le cas échéant, et à faire en sorte de sauvegarder ces informations par des moyens conformes aux exigences des entités contrôlées et de votre ISC en la matière. Les données sensibles sont par exemple les informations qui permettent d'identifier, comme un numéro d'identification nationale ou une date de naissance. Certaines informations peuvent aussi être confidentielles ou interdites de divulgation publique en vertu de la loi ou de la réglementation. Dans ces circonstances, il est possible que vous deviez rédiger un rapport séparé, classifié ou à usage restreint contenant ces informations et diffuser ce rapport uniquement aux personnes que la loi ou la réglementation autorise à en être destinataire.

## Quand vous réalisez un audit de la performance...

- ... Continuez à évaluer et à gérer le risque, à garantir la qualité du travail d'audit par les moyens suivants : analyse approfondie du caractère suffisant et approprié des éléments probants ; communication avec les parties prenantes internes et externes ; constitution d'une documentation d'audit détaillée ; supervision du travail d'audit ;
- ... continuez à évaluer l'indépendance de l'équipe d'audit pour éviter d'introduire un biais ou ce qui pourrait sembler constituer un biais susceptible de remettre en question l'impartialité de l'équipe d'audit ;
- ... communiquez fréquemment avec l'entité contrôlée pour collecter les données, veiller à ce que les analyses soient complètes et vérifier que la base factuelle des constatations est exacte et juste ;
- ... communiquez en interne, et le cas échéant, à l'externe, avec des experts du sujet considéré et des parties prenantes pour obtenir leur conseil, leur appui ou un point de vue différent concernant la collecte d'informations et la réalisation de l'analyse, dans l'objectif d'améliorer la qualité des travaux ;
- ... exercez en permanence votre esprit critique professionnel tout au long de la collecte d'informations, en prenant en considération la crédibilité des personnes que vous interrogez et des données que vous rassemblez : ne prenez rien pour argent comptant ;
- ... concentrez votre collecte d'informations et votre analyse sur l'économie, l'efficacité et/ou l'efficacités de l'entité contrôlée relativement aux objectifs et aux questions d'audit ;
- ... faites en sorte que vos éléments probants et le reste de la documentation d'audit soient suffisamment complets et détaillés pour représenter le travail réalisé et les éléments obtenus pour étayer des affirmations solides ;
- ... tenez compte de l'importance des informations que vous collectez et du résultat potentiel des analyses que vous réalisez, exercez votre jugement professionnel pour que votre travail d'audit soit axé sur des activités significatives de l'entité contrôlée ;
- ... assurez-vous que des informations sont collectées spécifiquement auprès de catégories vulnérables de la population.

Source : *Manuel d'audit de la performance* de l'AFROSAI-E, 2016

## Chapitre 6

### Comment formuler des constatations, conclusions et recommandations ?



La réalisation d'un audit implique essentiellement de comparer les critères d'audit à la situation, de déterminer les causes et les effets (le cas échéant), de s'assurer que les constatations s'appuient sur des éléments suffisants et appropriés, afin de formuler des **conclusions** et (si nécessaire) des **recommandations**.

Dans ce chapitre, nous répondrons aux questions suivantes :

- Qu'est-ce qu'une constatation d'audit ?
- Comment comparer les critères d'audit à la situation ?
- Comment déterminer les causes et les effets ?
- Comment évaluer les éléments probants ?
- Comment formuler des conclusions et des recommandations ?
- Comment préparer la rédaction du rapport ?

Vous pouvez choisir de rédiger vos constatations d'audit pendant ou après la collecte des éléments probants. Il peut être utile de commencer à identifier les éléments de possibles constatations alors que le travail d'audit n'est pas terminé, parce que cela pourra vous aider à identifier les lacunes éventuelles de vos informations et donc la nécessité de poursuivre le travail d'audit.

## Qu'est-ce qu'une constatation d'audit ?



### La norme

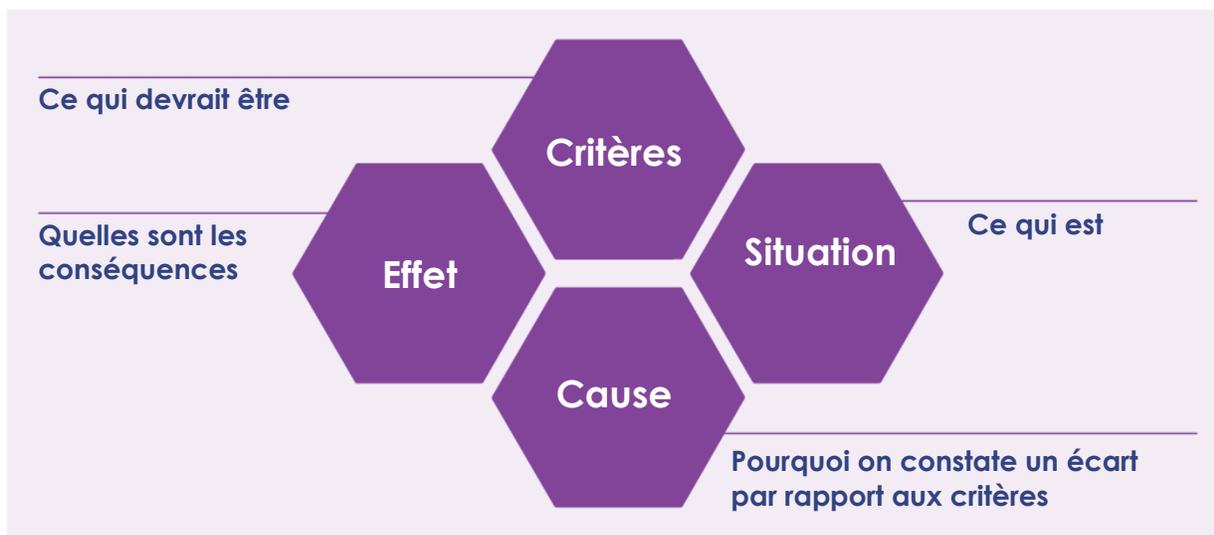
L'auditeur doit analyser les informations collectées et s'assurer que les constatations d'audit sont mises en perspective et répondent aux objectif(s) d'audit et aux questions d'audit ; en reformulant les objectifs d'audit et les questions d'audit autant que nécessaire.

Source : ISSAI 3000/112

Après que vous avez collecté et analysé vos éléments probants, il est important de reporter votre attention sur l'évaluation de ces éléments, pour être en mesure de rédiger les **constatations** (ou observations) de l'audit. La GUID 3920/79 indique qu'une observation d'audit désigne « ce qui est » par opposition à « ce qui devrait être ».

Tout au long de l'audit, le processus d'analyse implique d'examiner et d'évaluer en continu les éléments probants, et ce qui les relie aux questions d'audit. Créatif, itératif et collaboratif, le processus d'analyse contribue à la qualité des constatations d'audit formulées par votre équipe. Certains audits traitent différents sujets présentant des liens thématiques, auquel cas chaque sujet peut constituer une constatation à part entière. Une constatation d'audit peut alors être décrite comme contenant quatre éléments, comme illustré à la **Figure 34** :

**Figure 34 : Les éléments d'une constatation**



Source: GUID 3920/84

Cependant, si différentes constatations sont liées, vous pourrez les présenter comme un ensemble dans le rapport d'audit, plutôt que de présenter séparément les différentes constatations. Dans ce cas, c'est le rapport qui devra globalement couvrir ces quatre éléments.



Pour développer une constatation, vous devez vous assurer qu'elle est conforme aux éléments probants sur lesquels elle est fondée et qu'elle répond à la question d'audit. Vous pouvez aussi vous appuyer sur les questions d'audit pour organiser les informations que vous avez collectées, et sur votre analyse de ces informations pour déterminer la signification des éléments rassemblés. La nature et l'importance d'une constatation détermineront souvent le type d'éléments probants nécessaires. Plus une constatation est importante, plus vous avez besoin d'éléments solides pour l'étayer.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Tenir compte de ces quatre éléments tout au long de votre audit vous donnera un cadre, qui vous aidera à évaluer la quantité d'éléments probants qu'il vous faut collecter et les moyens de les analyser. Quand vous commencerez à évaluer vos éléments probants, vous devrez déterminer quelles informations sont les plus pertinentes pour vos questions d'audit et quels sont les liens entre les différents éléments dont vous disposez. Cette évaluation des éléments probants vous aidera à déterminer ce qu'ils signifient. Il est important pour l'équipe d'examiner tout au long du processus les constatations potentielles de l'audit, et de les affiner.

L'interprétation des constatations d'audit doit suivre une trame claire et logique qui permettra à votre superviseur, à la direction et aux parties prenantes de comprendre sans difficulté quels critères d'audit ont été appliqués, quelle situation a été constatée et comment ont été analysés la nature, le caractère significatif et les causes de cette situation. Pensez à

reconsidérer vos constatations sur le plan de l'**économie**, de l'**efficience** et/ou de l'**efficacité** ; cet examen pourra vous donner le moyen de prouver que des actions correctrices doivent être mises en œuvre. Vos constatations doivent être objectives et impartiales.

Pour que le rapport d'audit soit complet, il est important d'y présenter à la fois des aspects positifs et négatifs, à savoir reconnaître les points positifs lorsqu'il y a lieu. En effet, une constatation doit être placée dans son contexte : l'évaluation des activités ou des programmes d'une entité contrôlée implique généralement qu'il existe des aspects positifs à cette action. Une évaluation objective et équitable doit refléter le travail de l'entité dans sa globalité, et ne pas se concentrer sur les insuffisances.

Il est aussi important d'examiner le **caractère significatif** et d'exercer votre **jugement professionnel** tout au long du processus (ces éléments sont détaillés au Chapitre 2). Comme il est indiqué dans la GUID 3910/112, « les observations peuvent être considérées comme significatives si, individuellement ou dans leur globalité, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions pertinentes prises par des utilisateurs cibles sur la base du



L'équilibre est important dans le développement des constatations d'audit. Posez-vous les questions suivantes pour être certain de présenter un tableau juste et équilibré de la réalité :

- Quelles réalisations une personne raisonnable pourrait-elle attendre de l'entité contrôlée ?
- Dans quels domaines l'entité contrôlée est-elle efficace, relativement aux questions d'audit ?
- Quelles mesures positives l'entité contrôlée a-t-elle prises pour traiter les éléments négatifs éventuellement révélés par l'audit ?

Source : Équipe de développement IDI/SAP

rapport de l'auditeur. L'appréciation par l'auditeur du caractère significatif est une question de jugement professionnel et est affectée par la perception qu'a l'auditeur des besoins communs en informations des utilisateurs cibles. »

### Exemple de constatation d'audit

**Constat** : le nombre de lits de patients en psychiatrie est insuffisant dans la plupart des zones régionales du pays X.

**Critère** : l'Organisation mondiale de la Santé établit le nombre de lits requis en psychiatrie à 0,43 pour mille habitants.

**Situation** :

- Le pays compte en moyenne 0,37 lits en psychiatrie pour mille habitants.
- La répartition inégale des lits entre les zones régionales (le Sud-est compte 0,53 lits pour mille habitants, contre 0,04 au Nord).

**Causes** : le pays X n'a pas pris en considération la répartition des lits selon la région géographique car il n'a établi aucune politique municipale ou nationale de santé mentale.

**Effets** :

- Déficit de service dans les zones insuffisamment dotées en lits
- Migration des personnes souffrant de troubles mentaux entre municipalités ou entre États, ce qui complique la planification des soins de santé.

Source : ISC du Brésil

## Comment comparer les critères d'audit à la situation ?



### La norme

L'auditeur doit identifier les critères d'audit et leurs sources dans le rapport d'audit.

Source : ISSAI 3000/122

Les **critères** et la situation constituent la colonne vertébrale de vos constatations d'audit. La situation désigne l'état observé, les occurrences les plus pertinentes identifiées à l'occasion du travail de terrain. Pour apprécier vos éléments probants et rédiger vos constatations, vous devrez :

- 1) revoir la totalité des informations collectées au cours de votre audit ;
- 2) déterminer quels sont les éléments les plus importants pour répondre aux questions d'audit ;
- 3) identifier les relations logiques entre les différents éléments.

L'évaluation des éléments probants consiste à combiner les informations provenant des différentes sources de données, pour acquérir une vue d'ensemble et une connaissance de la situation réelle. Vous pouvez ainsi combiner les informations issues des entretiens et l'analyse d'enregistrements statistiques, combiner les informations provenant des études de cas et les données des enquêtes ; certaines informations peuvent être issues d'études de terrain menées sur un secteur en particulier tandis que d'autres informations font référence à un autre secteur. C'est un peu comme assembler un puzzle, dont les pièces seraient les différents éléments d'information et d'analyse. L'évaluation des éléments probants vous permet de confronter la situation réelle à vos critères.

Si vous constatez un écart entre vos critères et la situation, il y a matière à rédiger une constatation qui pourra donner lieu à une recommandation. Par exemple, si votre évaluation montre que l'entité contrôlée ne respecte pas les critères, cette observation peut indiquer un domaine où des améliorations peuvent être apportées. Il est important de fonder la comparaison des critères à la situation sur ce qu'une personne raisonnable pourrait attendre, en tenant compte des circonstances propres à l'entité contrôlée.

S'il n'existe aucun écart entre la situation et les critères, c'est que l'entité contrôlée a fait ce qu'on attendait d'elle. Si votre évaluation montre que l'entité contrôlée respecte, voire dépasse les critères, c'est le signe d'une possible constatation positive. Il est important d'inclure dans votre rapport des constatations positives lorsque vous disposez d'éléments probants pour les appuyer.

Après cette évaluation, il vous faudra ensuite analyser ces écarts et en identifier les causes, c'est-à-dire déterminer pourquoi la réalité observée ne correspond pas aux critères. Cette analyse pourra donner matière à une recommandation, le cas échéant. Par exemple, dans le cadre d'un audit étudiant le caractère suffisant de la formation des inspecteurs des douanes, si vous constatez que la formation au contrôle douanier dont bénéficient les nouveaux inspecteurs n'est pas conforme aux lignes directrices relatives aux parcours de formation, cette constatation peut indiquer un domaine dans lequel l'entité contrôlée doit apporter des améliorations.

Parfois, le manque d'information sur vos objectifs ou questions d'audit peut être une constatation en soi. Reprenons l'exemple de l'audit de la formation des inspecteurs des douanes : si vous constatez que l'entité contrôlée ne collecte pas d'informations indiquant si les inspecteurs des douanes qui ont suivi la formation estiment avoir été bien préparés à leur travail, cette constatation peut indiquer que l'entité contrôlée aurait intérêt à recueillir ce retour d'expérience, pour prendre ensuite des décisions mieux informées en matière de formation.

## Comment déterminer les causes et les effets ?

Dans l'idéal, vous aurez à votre disposition des éléments probants suffisants et appropriés pour vous permettre de déterminer la **cause** et l'**effet** d'une constatation. Dans une certaine mesure, vous pouvez aussi utiliser les informations collectées sur des problèmes de performance comme tremplin pour déterminer la cause et l'effet d'une constatation. La cause désigne le facteur ou les facteurs expliquant l'écart constaté entre la situation et les critères, et peut aussi servir de base pour justifier la recommandation d'actions correctrices. On retrouve souvent parmi ces facteurs le manque de rigueur dans la conception des politiques, des procédures ou des critères, une mise en œuvre incohérente, incomplète ou incorrecte, ou des facteurs que les responsables du programme ne maîtrisent pas. Répondre aux questions concernant la cause et l'effet nécessitera l'application de techniques d'analyse complexes.

Pour identifier la cause avec certitude, vous devrez parfois établir une chaîne de causalité, c'est-à-dire progresser puis revenir en arrière dans votre travail d'analyse jusqu'à pouvoir repérer l'élément précis qui doit être corrigé. Par exemple, attribuer la mauvaise qualité d'un élément probant à une erreur de planification ne suffit pas : Comment expliquer que la planification ne soit pas adaptée ? Les priorités ont-elles été mal définies ? L'explication se trouve-t-elle ailleurs ? Si vous estimez que la cause n'est pas raisonnable ou crédible, vous soumettrez vos doutes à l'entité contrôlée, et vous traiterez la question avec elle. Souvent, se demander « Pourquoi ? » pendant la collecte de données permet d'identifier et d'analyser les causes des problèmes de performance étudiés.

Pour déterminer l'effet de votre constatation, il vous faudra comparer la situation constatée à la situation théorique, conforme aux critères. L'effet désigne soit ce qui a déjà eu lieu, soit l'impact futur probable, si l'on suit un raisonnement logique. Vous pouvez aussi identifier des effets positifs (en déployant cette action, l'entité contrôlée peut obtenir une réalisation économique, efficiente et efficace donnée) ou des effets négatifs (en ne déployant pas cette action, l'entité contrôlée ne parviendra pas à obtenir une réalisation économique, efficiente et efficace donnée). N'oubliez pas que d'autres facteurs externes peuvent également avoir une incidence sur l'effet observé.

Il est important de bien comprendre la nature des relations entre cause et effet. Par exemple, la dégradation des conditions de travail n'est pas systématiquement causée par l'insuffisance du financement de l'entité. Peut-être l'entité observée a-t-elle perdu des financements à cause de sa mauvaise gestion.

## Différents types de relations entre cause et effet

- **Il peut exister une relation directe de cause à effet.** Par exemple, si une université a un nombre d'admissions fixe chaque année, et qu'elle augmente ses admissions d'étudiants à temps partiel, elle doit réduire son nombre d'admissions à plein temps.
- **Il peut exister une relation inverse de cause à effet.** Par exemple, des mauvais résultats à un examen peuvent être causés par une mauvaise assiduité, mais, de la même manière, une mauvaise assiduité peut être la cause de mauvais résultats à un examen.
- **La relation peut être une coïncidence.** Par exemple, il peut y avoir une relation entre la qualité de la politique de santé dans une zone et les résultats d'examen dans la même zone, mais il est difficile d'identifier qui est la cause de l'autre.
- **Il peut y avoir un effet aggravant.** Par exemple, la relation entre la qualité de la santé et les résultats d'examen peut être due à une utilisation efficace de ressources au sein de la zone, ce qui peut ne pas avoir été considéré comme une partie de travail de terrain

Source : adapté du cadre 7 du GUID 3920

## Comment évaluer les éléments probants ?

Vous pouvez appliquer différentes techniques pour évaluer les éléments probants. Les circonstances (nature de l'audit et des informations collectées) vous permettront de choisir la technique la plus indiquée. Votre équipe d'audit doit travailler de façon systématique et rigoureuse dans l'interprétation des éléments probants et des données recueillis. Comme indiqué au chapitre 5, il est tout aussi important d'évaluer et maintenir tout au long de l'audit le caractère suffisant et approprié des éléments probants. Ce travail doit être effectué avant même d'évaluer les éléments probants, et contribue à formuler des constatations. En combinant les données de différentes sources, en appliquant différentes méthodes et en analysant l'information (pour corroborer les données, vous éviterez de biaiser vos constatations, un écueil souvent associé à l'utilisation d'une source unique d'information). Passons maintenant en revue certaines méthodes souvent utilisées pour évaluer des éléments probants.

### Regroupement et étiquetage des éléments probants

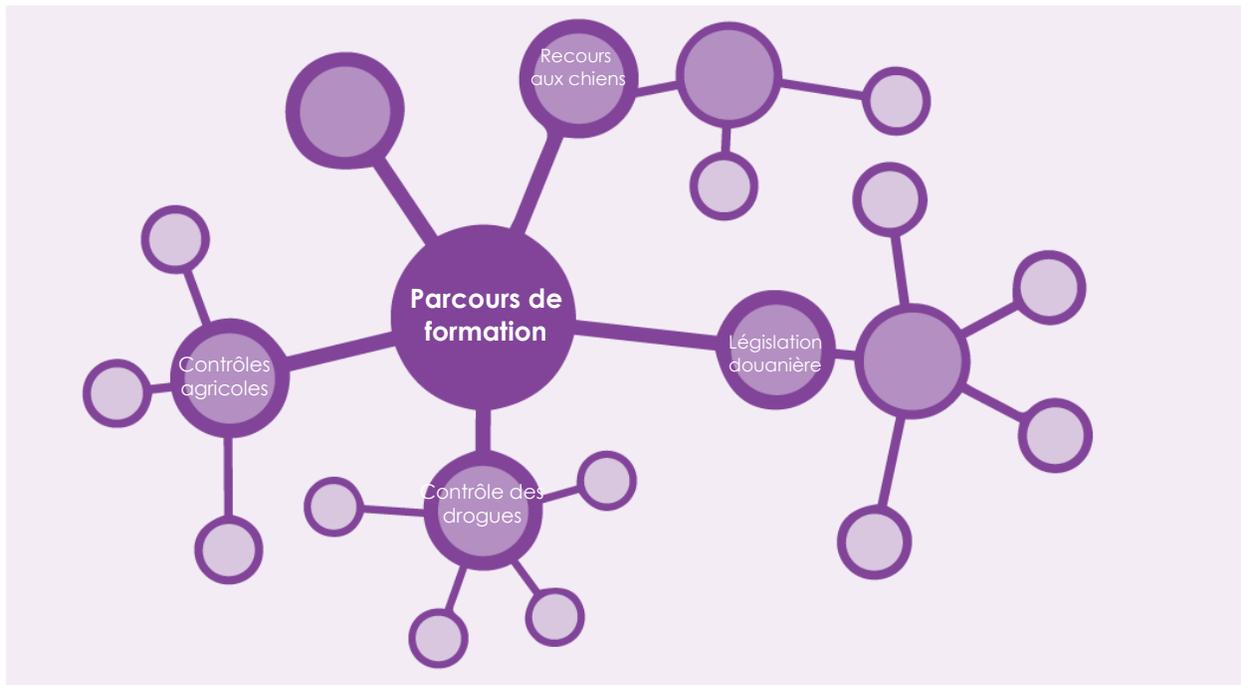
Une technique d'évaluation des éléments probants consiste à regrouper et à étiqueter les informations afin d'identifier des catégories logiques. Regrouper des informations consiste à les affecter à des groupes présentant un lien logique, de façon à maintenir une forte corrélation entre les informations au sein d'un même groupe. Le regroupement facilite l'identification des connexions pouvant exister entre des informations collectées auprès de différentes sources. Après avoir analysé ce qui relie les informations d'un même groupe, vous pouvez étiqueter chaque groupe, en attribuant à chacun d'eux un titre décrivant cette relation.

Vous pouvez vous aider de la documentation d'audit pour créer cette étiquette. Par exemple, à propos d'informations recueillies pour répondre à une question d'audit relative au caractère suffisant de la formation des inspecteurs des douanes, vous pourriez regrouper les informations en différentes catégories telles que « ressources », « avantages », ou « difficultés ». L'examen des informations d'une catégorie vous permettra par exemple d'affirmer : « L'institut de formation des inspecteurs enregistre de faibles taux de présence. »

### Utiliser des représentations graphiques, établir des connexions

Une autre technique consiste à utiliser des représentations graphiques pour faire apparaître les connexions entre éléments d'une même question d'audit et entre différentes questions. Il existe différentes possibilités, dont des outils comme la carte cognitive, le diagramme en arête de poisson, l'organigramme. Les **Figures 35, 36 et 37** ont été partiellement complétées pour vous donner un aperçu de la façon de procéder pour remplir le graphique en fonction de vos éléments probants. Ces outils pourront vous être utiles à d'autres étapes de l'audit, par exemple en phase de conception.

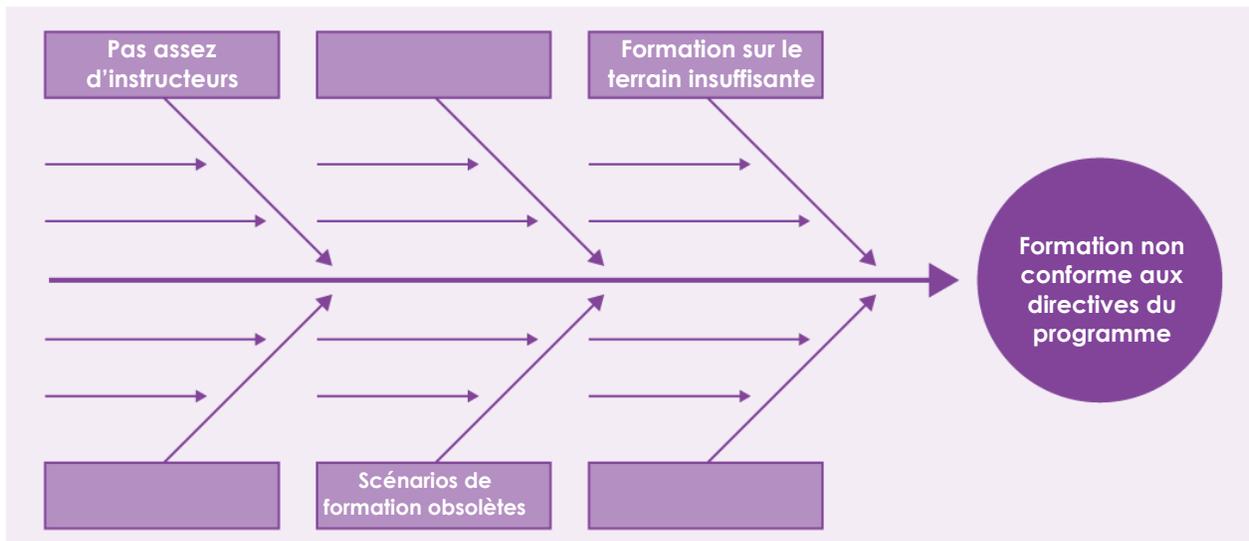
**Figure 35 : La carte cognitive**



Source : Adapté du GAO (États-Unis)

La carte cognitive simplifie la visualisation de toutes les informations liées à un thème ou à une question. Reprenons l'exemple de l'audit du caractère suffisant de la formation des inspecteurs des douanes. Vous pourriez dans ce cas utiliser le parcours de formation comme idée centrale et utiliser les bulles secondaires pour indiquer les différents thèmes couverts par le parcours de formation.

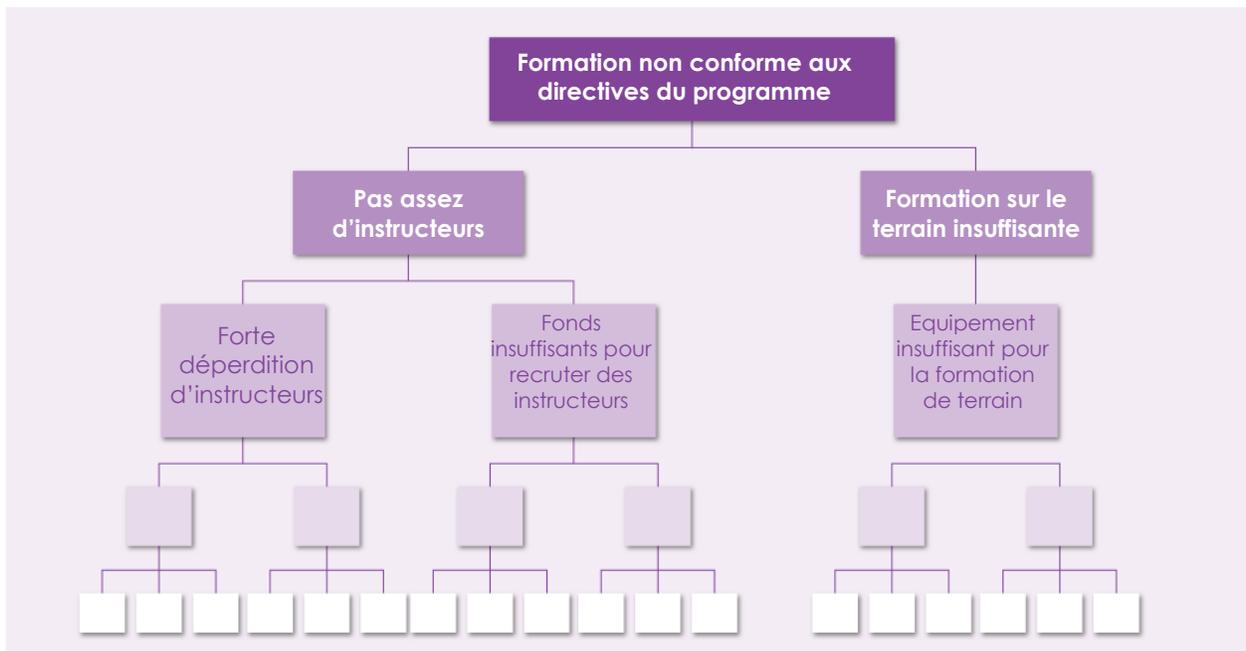
**Figure 36 : Le diagramme en arête de poisson**



Source : Adapté du GAO (États-Unis)

Le diagramme en arête de poisson (également appelé diagramme Ishikawa) permet de représenter graphiquement et d'organiser les causes possibles d'un problème, afin de formuler des recommandations pour traiter la cause principale. Dans l'exemple de l'audit sur la formation des inspecteurs des douanes, vous pourriez partir du constat que la formation au contrôle douanier dispensée aux nouveaux inspecteurs ne respecte pas les lignes directrices en matière de parcours de formation. Vous utiliserez ensuite les arêtes du graphique pour décrire les causes possibles du problème, comme les difficultés liées au manque de personnel, d'équipement ou des procédures inadaptées. Les flèches plus petites représentent les sous-causes de chaque cause.

Figure 37 : L'organigramme



Source : Adapté du GAO (États-Unis)

Vous pouvez vous aider d'un organigramme pour faire apparaître ce qui relie différents éléments. Dans notre exemple, vous pourriez placer au sommet de l'organigramme le constat que la formation aux contrôles douaniers dispensée aux nouveaux inspecteurs ne respecte pas les lignes directrices en matière de parcours de formation. Vous utiliseriez ensuite les niveaux inférieurs pour décrire en cascade les différentes causes du problème.

## Le mur parlant

La technique du « mur parlant » est une autre méthode d'évaluation des éléments probants en équipe. Pour l'appliquer, l'équipe d'audit, des parties prenantes internes et des superviseurs se réunissent dans une pièce (ou virtuellement). Avec l'aide d'un facilitateur qualifié, les participants examinent en profondeur les questions d'audit et en quoi les éléments probants recueillis permettent d'y répondre. Ensuite, l'équipe utilise des post-it pour afficher les éléments probants directement sur un mur ou avec un ordinateur, pour que chaque participant puisse identifier les éléments probants les plus importants et les thèmes qui se dégagent de cette observation. Sur plusieurs jours, l'équipe peut discuter des différents éléments probants, déplacer les notes au fil des échanges, pour obtenir au final une représentation visuelle des constatations de l'audit. Le facilitateur joue un rôle important, en invitant l'équipe et les parties prenantes à préciser les détails qui soutiennent un élément, les causes et les effets d'une lacune identifiée.



Quelques conseils pour préparer une session de mur parlant :

- Prévoyez un délai de deux semaines entre la collecte de données et l'organisation de la session de mur parlant, pour que toute la documentation puisse être réunie et étudiée avant la session
- Étudiez toute votre documentation d'audit pour vous familiariser avec les éléments, en accordant une attention particulière à ce qui pourrait être pertinent au regard de vos questions d'audit
- Efforcez-vous de conserver une attitude ouverte : mieux vaut ne pas vous rendre à la session de mur parlant avec des idées arrêtées sur les constatations et recommandations.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## **Comment formuler des conclusions et des recommandations ?**

En évaluant vos éléments probants, vous ferez des constatations d'audit, et sur la base de ces constatations, vous pourrez tirer des conclusions et formuler des recommandations. Constatations et conclusions doivent être étayées par des éléments probants suffisants et appropriés.

### Comment formuler des conclusions ?



#### **La norme**

L'auditeur doit obtenir des données d'audit suffisantes et appropriées afin d'établir des observations d'audit, de parvenir à des conclusions en réponse aux objectifs d'audit et aux questions d'audit et d'émettre des recommandations lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de l'ISC.

Source : ISSAI 3000/106

Les conclusions vous permettent de développer un argumentaire précis et convaincant pour justifier que des actions soient mises en place pour traiter une insuffisance ou tirer profit d'une

opportunité d'amélioration. Les conclusions sont la base de vos recommandations éventuelles. Les conclusions sont aussi le moyen de présenter votre opinion fondée sur vos éléments probants, de préciser vos constatations pour leur ajouter du sens, de pousser plus loin l'analyse sans vous contenter de reprendre les constatations qui seront présentées dans le rapport d'audit.

Les conclusions reflètent aussi les explications et opinions de l'auditeur fondées sur ces observations. Les conclusions peuvent par exemple comprendre l'identification d'un sujet général ou d'un certain modèle dans les observations. Un problème sous-jacent qui explique les observations peut aussi être identifié (adapté du GUID 3920/93). L'équipe d'audit doit impérativement les considérer avec esprit critique par rapport aux constatations de l'audit, aux éléments probants et aux critères, ainsi qu'établir le lien entre les conclusions et l'objectif de l'audit.

La communication est un aspect essentiel du processus d'élaboration des constatations. En effet, l'auditeur doit prendre en compte le contexte, l'ensemble des arguments pertinents, et différents points de vue avant de pouvoir tirer des conclusions. Il est donc important que l'auditeur maintienne une communication efficace et appropriée avec toutes les parties prenantes au sein de votre ISC et des entités contrôlées (adapté du GUID 3920/100-124). Nous reviendrons sur la communication plus loin dans ce chapitre et au chapitre 7.

## Conclusions

### Assurez-vous que votre conclusion :

- ✓ Mentionne le niveau d'économie, d'efficacité et/ou d'efficacité, en présentant un aperçu général de certains aspects des trois E, ou en apportant des informations précises sur différents points liés aux trois E ;
- ✓ Est claire et concise : inutile de répéter l'ensemble de vos constatations dans la section de conclusion ;
- ✓ Reflète les critères d'audit ;
- ✓ Est quantifiée lorsque cela est possible (par exemple, en indiquant dans quelle mesure la performance est en deçà des attentes ou de la norme idéale) ;
- ✓ Reflète les changements intervenus sur la durée (par exemple, en indiquant s'il faut s'attendre à une augmentation du risque en matière de performance en raison de récents développements) ;
- ✓ Est rédigée en des termes équilibrés, reflétant fidèlement les constatations de l'audit ;
- ✓ Établit clairement un lien avec les recommandations du rapport.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Quelques conseils pour formuler des conclusions efficaces

- ✓ Rappelez le lien entre les conclusions et l'objectif de l'audit, et pourquoi l'audit est important.
- ✓ Assurez-vous que les conclusions sont équilibrées, insistez sur les implications (positives et négatives) des constatations et présentez les progrès (le cas échéant) réalisés par l'entité contrôlée dans le traitement des problèmes soulevés.
- ✓ Faites en sorte que les conclusions découlent logiquement des constatations de l'audit.
- ✓ Ne vous contentez pas de résumer ou de citer les constatations ; vous devez expliquer en quoi elles sont significatives et ce qui justifie vos recommandations.

Source : Adapté du GAO, États-Unis

## Comment formuler des recommandations ?



### La norme

L'auditeur doit fournir des recommandations constructives qui contribueront probablement de manière significative à répondre aux faiblesses ou aux problèmes identifiés par l'audit, lorsque c'est pertinent et autorisé par le mandat de l'ISC.

Source : ISSAI 3000/126

L'ISSAI 3000 traite des recommandations en phase de présentation des résultats de l'audit. Nous avons tout de même souhaité apporter des informations complémentaires dans ce chapitre, pour aider les auditeurs à bien comprendre les liens entre constatations, conclusions et recommandations.

Si vous le jugez nécessaire, vous pourrez formuler des **recommandations** visant à combler des lacunes et à rectifier des problèmes identifiés pendant l'audit. Utilisez des mots-clés ou des expressions récurrentes qui feront apparaître les liens entre vos constatations d'audit et vos recommandations. L'acronyme SMART permet d'apprécier ce qui fait une bonne recommandation : spécifique, mesurable, atteignable, réaliste et opportune (de l'anglais *Specific, Measurable, Achievable, Relevant and Time-bound*). Dans certaines circonstances, discuter avec l'entité contrôlée peut aider l'équipe à apprécier le caractère « opportun » de la recommandation, c'est-à-dire le calendrier approprié de sa mise en œuvre.

Les recommandations doivent traiter les causes des problèmes, et contribuer à améliorer les programmes, les activités et la performance de l'entité contrôlée, sans pour autant empiéter sur les responsabilités de la direction de l'entité. Il est important de discuter avec les entités contrôlées, avant la phase de rédaction du rapport, de vos recommandations potentielles. Nous reviendrons sur ce point dans le présent chapitre et au Chapitre 7.

Les recommandations visent souvent à réduire un écart constaté entre situation et critères d'audit. Elles seront plus efficaces s'il est possible de démontrer clairement qu'elles valent la peine d'être mises en œuvre, qu'elles sont raisonnables et économiques. Pour être constructives, les recommandations doivent donc (adapté du GUID 3920/127) :

- Être axées sur la résolution des causes des faiblesses ou des problèmes identifiés ;
- Être pratiques ;
- Créer de la valeur ;
- Être fondées et découler logiquement des observations et conclusions ;
- Être formulées de manière à éviter les évidences ou la simple inversion de certains critères ou conclusions d'audit ;
- N'être ni trop générales ni trop détaillées. Des recommandations trop générales comporteront toujours le risque de ne pas créer de valeur, alors que des recommandations trop détaillées pourraient restreindre la nécessaire liberté d'action de l'entité auditée. La politique et les procédures de l'ISC peuvent également imposer que les recommandations faites à l'entité contrôlée ne soient pas trop directives et détaillées, ce qui pourrait conduire à ce que l'ISC soit considérée comme un consultant plutôt que comme un auditeur indépendant et impartial ;
- Clairement indiquer les mesures recommandées et l'identité des personnes responsables de conduire ces actions.

Lors de la rédaction de recommandations, efforcez-vous de déterminer :

- si certaines recommandations sont prioritaires sur d'autres (et donc doivent être mises en œuvre en premier) ;
- les ressources qui seront nécessaires pour appliquer les recommandations ;
- si l'avantage apporté par l'application de la recommandation justifie le coût de cette application ;
- comment assurer le suivi des recommandations. Le Chapitre 8 contient des informations complémentaires concernant le suivi.

## Conseils de rédaction de recommandations d'audit

- ✓ Commencez à réfléchir à vos recommandations éventuelles à un stade précoce de l'audit, et demandez régulièrement aux acteurs des processus ce qui pourrait être fait pour améliorer la performance.
- ✓ Rédigez les recommandations d'une façon qui permette à l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques d'évaluer si elles ont effectivement été mises en œuvre.
- ✓ Discutez des recommandations avec l'entité contrôlée pour identifier les changements nécessaires et les modalités pratiques de leur mise en œuvre. Vous faciliterez ainsi l'application réaliste de vos recommandations.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Matrice des constatations d'audit

La **matrice des constatations d'audit**, dont la **Figure 38** propose un exemple, est un outil pratique pour évaluer les éléments probants et formuler vos conclusions et recommandations. Cet outil vous permettra de déterminer si vos constatations et vos recommandations, le cas échéant, s'appuient sur des éléments probants suffisants et appropriés. Bien conçue, la matrice des constatations d'audit peut aussi être utile en phase de rédaction du rapport.

**Figure 38 : Modèle de matrice des constatations d'audit**

Objectif d'audit : indiquez le motif de réalisation de l'audit Question d'audit (celle que vous avez formulée dans la matrice de conception) : pour chaque question d'audit (ou sous-question), reprenez chacun des éléments du tableau suivant.						
Constatation					Bonnes pratiques	Recommandations
Situation observée (Situation)	Critères	Éléments probants et analyse	Causes	Effets		
Occurrences les plus pertinentes relevées à l'occasion du travail de terrain.	Informations utilisées pour déterminer si la performance attendue de l'objet audité est satisfaisante, dépasse les attentes ou s'avère insuffisante.	Résultat de l'application des méthodes d'analyse des données ou de l'évaluation de vos éléments probants. Vous pouvez préciser quelles techniques ont été utilisées pour traiter les informations collectées pendant le travail de terrain et quels résultats ont été obtenus.	Raisons de la situation observée Peut être relié au fonctionnement ou à la conception de l'objet audité Le dirigeant peut n'avoir aucun contrôle sur ces causes Les recommandations éventuelles doivent être reliées aux causes.	Conséquences liées aux causes et aux éléments probants correspondants Peut constituer une mesure de la pertinence de la constatation.	Actions identifiées comme contribuant à des performances satisfaisantes. Peuvent être utilisées pour étayer vos recommandations.	Propositions pour traiter les causes (ou les lacunes) identifiées.

Source : adapté du GAO (États-Unis) et de l'ISC du Brésil

La **Figure 39** présente pour l'exemple une matrice établie à partir d'une constatation formulée dans le cadre d'un audit de la performance.

**Figure 39 : Exemple de matrice établie pour une constatation d’audit**

Constatation :					Bonnes pratiques	Recommandations
Situation observée (Situation)	Critères	Éléments probants et analyse	Causes	Effets		
<p>Les organismes publics ont pris des mesures fragmentées et de portée restreinte pour atténuer les écarts entre les différents dispositifs de collecte de données sur l’occurrence de violences sexuelles.</p>	<p>Les Principes et pratiques d’une Agence fédérale de la statistique énoncés par la Commission de la Statistique Nationale demande aux agences fédérales qui produisent des statistiques fédérales similaires mais dont les missions sont différentes :</p> <p>(1) De coordonner leur action et de collaborer pour répondre ensemble aux besoins d’information définis ;</p> <p>(2) De fournir des données nouvelles ou plus utiles que celles que peuvent fournir séparément leurs systèmes respectifs.</p>	<p>On dénombre cinq programmes visant à renforcer l’harmonisation des mécanismes de collecte de données. La coordination de ces programmes est bilatérale (généralement elle implique simultanément deux des dix mécanismes de collecte de données) et son étendue est limitée.</p>	<p>Le Bureau de la gestion et du budget ne prévoit pas de former un groupe inter-agences sur l’harmonisation des données relatives aux violences sexuelles. Ses services ont indiqué qu’ils comptent se concentrer plutôt sur d’autres priorités, comme la redéfinition de l’Enquête nationale de victimation.</p>	<p>Les données relatives aux violences sexuelles ne concordent pas, ne sont pas compatibles, et génèrent de la confusion.</p> <p>Le périmètre du problème des violences sexuelles aux États-Unis n’est pas correctement identifié.</p>	<p>Aucune.</p>	<p>Le Directeur du Bureau de la gestion et du budget devrait créer un groupe inter-agences dédié aux statistiques sur les violences sexuelles, chargé d’examiner les différences entre les mécanismes existants de collecte de données, afin d’évaluer si ces différences favorisent ou font obstacle à l’acquisition d’une compréhension globale de la problématique des violences sexuelles aux États-Unis.</p>

## Comment préparer la rédaction du rapport ?

### Discussions au sein de votre ISC

Une fois formulées vos constatations, vos conclusions et le cas échéant, vos recommandations, il est utile de prendre le temps d'organiser une réunion avec l'ensemble des auditeurs, des parties prenantes internes et des responsables qui ont travaillé sur l'audit afin de parvenir à un accord sur les résultats de l'audit. Une autre possibilité consiste à discuter des constatations à mesure qu'elles apparaissent au cours du travail d'audit et de l'interaction avec les différents membres de l'équipe, les parties prenantes internes et les responsables.

Pour dégager un consensus autour des constatations, des conclusions et des recommandations de l'audit et préparer la rédaction du rapport, l'équipe d'audit peut passer en revue les constatations pour chacune des questions de l'audit, en tenant compte de la solidité et de la fiabilité des éléments probants pour chaque réponse, afin d'identifier et de traiter les ambiguïtés ou les incertitudes que peuvent présenter les éléments probants. Il peut être nécessaire de recueillir des éléments complémentaires pour lever une certitude.

### Discussions avec les entités contrôlées



#### La norme

L'auditeur doit offrir à l'entité contrôlée la possibilité d'apporter des commentaires concernant les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit avant la publication du rapport d'audit de l'ISC.

Source : ISSAI 3000/129

Dans la dernière ligne droite conduisant à la rédaction du rapport, vous devez recueillir des commentaires auprès des entités contrôlées. Cet échange peut vous aider à déterminer s'il est nécessaire de compléter votre travail, en fonction du point de vue exprimé par les entités contrôlées et des événements qui ont pu se produire depuis la collecte des éléments probants. Si vous êtes resté en contact régulièrement avec les entités contrôlées pendant l'audit, cette étape se passera probablement sans difficulté, vous n'aurez pas à craindre de surprise.

Étudiez la réaction initiale des entités contrôlées pour :

- vérifier si vos conclusions sont raisonnables ;
- demander des éléments probants complémentaires, le cas échéant ;

- identifier et rectifier les erreurs factuelles dans la formulation des constatations de l'audit ;
- modifier la formulation des constatations d'audit pour tenir compte du point de vue des entités contrôlées ;
- préciser les recommandations (est-il possible de les rendre plus spécifiques, plus réalisables et donc plus susceptibles d'être mises en œuvre par les entités contrôlées ?).

Ces discussions avec les entités contrôlées et la prise en compte de nouveaux éléments probants pourront vous amener à apporter des modifications à votre projet de rapport, sans compromettre votre **indépendance** ni vous départir de votre **esprit critique professionnel**. Ce n'est pas une mauvaise chose, cette étape fait partie du processus nécessaire à la rédaction d'un rapport de qualité. Quoi qu'il en soit, toute modification doit être fondée sur des éléments probants fiables et appropriés.

### Pour établir les constatations, conclusions et (le cas échéant) les recommandations de votre audit, n'oubliez pas...

... de reprendre l'évaluation initiale du risque à la lumière des éléments probants collectés et de déterminer s'il est nécessaire de réaliser un travail d'audit complémentaire ;

... de travailler de façon systématique et rigoureuse pour analyser vos éléments probants et les données collectées, en vous assurant que les constatations d'audit sont mises en perspective et répondent aux objectifs et questions d'audit ;

... de vous assurer que les constatations d'audit sont objectives, justes et équilibrées, qu'elles préservent l'indépendance, qu'elles soulignent les points positifs comme les aspects à améliorer, qu'elles saluent les réussites de l'entité contrôlée lorsque cela est justifié ;

... de prendre en considération l'importance des constatations, d'exercer votre jugement professionnel pour interpréter dans quelle mesure vos constatations ont une incidence sur la performance de l'entité contrôlée ;

... d'analyser et de confirmer les causes, dès lors que vous constatez qu'il existe un écart entre la situation et les critères identifiés ;

... d'identifier l'impact positif ou négatif de tout écart constaté entre la situation et les critères ;

... de vous assurer que vos conclusions et, le cas échéant, les recommandations que vous formulez découlent de façon logique des constatations d'audit, qu'elles sont équilibrées et raisonnables ;

... de communiquer vos constatations préliminaires, vos conclusions et, le cas échéant, vos recommandations à l'entité contrôlée, et d'en discuter avec elle.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Chapitre 7

### Comment rédiger un rapport d'audit de la performance ?



Dans ce chapitre, vous découvrirez comment préparer et rédiger un **rapport d'audit de la performance**. Le rapport d'audit permet de communiquer les résultats de l'audit au pouvoir législatif, aux entités contrôlées et au public. Les mêmes principes d'exigence s'appliquent, que le rapport soit publié en version papier ou uniquement au format électronique.

Nous répondrons aux questions suivantes :

- Comment établir le rapport d'audit de la performance ?
- Quelles sont les principales caractéristiques du rapport d'audit de la performance ?
- Comment donner au rapport une structure logique ?
- Comment garantir la qualité du rapport ?
- Comment tenir compte des remarques des entités contrôlées et des tiers ?
- Comment publier le rapport final et communiquer les résultats ?

### Comment établir le rapport d'audit de la performance ?

Un bon rapport d'audit expose de façon claire et objective les principales **constatations** et **conclusions** relatives aux questions d'audit. Le cas échéant, il formule des **recommandations** pratiques. Le lecteur présumé doit pouvoir lire le rapport sans difficulté, et comprendre directement ce qui a été fait dans le cadre de l'audit, pour quelles raisons et selon quelles

modalités. Il ne doit pas avoir besoin d'être un expert pour comprendre le contexte du thème audité.

Les ISC n'abordent pas toutes le travail de rédaction du rapport de la même manière. Dans certaines, le travail est réparti entre les membres de l'équipe d'audit. Dans d'autres, une personne de l'équipe est spécialisée dans le travail de rédaction. Celui qui rédige l'ébauche de rapport n'est pas toujours celui qui a collecté les éléments probants de l'audit. Si vous avez préparé pour le rapport une trame indiquant clairement l'emplacement où viendra s'insérer chaque constatation de l'audit, cette étape sera plus fluide et les possibilités d'erreur réduites.

Si plusieurs personnes contribuent à la rédaction, vous devez prévoir suffisamment de temps pour la révision du rapport, afin de garantir la cohérence de style et de ton du rapport complet. Il est important de faire relire l'ébauche par votre superviseur, qui sera particulièrement attentif aux parties où les éléments probants ou la logique semblent insuffisants. Vous pouvez aussi prévoir une relecture par une personne extérieure à l'équipe, qui vérifiera que vos conclusions sont logiques d'après les éléments probants et le raisonnement. Faire relire le rapport par une personne extérieure à l'équipe apporte une garantie supplémentaire de clarté et d'indépendance.

## Quelles sont les principales caractéristiques d'un rapport d'audit de la performance ?



### La norme

Les auditeurs doivent s'efforcer de fournir en temps opportun des rapports d'audit exhaustifs, convaincants, faciles à lire et équilibrés.

Source : ISSAI 300/39

Lorsque vous rédigez le rapport, vous devez garder à l'esprit les cinq caractéristiques principales d'un rapport d'audit de la performance. Quelle que soit la structure choisie pour le rapport d'audit de la performance, elles doivent toutes être présentes. Le document GUID 3920/108-124 apporte d'autres recommandations en la matière.

### Complet

Pour être **complet**, le rapport doit comprendre l'ensemble des informations et arguments nécessaires aux fins des objectifs et des questions d'audit. Le rapport doit aussi être suffisamment détaillé pour permettre la compréhension du sujet considéré, des observations et des conclusions de l'audit (ISSAI 3000/117). Plus important encore, vous devez veiller à ce que le rapport présente des éléments probants suffisants et appropriés pour appuyer les observations,

conclusions et recommandations (le cas échéant) à propos des objectifs d'audit (GUID 3920/114). Dans ce chapitre, nous reviendrons plus en détail sur ces différents points.

### **Convaincant**

Le lecteur doit être convaincu par les arguments que vous présentez dans le rapport pour parvenir à vos conclusions et éventuellement à vos recommandations. Pour être convaincant, le rapport d'audit de la performance doit suivre une construction logique et présenter une relation claire entre les objectifs et les questions, critères, constatations, conclusions et recommandations de l'audit. Le Chapitre 6 apporte davantage de détails concernant la formulation de constatations fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés. Le rapport doit présenter les observations d'audit de manière persuasive, répondre à tous les arguments pertinents pour la discussion, et être précis. La précision exige que les données probantes d'audit, toutes les observations d'audit et les conclusions soient présentées avec impartialité, en vous appuyant sur les faits. (ISSAI 3000/118)

En s'efforçant de produire un rapport convaincant, l'ISC poursuit un double objectif :

- **Logique** : vous devez présenter la logique de l'argumentation conduisant aux conclusions et éventuellement aux recommandations. Le lien entre les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations d'audit doit apparaître clairement.
- **Exactitude** : Un rapport inexact peut nuire à la crédibilité de l'ISC. Une seule inexactitude peut amener à douter de la valeur du rapport entier (ou même de l'ISC) et détourner l'attention de ce qui est au centre du rapport.

### **Publié en temps opportun**

Un rapport d'audit doit être publié en temps utile afin de rendre les informations disponibles à l'utilisation par la direction, le gouvernement, le Parlement et les autres parties intéressées (ISSAI 3000/119). Dans certains cas, l'ISC peut aussi choisir de rendre compte rapidement des résultats d'un audit portant sur un programme nouveau, et prévoir un audit de suivi pour évaluer les progrès réalisés.

Le rapport d'audit vise à faciliter la mise en œuvre d'améliorations au sein des entités contrôlées. Ces améliorations doivent aider les entités à réaliser leurs objectifs de manière plus efficace ou efficiente.

## Facile à lire

Les ISC doivent présenter des informations objectives de manière concise et claire, en utilisant un langage qui soit compris par l'ensemble des parties prenantes (INTOSAI-P-12/Principe 4). Si le style et les préférences de communication peuvent varier selon le pays ou la culture, efforcez-vous de donner à votre rapport un ton neutre et professionnel.

Le rapport doit être concis, mais apporter suffisamment d'éléments probants (voir la partie consacrée au caractère complet du rapport, plus haut dans ce chapitre). La concision assure que le rapport d'audit n'est pas plus long que nécessaire, ce qui le rend plus clair et aide à transmettre le message plus efficacement (ISSAI 3000/120). Un rapport trop long, même s'il est bien écrit, pourra intimider, voire rebuter les lecteurs. S'il est impossible d'abrégé le rapport, pensez à utiliser des annexes ou à publier séparément une synthèse des principaux points du rapport.

Pour produire un rapport facile à lire, il est important de déterminer le public cible, de comprendre ses besoins et de rédiger le rapport en conséquence (GUID 3920/120). Comme indiqué précédemment, vous pouvez solliciter des personnes extérieures à votre équipe d'audit pour vérifier qu'il est compréhensible. Il existe également des outils simples, automatisés, pour analyser la lisibilité d'un texte et obtenir une première appréciation de sa complexité. Ces outils utilisent des valeurs comme la longueur moyenne des phrases et la richesse du vocabulaire employé pour évaluer le niveau de lecture nécessaire à une bonne compréhension du rapport. Ils sont parfois accessibles en version open source, ou intégrés à certains logiciels de traitement de texte.

### Facile à lire

- ✓ Préférez les phrases courtes
- ✓ Construisez vos phrases simplement (jusqu'à la forme sujet-verbe-complément)
- ✓ Utilisez la voix active
- ✓ Allégez votre texte en insérant des titres
- ✓ Utilisez des visuels (images, illustrations, tableaux, graphiques, cartes)
- ✓ Évitez le jargon technique, les mots compliqués rarement employés
- ✓ Limitez l'emploi des références et des acronymes.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Pour produire un rapport facile à lire, vous pouvez aussi ajouter à différents endroits des graphiques ou des visuels. Ces éléments visuels aideront le lecteur à saisir rapidement des concepts complexes, à comprendre comment différentes idées sont liées. Les graphiques peuvent aussi vous éviter d'avoir à décrire longuement un processus ou un événement. Vous pouvez ajouter des photographies, si celles-ci sont utiles et pertinentes pour le sujet considéré.

Un lecteur pressé par le temps lira plus facilement un rapport comportant des visuels. La **Figure 40** propose différents exemples d'illustrations pour un rapport d'audit de la performance.

**Figure 40 : Exemples de représentation visuelle d'informations dans un rapport d'audit de la performance**

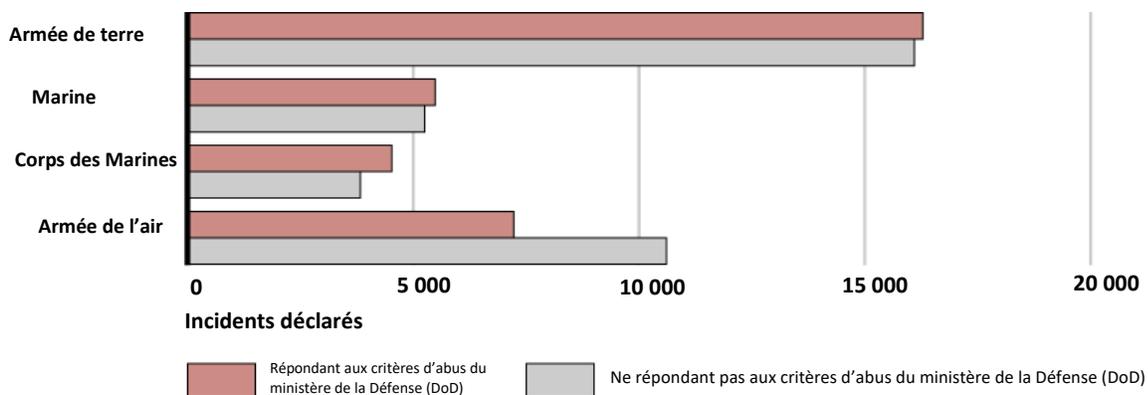
*Catégories d'aéroports commerciaux aux États-Unis selon le nombre de passagers américains embarqués (2017)*

Catégorie d'aéroport commercial	Pourcentage minimum requis du total annuel des passagers embarqués	Embarquements annuels de passagers par catégorie		Nombre d'aéroports
		Embarquements annuels de passagers par catégorie	Embarquements annuels de passagers par catégorie	
 Grande plate-forme	1% ou plus	 72,0%	617,598,283	 30
 Plate-forme moyenne	Au moins 0,25 %, mais moins de 1 %	 16,2%	138,949,064	 31
 Petite plate-forme	Au moins 0,05 %, mais moins de 0,25 %	 8,3%	71,157,137	 70
 Aéroport non-plate-forme	Plus de 10 000, mais moins de 0,05 %	 3,4%	28,881,284	 255
 Service commercial non-primaire	Au moins 2 500, mais moins de 10 000	 0,1%	627,545	 125

Source : Analyse effectuée par le GAO des données d'embarquement 2017 de l'Administration fédérale de l'aviation (Federal Aviation Administration). INFRASTRUCTURE AÉROPORTUAIRE : Informations sur le financement des projets programmés, 2020, GAO-20-298

Remarque : Le droit fédéral utilise le terme « plate-forme » pour identifier les aéroports de service commercial selon le nombre d'embarquements de passagers, et les aéroports sont regroupés en quatre catégories de plate-forme. (US Code titre 49 sections 40102 (29), (31), (34) et (42).)

*Signalements de mauvais traitement d'enfants (abus physique, sexuel ou émotionnel, négligence) selon les critères du ministère de la Défense (DoD) sur les exercices 2014 à 2018*



Source : Analyse par le GAO des données du programme de défense des intérêts des familles, BIEN-ÊTRE DES ENFANTS : « *Increased Guidance and Collaboration Needed to Improve DOD's Tracking and Response to Child Abuse* », (il faut davantage de lignes directrices et renforcer la collaboration pour améliorer le suivi et le traitement des cas de mauvais traitements sur enfant par le DoD) 2020, GAO-20-110

Le caractère inclusif est un autre attribut important d'un rapport facile à lire. Les lecteurs accorderont plus facilement de la crédibilité à votre rapport s'ils constatent que vous y traitez les problèmes qui les concernent en particulier. Par exemple, si votre audit porte sur un programme pouvant avoir une incidence variable dans différentes parties du pays, vous attirerez l'attention des lecteurs en utilisant des cartes et des graphiques pour représenter cet écart d'impact entre différentes régions ou catégories de la société.

### Équilibré

Un rapport d'audit **équilibré** doit être impartial dans son contenu et par le ton employé. Vous devez présenter tous les éléments probants de l'audit avec objectivité, en veillant à rendre compte à la fois des constatations positives et négatives. Les auditeurs ont souvent tendance à se concentrer sur les problèmes, ce qui permet de formuler des recommandations d'amélioration. Expliquer les impacts de ces problèmes permet au lecteur de mieux comprendre l'importance du problème, ce qui encourage l'adoption de mesures correctives (GUID 3920/123). S'il est important de ne pas les éluder, il est tout aussi important de dresser un tableau global du thème ou de l'activité auditée. Si l'entité contrôlée est efficace dans un domaine, n'oubliez pas de le mentionner en plus des domaines où des améliorations sont nécessaires. Soyez conscient du risque d'exagérer et de trop mettre l'accent sur un déficit de performance des entités contrôlées (ISSAI 3000/121).

## Équilibré

- ✓ Présentez les observations de manière objective et impartiale, en termes neutres, en évitant les informations orientées ou les formulations pouvant mettre l'entité contrôlée sur la défensive et susciter son opposition.
- ✓ Présentez différentes perspectives et plusieurs points de vue sur le sujet.
- ✓ Soyez complet. Présentez les aspects positifs et négatifs, sachez reconnaître les réussites lorsqu'il y a lieu. Inclure les aspects positifs peut contribuer à renforcer la performance d'autres organisations publiques lisant le rapport.
- ✓ Ne dissimulez pas les faits, et n'exagérez pas les défauts mineurs.

Source : GUID 3920/124

## Comment donner au rapport une structure logique ?

En tenant compte des cinq caractéristiques principales, vous devrez donner à votre rapport une construction, une structure logique qui vous permettra de communiquer au lecteur vos constatations d'audit, vos conclusions et vos recommandations. Parfois, chaque question d'audit s'inscrit naturellement dans un chapitre séparé du rapport, mais ce n'est pas toujours le cas. Par exemple, si les constatations correspondant à deux questions d'audit distinctes sont liées par certains aspects, il est peut-être plus indiqué de les regrouper dans un même chapitre. En d'autres circonstances, vous pourrez choisir une structure de type logique, fondée sur le caractère significatif des différentes constatations, ou sur l'ordre chronologique des événements.

Quelle que soit la structure retenue, vous aurez toujours intérêt à établir le plan de votre rapport avant de commencer à le rédiger. Cette approche renforcera le déroulement logique du rapport et vous évitera le risque de répétitions inutiles. Un plan de rapport efficace permet à celui-ci de capter l'attention du lecteur, de transmettre les objectifs de l'audit, de communiquer les problèmes complexes, et de fournir une interprétation claire des résultats (GUID 3920/121). Pour bien comprendre le sujet du rapport, le lecteur aura vraisemblablement besoin d'informations qui lui permettront de saisir le contexte. Par exemple, il est utile de connaître le rôle et les responsabilités des différentes personnes impliquées dans le programme audité, le montant des sommes dépensées et les objectifs visés par les pouvoirs publics pour le domaine audité.

Le format du rapport varie d'une ISC à l'autre et selon la nature du travail d'audit. Penser au public cible vous aidera à donner au rapport une structure appropriée. Certaines ISC utilisent habituellement une approche de type « dîner mondain », pour aider l'auditeur à réaliser une structure de rapport plus facile à lire. L'approche « dîner mondain » est analogue à une situation réelle de dîner mondain où l'on dispose d'un laps de temps court pour retenir l'attention des invités. Quels éléments clés doivent-ils retenir de ce que vous avez constaté pendant votre audit ? Quand vous aurez formulé vos conclusions pertinentes, intéressantes, vous pourrez construire les niveaux supérieurs de détails pour étayer ces conclusions. (GUID 3920/121)

On retrouve généralement les mêmes parties dans un rapport :

## Titre

Un bon **titre** communique le sujet (ou le message) du rapport. Certains titres axés sur le message donnent parfois un aperçu de ce que seront les recommandations.

- **Exemple de titre descriptif** : *L'action des États-Unis pour lutter contre le blanchiment commercial de capitaux (GAO-20-314R).*
- **Exemple de titre axé sur le message** : *La cybersécurité doit être mieux gérée et supervisée (GAO-20-199).*

Vous pouvez décider s'il convient de mentionner dans le titre le nom des entités contrôlées. Par exemple, si votre rapport couvre le travail de plusieurs ministères, ne pas les citer vous permettra d'éviter un titre trop long.

### Le titre du rapport d'audit

#### Sans le nom de l'entité contrôlée

Protéger les infrastructures canadiennes stratégiques des cybermenaces (rapport 2012 du Vérificateur général du Canada)

#### Avec le nom de l'entité contrôlée

Ministère des Finances : gérer la dette de l'aide à l'enfance (rapport 2010 du Vérificateur général de Nouvelle-Zélande)

Source : GUID 3920/124

## Table des matières

Une table des matières efficace présente la structure du rapport et permet au lecteur de repérer facilement les parties qui l'intéressent. La **Figure 41** en propose un exemple.

**Figure 41 : Table des matières avec des questions comme intitulés**

Titre	Page
Résumé et recommandations	7
Contexte	7
Conclusion	8
Constatations	8
Recommandations	10
Résumé de la réponse de l'entité	10
Principaux messages de cet audit aux entités publiques australiennes	11
Constatations de l'audit	13
<b>1. Contexte</b>	<b>14</b>
Action de l'administration fiscale australienne (AFA) auprès des petites entreprises en matière de conformité, de contentieux et de recouvrement	14
Justification de l'audit	19
Approche d'audit	19
<b>2. Dispositions organisationnelles pour gérer la dette fiscale des petites entreprises</b>	<b>21</b>
L'AFA a-t-elle mis en place des stratégies et des procédures pour soutenir la gestion efficace de la dette des petites entreprises ?	21
L'AFA a-t-elle mis en place des procédures efficaces pour coordonner son action auprès des petites entreprises en matière de conformité, de contentieux et de recouvrement ?	28
L'AFA utilise-t-elle les pratiques internationales, l'opinion des parties prenantes et l'amélioration continue pour informer sa révision des stratégies et procédures concernant la dette des petites entreprises ?	36
<b>3. Gestion cohérente de la dette des petites entreprises</b>	<b>39</b>
L'AFA a-t-elle mis en place des procédures renforçant la cohérence des démarches visant à renforcer et durcir son action concernant la dette ?	39
L'AFA a-t-elle mis en place des contrôles efficaces pour garantir la cohérence, le renforcement et le durcissement de son action concernant la dette fiscale des petites entreprises ?	44
<b>4. Suivi de la performance et présentation des résultats</b>	<b>54</b>
Existe-t-il un dispositif de suivi et de présentation des résultats efficace concernant la dette fiscale des petites entreprises, incluant la dette fiscale découlant des activités de conformité ?	54
L'AFA a-t-elle mis en place un cadre de performance rigoureux concernant le recouvrement efficace, efficient et cohérent de la dette fiscale des petites entreprises, incluant la dette fiscale découlant des activités de conformité ?	58
<b>Annexes</b>	<b>69</b>
Annexe 1 Réponse de l'administration fiscale australienne	70
Annexe 2 Durcissement et renforcement des actions de l'AFA	71
Annexe 3 Questions soulevées par l'enquête de l'émission Four Corners sur ABC	73
Annexe 4 Mesures et indicateurs de qualité de l'AFA	75

Source : *Gestion de la dette fiscale des petites entreprises*, Bureau du Vérificateur général d'Australie, 2019

Dans la **Figure 41**, l'ISC a intitulé les parties du rapport couvrant les différentes constatations de l'audit sous forme de questions. Certaines ISC préfèrent utiliser la table des matières pour résumer rapidement les constatations. Dans ce cas, chaque intitulé correspond à une phrase, résumant une constatation d'audit. La **Figure 42** offre un exemple de cette méthode.

**Figure 42 : Table des matières avec des intitulés descriptifs**

Titre	Page
Résumé	5
Recommandations	
<b>Partie 1</b>	
Le gouvernement gallois a défini une politique en matière de prévention des déchets, qui accorde toutefois davantage d'attention et de ressources au recyclage	13
Les efforts déployés par le gouvernement gallois pour renforcer le recyclage au niveau municipal ont porté leurs fruits, mais la prévention des déchets n'est généralement pas mise en avant, malgré certaines initiatives importantes	14
Si le programme de prévention des déchets reflète les pratiques généralement admises, il reste possible d'apprendre des expériences menées ailleurs, et de faire meilleur usage de la législation et des incitations financières	17
Le gouvernement gallois a fourni aux conseils municipaux d'importants financements pour les services de gestion des déchets, mais ceux-ci ont toutefois été consacrés principalement au recyclage et très peu à la prévention des déchets	23
Entre octobre 2015 et septembre 2018, le gouvernement gallois a octroyé 13 millions £ à trois organisations sans but lucratif, pour financer des objectifs incluant sans nécessairement s'y limiter la prévention des déchets	26
<b>Partie 2</b>	
Les données utilisées par le gouvernement gallois pour mesurer la performance par rapport à ses objectifs ambitieux de prévention des déchets sont de qualité variable et font état de progrès mitigés	30
Le gouvernement gallois détient des données de qualité sur les déchets municipaux, mais des données limitées sur la plupart des autres types de déchets	31
Les données disponibles sur la quantité de déchets produite font état de progrès mitigés vers la réalisation des objectifs ambitieux du gouvernement gallois en matière de prévention des déchets	35
<b>Annexes</b>	43
Annexe 1 Méthodes d'audit	44
Annexe 2 Éléments clés de la politique du gouvernement gallois en matière de prévention des déchets et plans pour le secteur des déchets	45

Source : *Gestion des déchets au Pays de Galles – Prévention des déchets*, Bureau du Vérificateur général du Pays de Galles, 2019

## Résumé analytique

Le **résumé analytique** est un chapitre court dont le but est de proposer une brève synthèse des points principaux et messages clés du rapport. Il est fréquent que les gens ne lisent que cette partie ; il est donc essentiel qu'elle soit clairement rédigée et résume avec concision les éléments les plus importants du rapport. Le résumé analytique contient généralement une présentation des raisons pour lesquelles l'audit a été réalisé, des informations succinctes sur le sujet de l'audit et l'entité contrôlée, l'objectif de l'audit et les questions d'audit, son périmètre, la méthodologie utilisée, les principales constatations, les conclusions et les recommandations.

Les ISC n'ajoutent pas toutes un résumé analytique à leur rapport ; certaines utilisent d'autres méthodes pour présenter leur synthèse. Par exemple, le GAO insère dans ses rapports une page de résumé (voir Annexe 21). Si le rapport comporte un résumé analytique, celui-ci doit :

- Refléter fidèlement le contenu du reste du rapport ;
- Être concis sans faire l'impasse sur des constatations importantes de l'audit ;
- Aider le lecteur à apprécier l'importance des questions d'audit et des réponses apportées ;
- Montrer au lecteur quelles parties du rapport principal viennent appuyer les constatations clés de l'audit ;
- Être utilisable en tant que document autonome ;
- Présenter uniquement des éléments repris dans le rapport principal ;
- Mentionner des informations contextuelles importantes, par exemple des audits antérieurs ou des travaux parlementaires sur le sujet considéré.

Si le sujet s'y prête, le résumé analytique peut inclure un graphique ou un visuel contribuant à transmettre le message.

Lorsqu'il est efficace, le résumé analytique répond aux questions fondamentales que le lecteur se pose sur le thème de l'audit et l'appréciation de l'ISC en matière de performance. Par exemple, dans ses recommandations concernant la rédaction des résumés d'audit, l'institution de contrôle des comptes publics du Royaume-Uni (NAO) demande aux auditeurs de répondre si possible aux questions suivantes :

- **Évaluation de la performance** : Comment reconnaître une bonne performance dans le contexte de cette étude ? Quelle comparaison ou référence a-t-on utilisée ?
- **Lorsque la situation est comparée aux bonnes pratiques opérationnelles** : Comment les bonnes pratiques ont-elles été identifiées ?
- **Quantification** : A-t-on quantifié le total des ressources et des réalisations en jeu ? Les coûts et les avantages sont-ils présentés de façon à étayer la conclusion sur la performance ?
- **Causalité** : Est-il possible d'attribuer la valeur ou les avantages du système aux dépenses auditées ? Pour interpréter les données, quels sont les autres facteurs susceptibles d'avoir eu une incidence sur les produits et réalisations ?
- **Incertitude** : Quels sont les risques et incertitudes liés aux données utilisées dans le rapport ? Aucune donnée n'est absolument fiable, et il est raisonnable de présenter ouvertement le niveau d'incertitude des informations.

La longueur du résumé analytique est habituellement proportionnelle à la longueur et à la complexité du rapport principal. Toutefois, on consacre généralement moins de trois pages au résumé analytique. L'Annexe 22 propose un exemple de résumé analytique.

### Résumé analytique

- ✓ Rédigez un résumé analytique, en reprenant le texte du rapport principal ; de cette façon, vous ferez en sorte qu'il soit en cohérence avec le contenu du rapport.
- ✓ Il est parfois utile de considérer que le résumé analytique est rédigé pour la Commission des comptes publics ou la commission de contrôle législatif, que le rapport est rédigé pour l'entité contrôlée, et que les annexes sont destinées aux universitaires aux spécialistes intéressés par le travail de terrain et le détail de la méthodologie.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Introduction

L'introduction du rapport pose le contexte de l'audit de la performance, et donne au lecteur les bases nécessaires pour le comprendre. Dans la pratique, les ISC utilisent l'introduction du rapport pour décrire le thème d'audit, sans dévoiler aucune des constatations.

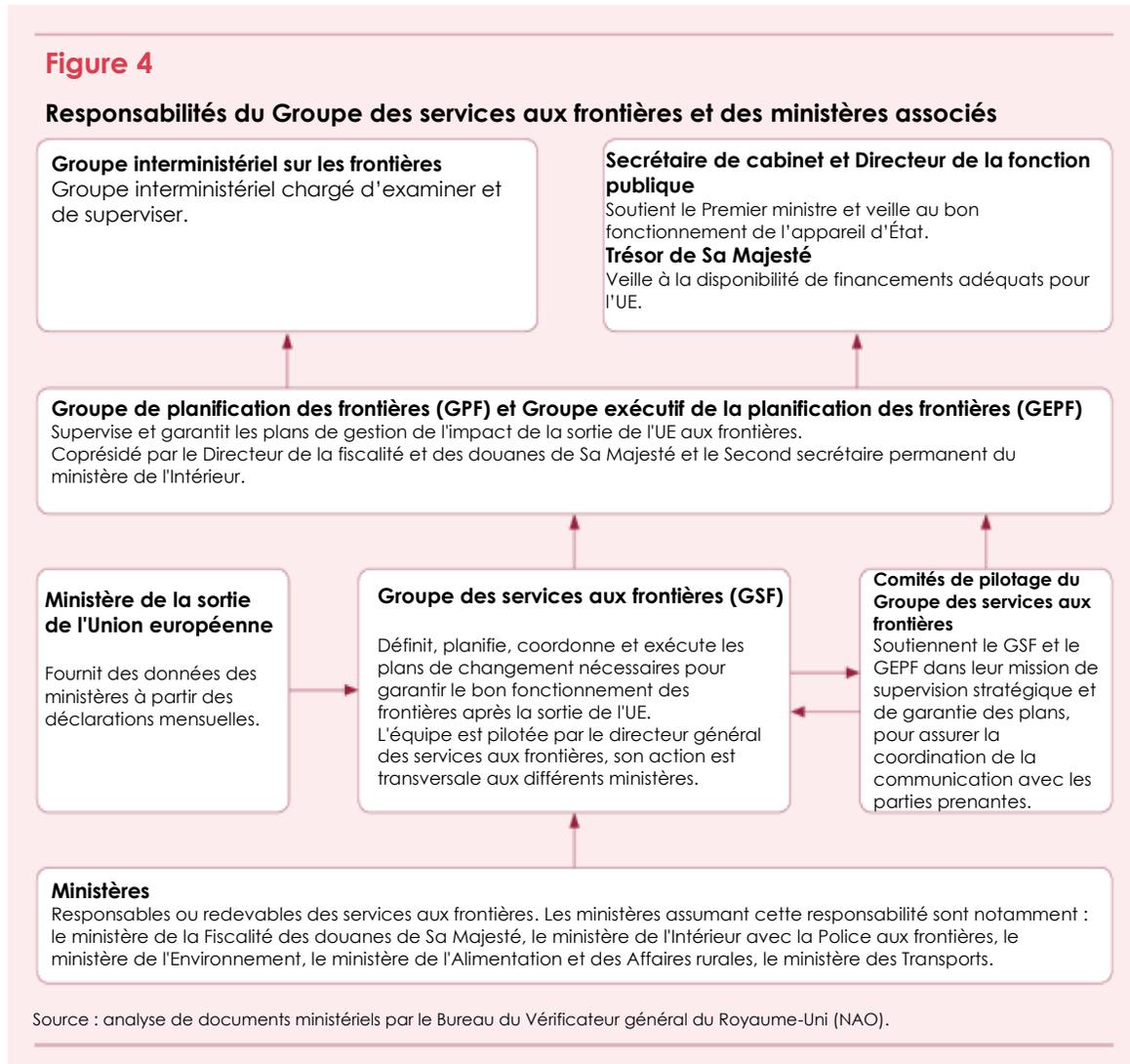
L'introduction ne doit être ni trop longue, ni trop détaillée. Par exemple, la **Figure 43** illustre l'utilisation que vous pourriez faire d'un simple graphique en introduction du rapport afin d'expliquer rapidement les responsabilités des différentes entités contrôlées. Si le lecteur a besoin d'informations plus précises, vous pouvez les apporter en annexe ou dans une partie « Contexte » séparée. Vous pouvez aussi indiquer au lecteur les sources qui lui permettront d'obtenir davantage d'informations.

### Introduction

- ✓ Donnez suffisamment de contexte pour que le lecteur se représente la façon dont est gérée l'activité audité, mais juste ce qu'il faut de détail pour qu'il ne soit pas tenté de ne pas lire le chapitre.
- ✓ Vous pouvez utiliser un graphique simple pour illustrer qui est responsable des différentes activités auditées.
- ✓ Indiquez au lecteur les raisons qui vous amènent à rendre compte aujourd'hui de cette activité
- ✓ Utilisez des annexes, des renvois ou une bibliographie pour inviter le lecteur à approfondir la question.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

**Figure 43 : Utiliser un diagramme simple pour présenter les responsabilités des organisations auditées**



### Objectifs et questions d'audit

Il est important que votre rapport d'audit de la performance présente les **objectifs** et les **questions** de l'audit. Les utilisateurs du rapport ont besoin de ces informations pour comprendre la finalité de l'audit, la nature et l'étendue des travaux d'audit réalisés, ainsi que les éventuelles limites inhérentes à l'audit concernant les objectifs, le périmètre et la méthodologie de l'audit. Le Chapitre 4 propose des exemples d'objectifs et de questions d'audit.

## Périmètre de l'audit et méthodologie

Tous les utilisateurs n'ont pas les mêmes besoins ni les mêmes attentes par rapport à l'audit. Le périmètre de l'audit permet au lecteur de comprendre :

- ce qu'il peut attendre du rapport ;
- l'utilisation qui peut être faite des constatations et conclusions ;
- dans quelle mesure il peut faire fond sur les constatations et conclusions.

Assurez-vous de bien signaler au lecteur ce qui relève ou non du périmètre de l'audit, la période ou la zone géographique considérée, ainsi que le sujet de l'audit. Par exemple, la plupart des audits couvrent une période clairement définie. Si votre rapport se concentre sur un champ d'activités auditées plus restreint que ce que le titre du rapport permet de supposer, il est important de préciser ce fait au lecteur. Par exemple, si un rapport intitulé *Protéger les zones humides* ne couvre pas les actions menées pour l'ensemble des zones humides du territoire national, vous devez expliquer pourquoi.

Décrivez aussi la méthodologie d'audit appliquée pour traiter les objectifs d'audit.

### Extrait de la description de la méthodologie d'un rapport d'audit de la

« Pour examiner les caractéristiques des mécaniciens et techniciens de réparation certifiés par la FAA (Federal Aviation Administration - administration fédérale de l'aviation), nous avons analysé des données cumulées de la FAA au mois de décembre 2018, en examinant plus particulièrement des caractéristiques démographiques comme l'âge et le sexe. Pour étudier les caractéristiques d'emploi (salaires, chômage) des ouvriers de maintenance de l'aviation, nous avons analysé les données de l'enquête du BLS (Bureau of Labor Statistics - bureau des statistiques du travail) sur la population actuelle, en examinant certains indicateurs du marché du travail de 2013 à 2018, et nous avons étudié les derniers plans à avoir été mis en œuvre dans les 50 États pour promouvoir l'innovation et l'égalité des chances sur le marché de l'emploi dans le cadre de la loi Workforce Innovation and Opportunity Act. »

Source : Rapport du GAO, États-Unis AVIATION MAINTENANCE : Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce, 2020

Vous pouvez décrire rapidement la méthodologie dans le corps du rapport, et donner davantage de détails en annexe. L'Annexe 23 décrit le périmètre et la méthodologie du rapport mentionnés ci-dessus.

Le corps de votre rapport doit mentionner au minimum et avec concision :

- la méthodologie et l'approche de l'audit ;
- les sources des données ;
- les méthodes utilisées pour collecter et analyser les données ;
- les limites éventuellement associées à l'utilisation des données.

Il est souvent important de donner au lecteur des détails à propos de la méthodologie ou des données utilisées dans le rapport. Vous aurez souvent intérêt à utiliser pour cela une annexe au rapport. Par exemple, vous pouvez préciser :

- ce que vous avez fait pour établir la fiabilité des données ;
- s'il existe des limites liées à la méthodologie employée et dont le lecteur doit avoir connaissance, par exemple, des limitations concernant les données et leur analyse et la façon dont il convient de les interpréter ;
- si vous n'avez pas pu accéder à certaines données ou à d'autres éléments probants ;
- si votre analyse quantitative a permis d'identifier des tendances statistiquement significatives.

### **Critères d'audit et leurs sources**

Il est important de présenter les critères d'audit, comment et à partir de quelles sources ils ont été élaborés. En attirant l'attention sur les critères, vous indiquez clairement la référence que vous avez utilisée pour apprécier la performance. Un rapport précis se fonde sur des faits, avec une indication claire des sources, méthodes et hypothèses afin que les utilisateurs du rapport puissent juger de l'importance qu'ils doivent donner aux données probantes et aux conclusions du rapport. (GUID 3920/115).

En matière d'audit de la performance, il n'existe pas toujours de critères directement applicables. Dans ce cas, l'équipe d'audit doit en créer puis en discuter avec l'entité contrôlée. C'est à l'ISC que revient en définitive la responsabilité de leur élaboration. En cas de désaccord majeur sur les critères élaborés par l'ISC, les auditeurs doivent envisager le risque que les entités contrôlées contestent les constatations. Ce point est abordé plus en détail au Chapitre 4.

### **Constatations d'audit**



#### **La norme**

L'auditeur doit s'assurer que les observations d'audit expriment une conclusion claire au regard des objectifs et/ou questions d'audit, ou expliquent pourquoi cela n'a pas été possible.

Source : ISSAI 3000/124

Comme il a été détaillé au Chapitre 6, il est important de rédiger le rapport de façon à permettre au lecteur de comprendre ce qui relie les constatations de l'audit aux critères d'audit et aux éléments probants rassemblés pendant le travail de terrain. Les auteurs du rapport établissent

souvent ce lien en organisant les constatations en fonction des questions d'audit. Chaque question d'audit devient ainsi une section ou un chapitre du rapport d'audit, qui rend compte des constatations pertinentes pour cette question. Selon qu'il existe ou non un lien entre différentes constatations, il peut être indiqué de présenter vos conclusions sur ces points dans le même chapitre ou dans un chapitre séparé. Comme on l'a vu au Chapitre 6, quelle que soit votre méthode d'organisation, le lecteur doit comprendre sans ambiguïté la situation, les critères, la cause et l'effet des constatations.

### Extrait de la description de la méthodologie d'un rapport d'audit de la

Nous avons identifié des lacunes dans les actions de détournement des médicaments déployées par l'Agence fédérale de lutte antidrogue (DEA).  
Notamment :

- **L'analyse des données fournies par l'industrie manque de rapidité et de solidité.** Si les systèmes de données actuels de la DEA ne sont pas conçus pour mener une analyse en temps réel et si elle réalise effectivement certaines analyses des données fournies par l'industrie, notamment en réponse aux demandes transmises par ses bureaux de terrain, la DEA pourrait produire davantage d'analyses en utilisant des algorithmes informatiques automatisés pour l'aider à identifier des schémas significatifs dans les données. La DEA pourrait par exemple analyser les données pour repérer des volumes inhabituels de transactions effacées ou des volumes inhabituels de médicaments éliminés plutôt que vendus. Elle pourrait aussi analyser les données pour identifier des tendances dans la distribution ou les achats de médicaments sur une zone géographique donnée. Par ailleurs, la DEA pourrait étudier les schémas inhabituels en comparant les commandes de médicaments sur une zone géographique par rapport aux zones voisines. Ces analyses pourraient aider la DEA à identifier de façon précoce des activités douteuses ou des déclarations justifiant une enquête.

- **Il manque une structure de gouvernance pour gérer toutes les données sur les transactions de médicaments.** Si la DEA a développé des directives, des politiques et des procédures concernant l'utilisation de certains systèmes d'information, elle n'a établi aucune structure de gouvernance formelle pour gérer toutes les données dont elle assure la collecte et la maintenance, et qui font partie intégrante de ses activités de contrôle du détournement. Une structure de gouvernance des données correspond à un ensemble de politiques et de procédures institutionnalisées encadrant la gouvernance des données tout au long du cycle de vie du développement et de la mise en œuvre des normes relatives aux données. Les commissions industrielles et technologiques, les organisations de normalisation nationales et internationales, les entités fédérales valident l'utilisation d'une structure de gouvernance pour superviser le développement, la gestion et la mise en œuvre des normes relatives aux données, des contenus numériques et d'autres actifs de données. Si la DEA a effectivement commencé à développer une structure de gouvernance, elle en est uniquement au début du processus et ne peut fournir aucun détail ni aucune documentation précisant cette action. Dotée d'une structure de gouvernance des données efficace, la DEA pourrait garantir l'utilisation constante et totale de ses principaux actifs de données.

Source : Rapport du GAO, États-Unis *DRUG CONTROL : Actions needed to ensure usefulness of data on suspicious opioid orders*, GAO-20-118

Rappelons que l'utilisation de graphiques et de tableaux peut sensiblement améliorer la lisibilité du rapport.

## Conclusions

De nombreux rapports comportent des conclusions qui résument les constatations et les informations présentées dans le rapport, comme indiqué au Chapitre 6. Il existe différentes façons de rédiger cette partie, selon le style du rapport de l'ISC et les besoins du public. La **Figure 44** illustre les conclusions du rapport d'audit de trois ISC différentes.

**Figure 43 : Exemple de conclusions d'audit**

<p>Rapport d'audit de la performance 2021 concernant L'aide humanitaire de l'UE en matière d'éducation. Cour des comptes européenne, 2021.</p>	<p><b>Objectif de l'audit.</b> L'audit visait essentiellement à déterminer si l'aide humanitaire de l'UE en matière d'éducation permettait d'aider efficacement les enfants et si elle était mise en œuvre de manière efficiente.</p> <p><b>Conclusions de l'audit.</b> Dans l'ensemble, l'aide de l'UE a permis de soutenir les enfants dans le besoin et les projets ont produit les résultats escomptés. Toutefois, trop peu de filles en ont bénéficié. Par ailleurs, la durée de la plupart des projets de notre échantillon était trop courte par rapport aux besoins éducatifs des enfants, ce qui a réduit leur efficacité. Les constatations qui résultent de notre examen de 11 projets sont résumées à l'annexe II. Les projets étaient pertinents et bien coordonnés et la Commission a abordé les problèmes recensés lors de ses visites de suivi. Les projets ont permis d'atteindre la plupart des résultats attendus. Toutefois, la Commission n'a que peu utilisé les résultats des projets financés par l'ERC. De plus, elle n'a pas suffisamment ciblé les filles, bien que celles-ci soient confrontées à des désavantages plus importants. Plusieurs projets n'ont en outre pas atteint les objectifs fixés concernant la proportion de filles visée.</p>
<p>Rapport d'audit de la performance. Faire évoluer la pêche artisanale vers un modèle durable à l'île Maurice. ISC de l'île Maurice, 2018.</p>	<p><b>Objectif de l'audit.</b> Évaluer l'efficacité des mesures déployées par le ministère pour soutenir la pêche artisanale durable.</p> <p><b>Conclusions de l'audit.</b> L'initiative du ministère est louable. Il a conçu et maintenu en vigueur un large éventail de mesures dédiées aux pêcheurs artisanaux à l'échelle individuelle, collective (communautaire) et nationale, en soutenant la préservation et la protection des écosystèmes lagunaires. Ces différentes mesures entrent dans le cadre de l'ODD 14B et du Code de conduite des pêcheries responsables de la FAO, favorable à la pêche artisanale durable.</p>
<p>Audit de la performance portant sur les contrôles sanitaires dans le processus de transformation de la viande. ISC de Tanzanie, 2016.</p>	<p><b>Objectif de l'audit.</b> Déterminer si les pratiques sanitaires et des mécanismes de contrôle des processus de production de viande déployés par le ministère de l'Agriculture, de l'Élevage et de la Pêche (MALF), l'Administration régionale et locale du Bureau du président (PO RALG) et le ministère de la Santé, du Développement communautaire, du Genre, des Personnes âgées et des Enfants (MoHCDGEC) sont efficaces et permettent de garantir la salubrité de la viande fournie au consommateur.</p> <p><b>Conclusion de l'audit.</b> Il n'existe aucune garantie que la viande fournie au consommateur par certains des abattoirs visités est propre à la consommation. En effet, la vérification des viandes et les contrôles sanitaires en place sont insatisfaisants dans de nombreux abattoirs. La raison en est que le MALF, le PO RALG et le MoHCDGEC ne gèrent pas les mécanismes de contrôle sanitaire de façon rigoureuse.</p>

Source : CCE, ISC de l'île Maurice et ISC de Tanzanie

## Recommandations

Les rapports contiennent souvent des recommandations aux entités contrôlées. Vous devrez trouver une formulation équilibrée pour vos recommandations ; elle doit être suffisamment claire pour éviter toute ambiguïté, sans être trop directive, au risque d'empiéter sur la responsabilité de la direction de l'entité. La formulation des recommandations est détaillée au Chapitre 6. L'ISSAI 3000/127-128 et le GUID 3920/125-128 fournissent d'autres orientations concernant les recommandations. La **Figure 45** propose différents exemples de recommandations d'ISC.

**Figure 45 : Exemples de recommandations issues de rapports d'audits de la performance menés par des ISC**

<p><b>Amélioration des réseaux de traumatologie</b></p>	<p>Le ministère soutient la mise en place de réseaux de traumatologie par les autorités de Santé stratégiques. Toutefois, étant donné le peu de progrès réalisés dans l'amélioration des principaux services de traumatologie sur les 20 dernières années, nous recommandons les mesures suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Les <i>primary care trusts</i> et ambulance trusts conçoivent et mettent en œuvre des protocoles d'orientation pour déterminer quels services d'urgence doivent prendre en charge les blessés graves. Ce travail doit être coordonné par les autorités de santé stratégiques.</li> <li>b. Les <i>primary care trusts</i> en charge des premiers soins utilisent leur pouvoir de commande pour imposer à tous les <i>acute trusts</i> et <i>foundations trusts</i> possédant un service des urgences recevant des patients en traumatologie de saisir des données dans le système TARN (réseau d'audit et de recherche en traumatologie). Le but est d'utiliser les données collectées pour nourrir le processus constant de développement de réseaux de traumatologie.</li> </ul>
<p><b>Coordination des actions visant l'élimination des violences faites aux femmes</b></p>	<p>Nous recommandons au ministère des Droits des femmes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. de renforcer ses systèmes de gouvernance en modifiant le cadre juridique de l'élimination des violences faites aux femmes, en améliorant la coordination entre les ONG et les autorités publiques compétentes, en améliorant l'engagement de l'exécutif au titre des conventions internationales</li> <li>b. de mettre en place une coordination efficace avec les parties prenantes clés pour renforcer l'application du cadre juridique de la lutte contre les violences faites aux femmes</li> </ul>
<p><b>Prise de décision concernant les cas de violence domestique</b></p>	<p>Pour informer les décisions prises concernant les cas de violence domestique, nous recommandons au ministère de l'Intérieur d'assurer :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. L'accès aux informations contextuelles (l'auteur des violences a-t-il déjà été condamné ? consommation de drogues ? détention d'armes à feu ? etc.) du cas de violence domestique pour le policier répondant à l'appel, pour qu'il puisse bien évaluer le risque immédiatement et mettre en place une protection adéquate de la victime</li> <li>b. que les jugements de défense et de contrainte soient conservés dans la même base de données, pour que la réponse aux infractions soit rapide et efficace</li> <li>c. Pour que les violences domestiques soient détectées rapidement, la Commission travaille avec les parties compétentes pour concevoir et déployer un système de détection précoce des cas de violences domestiques dans le cadre des examens de santé de routine effectués auprès des enfants, du dépistage des femmes, etc.</li> </ul>
<p><b>Aide publique aux étudiants et aux enseignants de l'enseignement privé</b></p>	<p>L'ISC recommande au ministère de l'Éducation :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. de créer des indicateurs de performance adaptés, montrant dans quelle mesure le programme a amélioré l'accès à un enseignement de qualité et contribué à décongestionner les établissements publics</li> <li>b. de faire en sorte que le programme donne la priorité aux plus défavorisés</li> <li>c. d'établir une équipe composite dédiée au programme d'aide publique aux étudiants et aux enseignants de l'enseignement privé, puis de consacrer des locaux fonctionnels à la gestion du programme</li> <li>d. de développer un Plan stratégique pour les systèmes d'information, afin d'intégrer tous les systèmes d'information pertinents, y compris ceux que l'on suppose être gérés par la Commission de soutien à l'enseignement privé.</li> </ul>

Source : NAO (ISC du Royaume-Uni) ; ISC des Îles Fidji, SAO (ISC de Géorgie), ISC des Philippines

## Abréviations

Dans certains domaines, vous pourrez difficilement éviter d'utiliser certaines **abréviations** et certains termes techniques peu familiers. Vous pouvez aider le lecteur en fournissant un glossaire de ces termes et une liste d'abréviations, soit au début du rapport, soit en annexe.

## Comment garantir la qualité du rapport ?

Les procédures de CQ doivent faire partie intégrante de la conduite de chaque audit de performance pour minimiser les risques d'erreur et inciter à la cohérence dans la conduite de l'audit (GUID 3910/102). Les ISC ont différents moyens à leur disposition pour contribuer à garantir le niveau de **qualité** élevé des rapports qu'elles produisent. Par exemple, mettre en place une procédure de traçabilité des éléments probants du rapport jusqu'à d'autres sources, solliciter des relecteurs et demander aux entités contrôlées de commenter le rapport avant d'en publier la version définitive. L'ISSAI 140 apporte d'autres directives concernant le contrôle qualité.

### Comment remonter jusqu'à la source des éléments probants ?

Une bonne pratique consiste à établir un état de rapprochement des données ou une piste d'audit équivalente faisant apparaître la source de tous les chiffres, faits et jugements mentionnés dans le rapport avant sa publication. Ce travail contribue à réduire le risque que le rapport contienne des erreurs et permet d'apporter une réponse si des faits sont remis en cause par un relecteur, les entités contrôlées ou des tiers. Vous conserverez ces éléments dans votre dossier de documentation d'audit. La **Figure 46** propose un exemple de rapprochement des données du rapport.

**Figure 46 : Exemple de rapprochement des données pour un rapport d’audit de la performance**

Paragraphe	Référence	Explication/source
2.3	En juin 2019, la ministre de l'Éducation a annoncé que les autres projets programmés de construction de nouveaux collèges seraient suspendus.	Dans son intervention au Parlement du 3 juin 2019, la ministre de l'Éducation a déclaré : « Le gouvernement s'est donné pour priorité de construire les meilleurs collèges possible pour nos étudiants. Certains défauts ont été détectés dans la première tranche de nouveaux établissements construits. Nous devons donc tirer les leçons de ces premiers problèmes avant de pouvoir poursuivre la construction des installations restantes. » [verbatim du Parlement, juin 2019]
2.4	Le retard coûtera 15 millions de dollars au ministère.	La Figure 8 présente le détail de cette somme totale de 15 millions de dollars. L'information est issue du Plan de projet v3.7 du ministère de mai 2019.  Le total de 15 millions \$ se compose de...

Source : NAO, ISC de Fiji, ISC de Géorgie, et ISC des Philippines

### À quoi correspond le processus d’examen du rapport ?

Au Chapitre 2, nous avons vu la nécessité pour les ISC de réaliser des contrôles de la qualité, dans le cadre du dispositif de contrôle et d’assurance qualité. Avant toute publication, les ISC soumettent ainsi la version révisée de leurs rapports à des contrôles qualité internes. Chacune a ses préférences en matière de contrôle qualité, mais généralement, le rapport est examiné par :

- des responsables à différents niveaux hiérarchiques de l’ISC ;
- des experts en communication ;
- un service interne de l’ISC, indépendant de l’équipe d’audit ;
- éventuellement, un expert externe. Par exemple, vous pourrez confier cet examen à un universitaire, à un méthodologiste ou à un autre expert possédant des connaissances approfondies sur l’activité que vous auditez.

Ce processus d’examen vous donne l’assurance indépendante que votre rapport est juste et équilibré, c’est-à-dire qu’il :

- traite les éléments collectés avec objectivité, sans préjugé ni parti pris ;
- rend compte équitablement des éléments probants positifs et négatifs pertinents pour le ou les objectifs de l’audit et les questions d’audit ;
- présente les données d’une façon qui ne puisse ni prêter à confusion ni amener le lecteur à tirer de fausses conclusions.

Il est important que les examinateurs possèdent les compétences nécessaires pour exercer un **jugement professionnel** indépendant. Vous retrouverez au Chapitre 2 des détails sur l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique.

Nous avons vu également que les ISC soumettent généralement pour révision la version finale de l'ébauche du rapport à la direction de l'ISC, à des correcteurs-réviseurs et à des spécialistes en communication. La **Figure 47** présente les contrôles qualité appliqués à ses rapports par une ISC.

**Figure 47 : Procédure de contrôle qualité des rapports d'audit appliquée par l'ISC de Tanzanie**

Contrôle	
<p>Si les réviseurs n'ont pas le pouvoir de décréter la qualité, celle-ci est profondément ancrée dans le processus d'audit de la performance. Le contrôle qualité en est un aspect central. Dans l'ISC de Tanzanie, comme dans toutes les autres ISC, on accorde une importance toute particulière à la qualité du rapport d'audit de la performance. S'il faut du temps pour établir la confiance, elle peut rapidement être mise à mal par des informations inappropriées ou une analyse inexacte présentée dans un rapport. L'objectif du contrôle qualité consiste donc à renforcer la qualité des rapports et à prémunir l'ISC des conséquences qu'entraînerait un rapport de qualité insuffisante.</p> <p>L'ISC utilise systématiquement trois types de contrôle qualité dans chacun de ses audits de la performance : l'examen par les pairs, l'examen par des experts du sujet considéré, et l'examen par trois niveaux de responsables hiérarchiques.</p> <p>Dans le cadre de l'<b>examen par les pairs</b>, des collègues issus d'autres équipes étudient les plans établis pour l'audit, ainsi que l'ébauche de rapport. Les ébauches de la préétude et du rapport d'audit sont examinées lors de réunions avec l'ensemble des auditeurs de la performance. L'ISC prévoit de développer sa pratique de l'audit de la performance et pourra être amenée à restreindre ces réunions de revue au périmètre des différentes sections concernées. L'examen par les pairs offre à l'équipe d'audit l'occasion de confronter la valeur de son jugement à l'expérience collective et à la sagesse de ses collègues. Autre avantage, elle permet de tenir les réviseurs et les autres membres du personnel au courant de ce que font les autres équipes, et de partager des approches innovantes (par exemple, quelles techniques de collecte de données sont efficaces sur une certaine localité, en raison des habitudes culturelles locales) et les expériences de réussite. Ce processus contribue à promouvoir l'homogénéité et l'amélioration des pratiques d'audit de la performance.</p>	<p>L'ISC demande aussi à des <b>experts du sujet considéré</b> d'examiner toutes les ébauches de rapport avant leur publication. Les experts sont sélectionnés parmi des professionnels renommés dans leur domaine, possédant des connaissances approfondies et une grande expérience pratique du sujet de l'audit. Il peut s'agir par exemple de professeurs de l'enseignement supérieur, de fonctionnaires retraités ou de tout autre expert n'étant pas lié par intérêt à l'entité contrôlée. Les experts apportent leurs conseils sur les constatations, les conclusions et les recommandations préliminaires, et traitent des questions difficiles, ambiguës ou controversées, pour envisager d'autres stratégies de présentation des résultats. Ce travail contribue à améliorer la qualité de nos rapports. Le Contrôleur et auditeur général (CAG) participe en personne aux réunions d'examen avec les experts. En complément de la revue de supervision, le processus contribue à fournir au CAG une assurance de qualité de l'ébauche du rapport.</p> <p>L'objectif de la <b>revue de supervision</b> consiste à garantir que les principales décisions prises par l'équipe et l'ébauche de rapport sont soumises à l'examen des dirigeants de l'institution, qui peuvent soumettre l'équipe à un examen critique rigoureux. Les chefs d'équipe sont supervisés par leurs supérieurs hiérarchiques, les Assistants de l'auditeur général (AAG) et l'Auditeur général adjoint (AGA) responsable de l'audit de la performance. La responsabilité de ces managers consiste à s'assurer que les audits placés dans leur champ de compétence sont réalisés conformément aux procédures établies. La structure de management de l'ISC a été mise en place récemment. Cette structure implique que toutes les ébauches de rapport sont soumises à l'AAG responsable, ainsi qu'à l'AGA et au CAG.</p>

Source : AFROSAI-E, *Manuel d'audit de la performance*, 2016

Pour ce travail, les examinateurs s'attacheront à soigneusement réétudier le raisonnement logique qui a conduit l'auditeur des constatations brutes à l'analyse, puis aux conclusions de l'audit. Ils envisagent différents points de vue et réexaminent tous les arguments pertinents utilisés pour tirer les conclusions. Ils doivent s'assurer qu'un lecteur raisonnablement informé parviendrait aux mêmes conclusions à partir des mêmes éléments probants. Ce type d'examen doit être consigné et conservé dans le dossier d'audit. Il est important que l'équipe d'audit conserve une trace écrite de ses réactions et de la manière dont les désaccords éventuels ont été résolus.

### **Comment tenir compte des remarques des entités contrôlées et des tiers ?**

Comme indiqué au Chapitre 6, l'ISSAI exige que l'équipe discute des constatations avec les entités contrôlées (GUID 3920/129-136). Avant de finaliser le rapport, elle doit s'assurer d'avoir obtenu l'avis des entités contrôlées et de tiers, et le cas échéant, d'intégrer au rapport les modifications qui s'imposent avant publication. Par souci de transparence, certaines ISC choisissent de publier dans la version définitive du rapport les remarques officielles des entités contrôlées et une analyse de ces remarques.



#### **La norme**

L'auditeur doit donner à l'entité auditée l'opportunité de commenter les observations, les conclusions et les recommandations d'audit avant que l'ISC ne publie le rapport d'audit.

Source : ISSAI 3000/129

Quand vous remettez officiellement une copie de votre rapport aux entités contrôlées, celles-ci peuvent s'exprimer sur :

- l'exactitude des faits présentés dans le rapport ;
- votre interprétation des faits et les conclusions que vous en tirez ;
- les implications des recommandations que vous formulez.

Vous devez accorder toute votre attention à la réaction des entités contrôlées, et envisager d'apporter au projet de rapport toute modification que vous jugerez appropriée sur le fondement d'éléments vérifiables. À ce stade, vous aurez déjà discuté des constatations qui se dégagent des éléments avec les entités contrôlées. Il arrive toutefois que les entités contrôlées réagissent différemment lorsqu'elles voient vos constatations formellement rédigées dans un rapport.

Pour les besoins de votre piste d'audit, rédigez un historique formel précisant comment et pourquoi vous avez apporté des modifications suggérées par les entités contrôlées, en joignant une copie des remarques transmises par les entités contrôlées.



### La norme

L'auditeur doit présenter l'examen des commentaires de l'entité auditée dans les documents de travail, y compris les raisons expliquant les changements apportés au rapport d'audit ou celles expliquant le rejet des commentaires reçus.

Source : ISSAI 3000/130

Par ailleurs, le rapport d'audit mentionne souvent directement ou indirectement des **tiers** (organisations, groupes et personnes extérieurs au périmètre de l'audit). Votre rapport peut par exemple faire référence à une organisation caritative ou à une association représentant des usagers des services publics.

Nous vous recommandons de contacter ces tiers pour leur demander de vérifier que les passages du rapport qui les concernent sont exacts et complets. L'ISC s'assure ainsi de la précision et de l'impartialité de toute référence à une tierce partie.

## Comment publier le rapport final et communiquer les résultats ?



### La norme

L'ISC doit rendre ses rapports d'audit largement accessibles tout en prenant en compte la réglementation sur les informations confidentielles.

Source : ISSAI 3000/133

En publiant et en diffusant leurs rapports, les ISC veillent à respecter les termes de leur mandat (GUID 3920/137). En diffusant largement les rapports d'audit, vous pouvez renforcer la crédibilité de la fonction d'audit. Les pratiques peuvent varier d'une ISC à l'autre. Les principaux destinataires des rapports d'audit de la performance sont le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif, les entités contrôlées et les citoyens. Un bon audit de la performance donne au pouvoir législatif la possibilité d'examiner efficacement la performance de l'État et des organismes publics, et d'influencer les décisionnaires de l'État et du service public afin qu'ils réalisent des changements menant à de meilleurs résultats de performance. Cependant, le grand public et les autres parties prenantes sont également importants, par exemple le secteur privé et les médias qui peuvent être intéressés, mais peut-être avec un objectif différent, par le résultat d'un audit de la performance (ISSAI 3000/135). Il est important de communiquer avec l'ensemble des parties

concernées, et vous pourrez envisager de réaliser d'autres produits présentant votre travail (GUID 3920/141).

Les rapports contenant des informations sensibles ou confidentielles peuvent ne pas être publiés intégralement. Si certaines informations pertinentes sont privées de divulgation publique ou sont exclues d'un rapport en raison de la nature confidentielle ou sensible des informations, l'auditeur doit l'indiquer dans le rapport et donner les raisons de cette omission (GUID 3920/138).

### Pour rédiger le rapport d'audit de la performance, n'oubliez pas de...

... donner au rapport une structure logique et raisonnée ;  
... rédiger des recommandations de type SMART (spécifiques, mesurables, atteignables, réalistes et opportunes) ;  
... vous assurer que le rapport est complet, convaincant, opportun, facile à lire et équilibré ;

... faire en sorte de soumettre le rapport à une relecture indépendante, garantissant le respect des normes de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques, de vous assurer que les éléments probants soutiennent vos constatations et vos conclusions ;  
... prévoir des délais suffisants pour obtenir et examiner les remarques de l'entité contrôlée et des autres parties concernées.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Chapitre 8

### Comment organiser le suivi des résultats de l'audit ?



Ce chapitre traite de l'importance du suivi des constatations et des recommandations formulées dans les audits de la performance, et du moment opportun pour organiser ce suivi.

Dans ce chapitre, nous répondrons aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que le suivi d'un audit de la performance ?
- Comment réaliser le suivi ?
- À quel moment réaliser le suivi ?
- Comment déterminer l'impact de l'audit ?
- Comment présenter les résultats du suivi ?

### Qu'est-ce que le suivi d'un audit de la performance ?



#### La norme

L'auditeur doit réaliser un suivi, le cas échéant, des observations et des recommandations d'audit précédentes et l'ISC doit présenter un rapport au Parlement, si possible, sur les conclusions et les impacts des actions correctives pertinentes.

L'auditeur doit concentrer le suivi sur le fait de savoir si l'entité auditée a répondu aux problèmes et a remédié à la situation de manière adéquate après une période raisonnable.

Source : ISSAI 3000/136 et ISSAI 3000/139

Par suivi on entend l'examen, par les auditeurs, des mesures correctrices prises par l'entité auditée ou par une autre partie responsable, sur la base des constatations et des recommandations d'un audit de la performance. Le suivi constitue la dernière phase du cycle d'audit. Avant de le réaliser, on laisse généralement passer un temps suffisant pour permettre aux entités contrôlées de traiter les constatations et de mettre en œuvre les recommandations. C'est une activité **indépendante** qui augmente la valeur du processus d'audit car elle renforce l'impact de l'audit.

L'audit de la performance a pour objectif principal d'améliorer l'efficacité et de promouvoir l'obligation de rendre compte dans le secteur public, par la mise en œuvre de recommandations d'audit (voir Chapitre 1). C'est aux entités contrôlées que revient la responsabilité de traiter les constatations et de mettre en œuvre en temps opportun les recommandations d'audit. En mettant en place des procédures de suivi, vous pourrez vérifier si, et comment les problèmes ou les constatations ont été traités, si une solution a été apportée aux difficultés sous-jacentes, et si les entités contrôlées ont bien mis en œuvre les recommandations de l'audit. N'oubliez pas que l'entité contrôlée a pu mettre en place des mesures différentes des recommandations de l'audit en réponse aux constatations. Si ces mesures répondent de façon satisfaisante à l'intention visée par les recommandations, vous pouvez considérer la question comme étant réglée.

La prise de position INTOSAI-P-12 indique que le suivi des constatations et recommandations de l'audit contribue à garantir que les personnes responsables de la gouvernance du secteur public s'acquittent de leurs responsabilités et mettent en œuvre des mesures correctrices appropriées. Selon le mandat et le cadre juridique de l'ISC, les parties prenantes peuvent inclure le pouvoir législatif, des commissions parlementaires et la direction et les conseils d'administration des entités contrôlées.

Dans la plupart des pays, les entités contrôlées n'ont pas l'obligation légale de mettre en œuvre les recommandations des ISC. Nous l'avons vu tout au long de ce manuel, maintenir de bonnes relations avec les entités contrôlées apporte de nombreux avantages. Cela permet aussi de renforcer la probabilité qu'elles traitent les lacunes identifiées pendant l'audit et qu'elles mettent en œuvre les recommandations formulées. Tout au long du processus d'audit et dans votre rapport, il est important de démontrer de façon convaincante que la prise en compte des constatations et la mise en œuvre des recommandations apporteront aux entités contrôlées, aux institutions publiques et aux citoyens des avantages significatifs. Il est aussi important que vous assuriez un suivi sur ces constatations et recommandations afin de déterminer si elles ont été mises en œuvre et les effets qu'elles ont pu avoir. Le suivi doit permettre de savoir si l'entité contrôlée a répondu aux problèmes de manière adéquate et a remédié à la situation après un délai raisonnable (ISSAI 3000/140). En tant qu'auditeur, vous devez évaluer ce qui constitue un

délai raisonnable de mise en œuvre de chaque recommandation. En effet, il ne serait pas réaliste de vouloir mesurer les résultats trop tôt après l'audit.

Réaliser un suivi concernant les observations et les recommandations d'audit vise différents objectifs (GUID 3920/147) :

- **Identifier dans quelle mesure les entités auditées ont mis en œuvre des changements en réponse aux observations et recommandations d'audit.** Le suivi peut vous aider à déterminer quelles actions les entités contrôlées ont déployées pour traiter une insuffisance identifiée au cours de l'audit.
- **Déterminer les impacts pouvant être attribués aux audits.** Le suivi peut révéler des économies et des avantages non financiers attribuables aux audits.
- **Identifier les domaines qu'il serait utile d'étudier à l'occasion de futurs travaux.** Le suivi des constatations et des recommandations d'audits antérieurs peut aider l'ISC à identifier des situations justifiant qu'un nouvel audit soit réalisé, pour déterminer si la performance a évolué.
- **Évaluer la performance de l'ISC.** Le suivi fournit une base pour apprécier et évaluer la performance de l'ISC et peut contribuer à une meilleure connaissance et à des pratiques améliorées dans l'ISC. À cet égard, le suivi des résultats de l'audit peut servir d'outil d'assurance qualité.
- **Apporter aux pouvoirs législatif et exécutif un retour d'information sur l'impact de l'audit.** Le suivi peut fournir des informations sur la performance des entités contrôlées et sur les améliorations qu'elles ont apportées en réaction à l'audit.

### Comment réaliser le suivi ?

Les ISC doivent mettre en place une procédure pour encadrer le suivi des constatations et recommandations formulées à l'occasion de précédents audits de la performance. La documentation d'audit joue un rôle central dans le suivi, car dans bien des cas, l'auditeur qui réalise le suivi n'est pas celui qui a mené l'audit à l'origine.

Lorsque vous réalisez ce suivi, vous, l'auditeur, devez adopter une approche **objective** et **indépendante**. Vous pourrez ainsi déterminer si l'entité contrôlée a mis en place des mesures appropriées pour traiter les constatations et recommandations. Vous apprécierez la situation en appliquant les mêmes normes et les mêmes méthodes que celles utilisées par l'équipe ayant réalisé l'audit de la performance.

Le GUID 3920/152 présente différentes méthodes applicables précisément au suivi des constatations et recommandations. Le choix des méthodes dépend des procédures et des priorités établies pour votre ISC. Ces méthodes sont par exemple :

- Fixer un rendez-vous avec l'entité contrôlée après qu'un certain temps s'est écoulé, afin de prendre connaissance des mesures prises en réponse aux constatations et recommandations d'audit. Outre les informations présentées à l'occasion de cette rencontre, les représentants de l'entité contrôlée doivent fournir de la documentation démontrant les mesures correctrices mises en place et leurs effets.
- Demander à l'entité contrôlée d'informer l'ISC par écrit des mesures qu'elle a prises ou qu'elle envisage de prendre pour traiter les constatations et recommandations soumises dans le rapport d'audit (l'Annexe 24 propose un exemple de plan d'action écrit).
- Téléphoner à l'entité contrôlée ou réaliser des visites de terrain avec but précis afin de rassembler des informations sur les mesures prises. L'entité doit documenter ses réponses.
- Se tenir informé des réactions de l'entité contrôlée et autres parties responsables, du pouvoir législatif et des médias, pour établir si les problèmes identifiés ont été traités de manière appropriée ou non.
- Demander aux équipes d'audit financier et de conformité de votre ISC de rassembler, dans le cadre de leurs procédures d'audit, des informations sur les actions prises en réponse à vos constatations et recommandations, pour ensuite analyser les informations et documents qu'elles vous transmettent.
- Réaliser un nouvel audit de la performance, le cas échéant. C'est à l'ISC de décider s'il est nécessaire de réaliser un audit de suivi, en tenant compte de l'importance du thème et de l'impact que pourrait avoir un nouvel audit. L'audit de suivi peut également être le moyen d'évaluer les situations dans lesquelles des difficultés persistent même après que les recommandations ont été mises en œuvre.



#### Conseils pour mettre en place un suivi

Après que le rapport d'audit a été validé par le dirigeant de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC), le chef de l'équipe d'audit peut transmettre à l'entité contrôlée un modèle de plan d'action à remplir et retourner à l'ISC. Ce plan d'action doit préciser les types de mesure que l'entité contrôlée a prises ou envisage de prendre pour traiter les constatations et les recommandations, fournir un calendrier et des interlocuteurs. Au besoin, l'équipe d'audit peut rencontrer des représentants de l'entité contrôlée pour préciser les informations qu'il convient d'inclure dans le plan d'action. Mieux vaut définir une date butoir à laquelle l'entité contrôlée doit avoir renseigné et retourné le plan d'action.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Pour documenter les éléments collectés en phase de suivi, vous utiliserez les mêmes procédures que celles que vous aviez appliquées pour créer vos documents de travail d'audit (voir le Chapitre 2 pour plus d'informations sur l'organisation des documents de travail d'audit). Vous mettrez en place un système d'évaluation des éléments probants afin de déterminer si les constatations ont été traitées et les recommandations mises en œuvre. L'Annexe 24 propose un tableau que vous pourrez adapter pour faire cette évaluation. Ce système vous permet d'évaluer

et de documenter le degré de mise en œuvre de vos constatations et recommandations. Pour examiner les éléments probants et déterminer si l'entité contrôlée a mis en œuvre une recommandation d'audit, vous trouverez sans doute utile de créer un système de catégories. Vous pouvez par exemple utiliser les catégories suivantes :

- **Totalement mise en œuvre** : L'entité contrôlée a pris des mesures qui vont dans le sens de la recommandation. Il est possible que l'entité contrôlée ait choisi pour régler le problème des solutions différentes de celles que vous aviez recommandées.
- **Partiellement mise en œuvre** : L'entité contrôlée a pris certaines mesures, mais elle n'a pas encore totalement mis en œuvre la recommandation.
- **Pas mise en œuvre** : L'entité contrôlée n'a pris aucune mesure pour mettre en œuvre la recommandation, bien qu'elle ait disposé d'un temps suffisant pour le faire. Par exemple, les délais dans lesquels l'entité contrôlée avait annoncé qu'elle mettrait en œuvre la recommandation ont expiré sans qu'elle ait pris aucune mesure.
- **Plus pertinent** : Certains événements ou l'évolution des circonstances ont rendu caduque la recommandation, qui n'est donc plus appropriée.
- **Vérification impossible** : Il n'a pas été possible de déterminer l'état d'avancement de la mise en œuvre de la recommandation. Comme indiqué, le processus de suivi révèle parfois des problématiques significatives, justifiant un examen plus approfondi. Dans ce cas, il peut être indiqué de réaliser un nouvel audit de la performance. Si votre ISC décide de réaliser un nouvel audit portant sur le même thème, il est important de déterminer pourquoi les constatations et recommandations de l'audit précédent n'ont pas été traitées. Dans certains cas, le contexte peut avoir changé sous l'influence d'autres facteurs, ce qui explique que les recommandations ne soient plus pertinentes ou que le problème n'existe plus, pour des motifs qui ne sont pas liés à l'audit. Vous devez prendre en compte ces différentes considérations, en plus de décider du moment opportun pour réaliser le suivi de l'audit.



Il est important de rendre compte des actions positives déployées en réponse aux recommandations d'audit, car cela souligne autant l'intérêt du travail de l'entité contrôlée que celui de l'ISC.

Vous motiverez ainsi les auditeurs et les ISC à poursuivre leurs activités de suivi. En mentionnant ces mesures correctrices, vous pourrez avoir un impact favorable sur l'image, la réputation et la crédibilité de l'ISC.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### À quel moment réaliser le suivi ?

Le suivi est généralement réalisé de manière périodique, selon ce que l'ISC estime approprié. Le caractère prioritaire des missions de suivi est souvent apprécié à l'aune de la stratégie d'audit globale de l'ISC. Il faut allouer à l'entité contrôlée un délai suffisant pour lui permettre de mettre en œuvre des mesures appropriées. (GUID 3920/148)

Votre équipe d'audit doit réfléchir au suivi dès la phase de réalisation de l'audit, tout particulièrement pendant le travail de rédaction des constatations et des recommandations. Comme indiqué au chapitre 6, votre équipe doit ainsi s'efforcer de rédiger des recommandations qui pourront raisonnablement être mises en œuvre de façon appropriée par les entités contrôlées, et s'assurer que l'avantage apporté par vos recommandations sera supérieur au coût induit par leur mise en œuvre. En complément, en approchant de la clôture de l'audit, il est utile d'échanger à haut niveau avec la direction des entités contrôlées, afin de définir les procédures pour les contacter dans le cadre du suivi.

Par exemple, l'ISC peut définir une procédure avec les entités contrôlées. Lorsque les recommandations sont évoquées avec l'entité contrôlée, il peut être utile de demander le délai dans lequel elle envisage de mettre en œuvre les recommandations. Ce type d'accord peut se révéler utile à la fois pour l'entité contrôlée et pour l'ISC, en ce qu'il facilite la planification du suivi et des mesures à prendre pour mettre en œuvre les recommandations. L'entité contrôlée peut également proposer un plan d'action.

L'ISSAI 3000/139 demande à l'auditeur d'orienter le suivi de façon à déterminer si les entités contrôlées ont résolu de façon adéquate les problèmes identifiés et si elles en ont traité la cause dans un délai raisonnable. L'appréciation du caractère raisonnable du délai dépend du contexte et de la nature des recommandations d'audit formulées. Bien entendu, certaines recommandations peuvent être plus longues à mettre en œuvre que d'autres. À vous également de définir quel type de données peut être obtenu, et à quel moment. Par exemple, l'effet de la mise en œuvre des recommandations peut n'être mesurable qu'après un laps de temps suffisant.

Il est possible que certaines constatations et recommandations ne soient plus applicables. Lors de la réalisation du suivi d'un rapport d'audit, l'auditeur doit se concentrer sur les observations et recommandations qui sont toujours pertinentes au moment du suivi. (GUID 3920/151)

Déterminer le calendrier du suivi constitue une décision de gestion essentielle, que chaque ISC prend conformément à ses politiques ou à son mandat. L'ISC peut par exemple avoir pour politique de réaliser un suivi chaque année. Cette pratique peut contribuer à rendre compte des résultats de façon systématique, mais il est possible que l'impact du rapport d'audit soit difficile à mesurer dans l'année qui suit sa publication. Quelle que soit la périodicité retenue, l'ISC doit mesurer clairement les facteurs pouvant limiter son analyse, et formuler son rapport en conséquence.

Par exemple :

- **L'ISC du Brésil** établit son calendrier de suivi après avoir analysé le plan d'action présenté par l'entité contrôlée. Le calendrier du suivi est arrêté en fonction des délais indiqués par l'entité contrôlée pour la mise en œuvre des recommandations.
- Dans **l'ISC des États-Unis**, l'auditeur revient vers les entités contrôlées au moins une fois par an pendant les quatre années suivant la réalisation et la présentation des résultats d'un audit de la performance. Il mesure également l'effet des actions sur l'amélioration de la redevabilité, des opérations et des services des pouvoirs publics en contrôlant le pourcentage des recommandations qui ont été mises en œuvre dans les quatre ans.
- Dans **l'ISC de Géorgie**, les auditeurs s'efforcent de suivre les recommandations deux fois par an, en s'appuyant sur les plans d'action communiqués par les entités contrôlées. Cette ISC est en train de développer un système électronique de suivi des recommandations pour simplifier le processus. Pour les audits importants, le suivi est envisagé plusieurs années après la réalisation de l'audit, selon ce qui convient.
- Au sein de **l'ISC des Philippines**, les auditeurs remettent avec le rapport d'audit de la performance une demande invitant les entités contrôlées à préparer un plan d'action visant à mettre en œuvre les recommandations formulées dans le rapport. Les entités contrôlées remplissent un plan d'action type et le retournent dans les 60 jours suivant la réception du rapport. Le suivi de l'état de mise en œuvre des recommandations intervient en fin d'année.
- La **Cour des comptes européenne** et **l'ISC de Norvège** réalisent habituellement le suivi trois ans après la publication du rapport d'audit de la performance. Ce délai accorde aux entités contrôlées un temps suffisant pour mettre en œuvre les recommandations de l'audit.

## Comment déterminer l'impact de l'audit ?

Le suivi a notamment pour objectif de déterminer l'impact que l'audit a eu sur l'amélioration des politiques publiques et du service public rendu. Différents moyens permettent de mesurer l'impact de la mise en œuvre de vos recommandations. Les exemples suivants sont tirés de l'expérience des ISC du Brésil et des États-Unis :

- **Impact financier.** Avantages liés à des réductions de dépenses ou à des augmentations de recettes. Par exemple, l'application d'une recommandation visant la fermeture d'un site de maintenance peu sollicité a permis d'économiser 50 millions USD.

- **Impact qualitatif et quantifiable.** Avantages liés à des améliorations quantifiables de la performance. Par exemple, l'application d'une recommandation a permis de réduire de 15 jours le temps d'attente pour bénéficier d'un traitement du cancer du poumon.
- **Impact qualitatif non quantifiable.** Avantages liés à des améliorations non quantifiables de la performance. Par exemple, l'application d'une recommandation a permis d'améliorer les procédures de sécurité pour le personnel travaillant au contact de substances dangereuses.

La question de l'impact de l'audit entre en considération à toutes les phases de l'audit, depuis la phase de sélection du thème d'audit jusqu'à la phase de suivi. Pendant le processus de suivi, l'impact des recommandations mises en œuvre peut être apprécié et mesuré de différentes manières. Par exemple, vous pouvez comparer la situation constatée à l'occasion du suivi à la situation constatée pendant l'audit, pour repérer les changements éventuels. Il est important de distinguer les effets imputables à la mise en œuvre de la recommandation des changements entraînés par d'autres facteurs.

Les entités contrôlées peuvent aussi calculer l'impact des actions entreprises ou confier la réalisation d'études à un prestataire externe pour déterminer cet impact. Vous constaterez peut-être qu'une organisation externe a mené une évaluation indépendante de l'impact de vos constatations et recommandations. Par exemple, au sein de l'ISC du Royaume-Uni, une équipe d'audit réalisant le suivi des constatations et recommandations d'un audit portant sur les principaux centres de traumatologie a constaté qu'une étude universitaire avait été menée entretemps, mesurant l'impact des modifications apportées en réaction au rapport d'audit. Si une étude de ce type a été réalisée, vous pouvez l'analyser et évaluer s'il est possible d'utiliser ses résultats pour démontrer l'impact de vos recommandations.



#### Exemple de résultats d'un suivi d'audit

En 2019, d'après les éléments du suivi, le travail du GAO (ISC des États-Unis) a généré 214,7 milliards USD d'avantages financiers, soit un retour d'environ 338 USD pour chaque dollar investi dans le GAO. 1418 autres avantages ont également été identifiés, qu'il n'est pas possible de quantifier en dollars, mais qui ont permis d'améliorer les programmes et l'aspect opérationnel de l'action publique.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Une étude menée par l'EUROSAI a permis d'identifier six facteurs exerçant une influence sur l'impact de l'audit (EUROSAI, 2021). Ces facteurs sont les suivants :

- Qualité du rapport d'audit.
- Relations constructives entre l'auditeur et les entités contrôlées.
- Existence d'un système de suivi.
- Implication du pouvoir législatif.
- Présentation des résultats du système de suivi.
- Utilisation des résultats du système de suivi dans l'évaluation continue de la performance et des risques

## Comment présenter les résultats du suivi ?

Les ISC peuvent avoir intérêt à mettre en place un système permettant de rendre compte des résultats du travail de suivi. En présentant publiquement les avantages qui découlent des audits de la performance qu'elle a menés, l'ISC contribue à démontrer la valeur de son action. L'ISC peut utiliser ce travail comme argument pour justifier un budget ou une demande de ressources, et sa réputation comme sa crédibilité peuvent en être renforcées.

Vous pouvez rendre compte de votre action de suivi au cas par cas ou sous la forme d'un rapport consolidé, synthétisant les résultats de tous les aspects du travail de suivi de votre ISC. Les rapports de suivi consolidés peuvent comprendre une analyse des tendances et thèmes communs à plusieurs domaines. Quelle que soit leur forme, les rapports de suivi doivent être équilibrés et les observations doivent être présentées de manière objective et impartiale. (GUID 3920/155)

Le rapport de suivi peut adopter la structure suivante :

1. **Introduction.** Explique pourquoi l'audit a été réalisé et apporte des informations sur les éventuelles actions de suivi antérieures.
2. **Présentation générale.** Présentation du thème d'audit en termes succincts.
3. **Méthodologie.** Indique comment l'audit a été conduit.
4. **Constatations d'audit.** Cette section constitue le cœur du rapport. Elle peut contenir les constatations, les recommandations correspondantes, et la conclusion formulée quant à la situation constatée pendant l'audit de suivi eu égard à la mise en œuvre des recommandations.
5. **Commentaires des entités contrôlées.** Résumé des commentaires formulés par les entités contrôlées après lecture de l'ébauche du rapport de suivi.
6. **Conclusion.** Présentation générale de la situation relative aux recommandations.

La **Figure 48** présente à titre d'exemple un extrait, adapté, d'un rapport de suivi de l'ISC du Brésil faisant suite à un audit de la performance concernant un programme brésilien intitulé « Le sport de haut niveau au Brésil ».

**Figure 48 : Extrait adapté d'un rapport de suivi**

## Extrait d'un rapport de suivi

### ... III.4 Accompagnement socioéducatif des athlètes après leur carrière

La littérature utilise fréquemment l'expression « transition de carrière » pour désigner la période pendant laquelle un athlète se prépare à quitter l'entraînement et la compétition. Plusieurs raisons peuvent expliquer qu'un athlète mette un terme à sa carrière. Ce peut être une baisse de performance due à l'âge, une blessure, ou encore la volonté d'explorer d'autres activités dans la vie. Quoi qu'il en soit, cette étape peut être planifiée ou subie.

Au Brésil, la Politique sectorielle du Sport de haut niveau s'est notamment donné pour objectif d'apporter aux athlètes et para-athlètes, au cours de leur carrière sportive, la possibilité d'une formation intellectuelle et professionnelle.

#### III.4.1 Les constatations de l'audit

L'audit a révélé que la question de l'après-carrière des athlètes n'entraîne pas dans le champ des actions entreprises par les pouvoirs publics.

L'ISC a recommandé au secrétaire d'État au Sport de haut niveau de concevoir un plan stratégique visant à remanier le système d'accompagnement des athlètes et anciens athlètes de façon à créer des conditions leur permettant de ne pas quitter le monde du sport en mettant un terme à leur carrière d'athlète.

#### III.4.2 Situation constatée lors du suivi ; la recommandation n'a pas été mise en œuvre

Le plan d'action ne comprend aucune proposition concrète pour mettre en œuvre la recommandation. Interrogée sur la question, l'entité contrôlée a déclaré qu'un projet était en préparation, avec pour objectif d'apporter aux professionnels une formation en ligne aux fonctions d'encadrement sportif. Cette action est la seule qui ait été mentionnée en lien avec la recommandation.

En phase de suivi, l'ISC a réalisé une enquête, qui a montré notamment que la question était peu traitée dans le travail de programmation des fédérations et confédérations, et qu'il n'existait aucune stratégie commune d'accompagnement socioéducatif des athlètes.

En ce qui concerne les mesures d'accompagnement à l'éducation ou à la professionnalisation de l'athlète dans une carrière de reclassement, la plupart des dirigeants des confédérations (67 %) et des fédérations (57 %) qui ont répondu au questionnaire ont classé les plans de leur entité comme inexistantes ou peu développés. Concernant l'existence de programmes de formation, 76 % des fédérations et 67 % des confédérations ont déclaré n'avoir aucun projet en ce sens.

Interrogés sur les motifs susceptibles de les pousser à abandonner leur carrière à court terme, 42 % des athlètes qui ont répondu au questionnaire ont choisi la réponse « absence de perspectives concernant ma professionnalisation en tant qu'athlète ». La situation finit par exercer une influence sur le niveau de satisfaction et de motivation d'une partie des athlètes.

Au vu de la situation constatée, on considère que la recommandation n'a pas été mise en œuvre.

Source : Adapté d'un rapport de suivi de l'ISC du Brésil

L'ISC dispose également d'autres moyens pour rendre compte d'une mission de suivi. Aux États-Unis, par exemple, le GAO tient à jour une base de données libre d'accès, dans laquelle sont consignées ses recommandations, et le statut de leur mise en œuvre. Le GAO utilise cette base de données, et d'autres instruments comme le rapport annuel Performance et Redevabilité, dans le cadre de la communication de son travail de suivi et de l'impact de son action. Le GAO publie également le pourcentage des recommandations mises en œuvre dans le total des recommandations formulées au cours des quatre dernières années.

La présentation des résultats du suivi doit être réalisée en conformité avec les procédures habituelles de l'ISC. L'ISC détermine s'il convient ou non de soumettre le rapport de l'audit de suivi au pouvoir législatif en fonction de l'importance des constatations, des conclusions et de l'impact des mesures correctives mises en œuvre.

### Pour assurer le suivi d'un audit de la performance, n'oubliez pas...

... de vérifier si vos constatations et recommandations ont été traitées ;

... de rendre compte des actions positives déployées en réponse aux recommandations d'audit, car cela souligne autant l'intérêt du travail de l'entité contrôlée que celui de l'ISC. En mentionnant ces mesures correctrices, vous pourrez avoir un impact favorable sur l'image, la réputation et la crédibilité de l'ISC ;

... d'adopter une approche impartiale et indépendante pour déterminer si l'entité contrôlée a pris des mesures appropriées pour traiter les constatations et recommandations ;

... de réfléchir au suivi pendant le déroulement de l'audit, et plus particulièrement dans la rédaction des constatations et recommandations ;

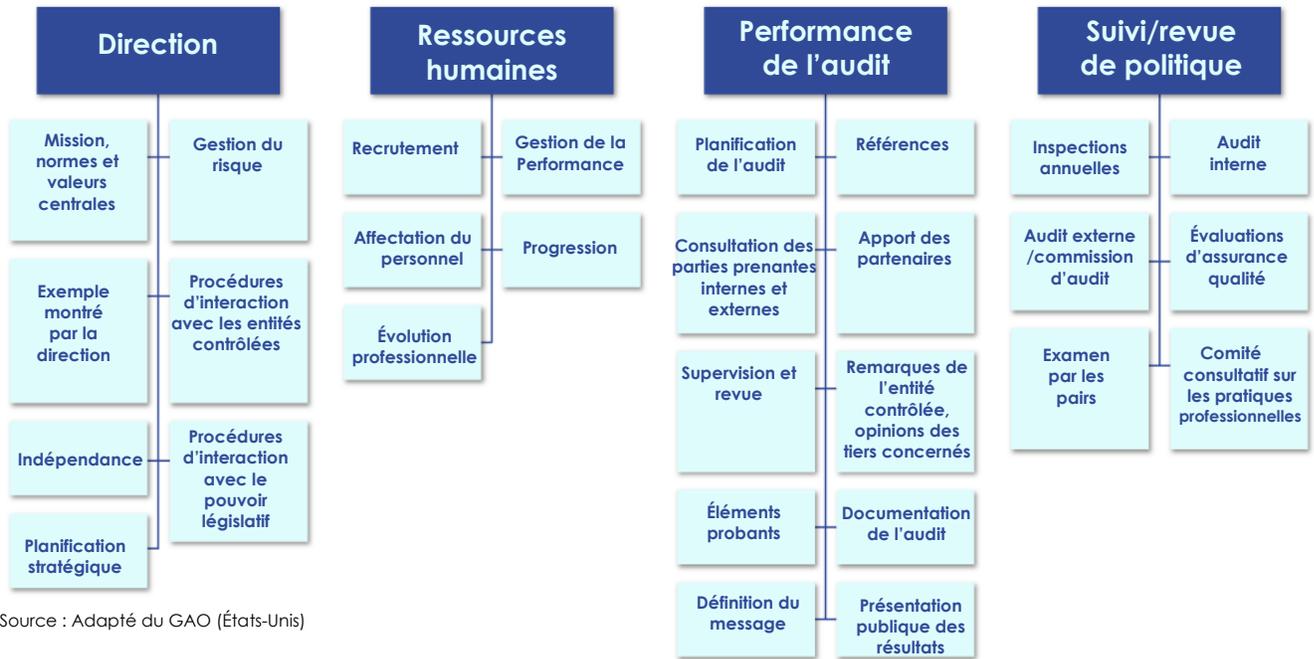
... de déterminer si les actions de l'entité contrôlée déployées en réponse aux constatations et recommandations sont cohérentes en appliquant les mêmes normes et la même méthodologie que vous avez appliquées pour évaluer les éléments probants collectés pendant l'audit ;

... de documenter les actions de l'entité contrôlée dans vos documents de travail d'audit, et les soumettre au processus de revue de supervision.

Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Annexes

**Annexe 1 : Exemple de cadre d'AQ destiné à garantir la conformité avec les normes applicables**



Source : Adapté du GAO (États-Unis)

## Annexe 2 : Exemple de formulaire d'autorisation d'activités extérieures

### Exemple de formulaire : Autorisation d'entreprendre des activités extérieures<sup>1</sup>

<b>1. Nom :</b>	<b>2. Unité/bureau</b>	<b>3. Fonction/titre</b>
<b>4. Employeur, éditeur ou organisation externe :</b>		<b>5. Entreprise ou activité :</b>
<b>6. Décrivez votre rôle, votre travail ou les produits/services que vous fournirez :</b>		<b>7. L'ISC intervient-elle dans ce domaine ?</b>  <b>Travaillez-vous dans ce domaine ?</b>
<b>8. Nombres d'heures en travail ou bénévolat ?</b>		<b>9. Rémunération ?</b>
<b>10. Décrivez la relation professionnelle (le cas échéant) existant entre l'ISC et l'activité extérieure :</b>		
<b>11. Si l'activité concerne une publication ou une conférence, décrivez-en le sujet et précisez tout produit de l'ISC qui peut y être associé :</b>		
<b>Remarque : le texte de toute publication ou conférence doit impérativement être soumis à l'unité ou au bureau</b>		
<b>12. Ainsi que le prévoit le règlement 123 de l'ISC, je sollicite l'autorisation d'entreprendre l'activité extérieure décrite ci-dessus. Je ne me consacrerai pas à cette activité pendant mes heures de mission.</b>		
<b>Signature et date de l'auditeur :</b>		
<b>13. Avis du superviseur</b>  ____ Accepte ____ Accepte sous conditions (joindre un énoncé des conditions) ____ Refuse (joindre un énoncé des motifs de refus)		
<b>Signature du superviseur :</b>		
<b>14. Signature du responsable valideur</b>		
<b>L'autorisation est valable pour une durée de 3 ans, sauf s'il est précisé ici une durée de validité inférieure :</b>		

<sup>1</sup>Le personnel de l'ISC peut utiliser ce formulaire pour solliciter l'autorisation d'entreprendre des activités extérieures. Cette autorisation peut être nécessaire avant : (1) d'entreprendre une activité pour laquelle la personne reçoit une rémunération, un salaire ou des honoraires en contrepartie de son temps, de son travail ou de son talent (hormis le remboursement des frais de déplacement et autres dépenses effectivement engagés dans le cadre de l'activité ou de la relation d'emploi) ; (2) d'entreprendre une activité en contrepartie de laquelle il est habituel de percevoir une rémunération, un salaire ou des honoraires, même si la personne réalise l'activité à titre gracieux ; (3) de s'exprimer oralement ou par écrit, même si cette intervention extérieure est effectuée à titre gracieux ou l'est habituellement ; (4) d'accepter un mandat de responsable, administrateur, fiduciaire ou porte-parole pour le compte d'une association ou organisation ; (5) de se porter candidat à un mandat électif lorsque le règlement de l'ISC l'autorise.

## Annexe 3 : Exemple de déclaration relative à l'indépendance

### Exemple de formulaire : Attestation d'indépendance de l'auditeur

Dans chaque aspect des audits de l'ISC, l'ISC, ses agents et les autres personnes impliquées dans l'audit doivent être indépendants de toutes circonstances pouvant conduire une partie prenante raisonnable et informée à douter de l'intégrité, de l'objectivité ou de l'esprit critique professionnel de l'auditeur, et doivent préserver leur indépendance d'esprit et leur indépendance apparente.

On distingue différentes menaces pour l'indépendance, dont les suivantes :

- a. Intérêt personnel : désigne la menace qu'un intérêt financier ou tout autre intérêt personnel influence de façon inappropriée le jugement ou le comportement d'un auditeur.
- b. Autoévaluation : désigne la menace qu'un auditeur ou une organisation d'audit ayant déjà fourni des services, hors audit, à l'entité contrôlée par le passé s'appuie sur cette expérience pour formuler ses conclusions dans la mission d'audit actuelle.
- c. Biais dans les préconisations : désigne la menace qu'un auditeur influencé par des convictions politiques, idéologiques, sociales ou autres, adopte une position manquant d'objectivité.
- d. Familiarité : désigne la menace qu'un auditeur, influencé par des relations qu'il entretient avec la direction ou le personnel de l'entité contrôlée, par exemple une amitié proche ou de longue date, ou un lien de parenté direct ou proche, adopte une position manquant d'objectivité.
- e. Influence irrégulière : désigne la menace qu'une influence ou des pressions extérieures compromettent la capacité de l'auditeur à formuler des jugements indépendants et objectifs.
- f. Participation à la direction de l'entité contrôlée : désigne la menace représentée par le fait qu'un auditeur assume le rôle de dirigeant ou assume par d'autres moyens des fonctions de direction au nom de l'entité faisant l'objet d'un audit.
- g. Menace structurelle : désigne le risque que l'appartenance de l'organe chargé des audits à une entité publique et la structure même de l'entité contrôlée puissent compromettre la capacité de l'organe chargé des audits à s'acquitter de sa mission et à rendre compte de ses résultats avec objectivité.

Ce formulaire rappelle toute l'importance du respect des normes d'indépendance et d'objectivité ; l'ensemble du personnel de l'ISC participant aux activités d'audit est tenu de le remplir chaque année. Quiconque n'est pas en mesure de prendre cet engagement ou estime possible qu'il existe une menace pour son indépendance, pouvant justifier des mesures de sauvegarde particulières, doit en informer un dirigeant de son organisation qui est concerné par sa mission en cours.

**Par la présente, je certifie qu'il n'existe aucune entrave à mon indépendance, et je m'engage à informer rapidement un responsable hiérarchique de ma mission en cours si j'estime qu'une menace justifie que des mesures soient prises pour préserver mon indépendance.**

Signature : \_\_\_\_\_ Date : \_\_\_\_\_

## Annexe 4 : Exemple de matrice de sélection du thème d'audit

### Matrice de sélection du thème d'audit

L'ISC a identifié 4 thèmes d'audit possible en déployant son processus de planification stratégique :

1. Gestion des déchets solides
2. Adaptation au changement climatique
3. Pêcheries durables
4. Services de maternité dans les hôpitaux publics

Le tableau suivant propose un exemple de notation des thèmes d'audit, hiérarchisés en fonction des critères sélectionnés (les critères de sélection des thèmes et leur pondération sont choisis conformément aux ISSAI en fonction de leur pertinence et de leur importance pour l'ISC.)

CRITÈRE	PONDÉRATION	Autres thèmes d'audit identifiés							
		Thème 1		Thème 2		Thème 3		Thème 4	
		Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré	Score	Score pondéré
1. Importance	15	3	45	3	45	2	30	2	30
2. Auditabilité	15	3	45	1	15	2	30	2	30
3. Impact potentiel	15	3	45	2	30	2	30	2	30
4. Risques pour l'ISC	10	3	30	1	10	3	30	3	30
5. Intérêt du pouvoir législatif ou du public	10	3	30	3	30	0	0	3	30
6. Pertinence	10	3	30	3	30	2	20	3	30
7. Opportunité	5	3	15	3	15	1	5	2	10
8. Travail d'audit antérieur	5	2	10	3	15	2	10	2	10
9. Autres travaux programmés ou en cours	5	2	10	1	5	1	5	1	5
10. Demande d'audit de la performance	10	3	30	0	0	3	30	2	20
<b>Score pondéré cumulé</b>	<b>100</b>		<b>290</b>		<b>195</b>		<b>190</b>		<b>225</b>
<b>Rang</b>			<b>1</b>		<b>3</b>		<b>4</b>		<b>2</b>

Note : Non applicable = 0, Faible = 1, Moyen = 2, Élevé = 3 Remarques :

1. Importance : .....(indiquez ici les raisons/justifications du score donné à chaque thème)

2. Impact potentiel : .....

3. Pertinence : .....

4. ....

L'évaluation ci-dessus indique que le Thème 1 (Gestion des déchets solides) est prioritaire ; viennent ensuite le Thème 4 (Services de maternité dans les hôpitaux publics), le Thème 2 (Adaptation au changement climatique) et enfin le Thème 3 (Pêcheries durables).

Chaque critère est pondéré pour atteindre au total 100 %. La pondération des critères dépend de l'importance du critère pour la direction de l'ISC, le pouvoir législatif, le pouvoir exécutif et le public de manière générale.

L'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour attribuer la mention 'non applicable', 'faible', 'moyen' et 'élevé'. Cependant, son jugement doit s'appuyer sur des justifications et de la documentation appropriées.

Le produit de la 'pondération' et du 'score' donne le 'score pondéré'. Le score pondéré cumulé correspond à la somme des scores pondérés de chaque thème.

Le thème obtenant le 'score pondéré cumulé' le plus élevé est le thème prioritaire. C'est généralement à ce thème que seront affectées en priorité les ressources d'audit, et c'est donc l'audit de ce thème qui sera réalisé en priorité.

Le nombre de thèmes sélectionnés pour être audités au cours d'une période donnée dépend de la disponibilité des ressources d'audit. Les thèmes seront sélectionnés en fonction de la priorité déterminée par le rang et le jugement professionnel.

## Annexe 5 : Illustration d'une analyse des parties prenantes

### Analyse des parties prenantes

En phase de préétude, il est essentiel que vous travailliez avec les parties prenantes, internes et externes, de votre ISC. Les parties prenantes internes sont par exemple les méthodologistes ou les juristes experts. Parmi les experts externes, on retrouve les experts du sujet considéré, qui sont spécialistes du sujet de l'audit. Pour réussir cette collaboration, vous aurez intérêt à réaliser une analyse des parties prenantes. La **Figure 5.1** présente l'exemple d'une analyse des parties prenantes réalisée dans le cadre d'un audit portant sur des questions relatives aux violences domestiques et aux violences faites aux femmes.

**Figure 5.1 : Illustration d'une analyse des parties prenantes pour un audit de la performance**

Partie prenante	Rôles	Intérêt	Priorité pour l'audit
<b>Victime/survivant</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Signaler une agression physique, psychologique, sexuelle, matérielle et morale.</li> <li>• Demander de l'aide et une protection (en cas de besoin).</li> <li>• Connaître les actes de procédure concernant l'agresseur</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bénéficier d'un traitement et de soins adaptés.</li> <li>• Se sentir en sécurité.</li> <li>• Reprendre le cours normal de sa vie.</li> <li>• Ne plus être victime de violences.</li> <li>• Savoir que l'agresseur sera puni.</li> </ul>	Élevée
<b>Agresseur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demander de l'aide pour cesser d'être violent</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bénéficier d'un traitement et de soins adaptés.</li> <li>• Changer de comportement et d'attitude.</li> </ul>	Élevée
<b>Enfants/Famille/Personnes à charge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Signaler une agression physique, psychologique, sexuelle, matérielle et/ou morale.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bénéficier d'un traitement et de soins adaptés.</li> <li>• Se sentir en sécurité.</li> <li>• Reprendre le cours normal de sa vie.</li> </ul>	Moyenne
<b>Centre de gouvernement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordonner et intégrer les politiques de plusieurs ministères/entités.</li> <li>• Planifier la mise en œuvre des ODD.</li> <li>• Revoir et préciser le déploiement des politiques liées aux ODD.</li> <li>• Évaluer la mise en œuvre des politiques.</li> <li>• Fournir des informations.</li> <li>• Garantir le caractère inclusif des plans de mise en œuvre, pour « ne laisser personne de côté ».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en œuvre les objectifs nationaux liés aux ODD.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère des Droits des femmes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formuler et coordonner des politiques de prévention et de protection des femmes victimes de violence.</li> <li>• Rédiger un plan national sur l'égalité hommes-femmes.</li> <li>• Promouvoir l'égalité hommes-femmes.</li> <li>• Concevoir et déployer des campagnes de sensibilisation aux violences contre les femmes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faire baisser les violences faites aux femmes dans le pays.</li> </ul>	Élevée

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concevoir, promouvoir et déployer des initiatives de coopération avec des entités publiques et privées, nationales et internationales, pour contribuer à la mise en œuvre des politiques de défense des droits des femmes.</li> </ul>		
<b>Collectivités régionales/locales responsables des actions d'EVPI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en œuvre les plans en faveur de l'égalité hommes-femmes.</li> <li>• Promouvoir l'égalité hommes-femmes.</li> <li>• Concevoir et déployer des campagnes de sensibilisation concernant les violences faites aux femmes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faire baisser les violences faites aux femmes dans leur périmètre de responsabilité.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère de la Santé</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Établir des règles, directives et protocoles pour les soins aux victimes de VPI.</li> <li>• Affecter des équipes pluridisciplinaires (infirmières, médecins, psychologues, travailleurs sociaux) aux soins aux victimes de VPI.</li> <li>• Éviter la transmission sexuelle de maladies aux victimes de VPI.</li> <li>• Assurer des services d'avortement légal en cas de VPI.</li> <li>• Accompagner techniquement et financièrement les organisations responsables de l'EVPI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir aux victimes de VPI tout le soutien nécessaire au rétablissement de leur état de santé.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère de la Justice</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Établir des politiques et des plans pour que les personnes affectées par les VPI (victimes, agresseurs, familles) puissent bénéficier des services dont elles ont besoin.</li> <li>• Coordonner le déploiement des politiques et des plans au sein des institutions responsables de l'EVPI (commissariats de police, système judiciaire, magistrats, ministère public, procureurs).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proposer des services de qualité aux personnes impactées par les VPI.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère de l'Éducation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promouvoir des campagnes scolaires de sensibilisation à la problématique des VPI.</li> <li>• Revoir les programmes scolaires pour y éliminer les stéréotypes liés aux rapports hommes-femmes.</li> <li>• Concevoir pour les enseignants et les autres professionnels responsables de l'éducation des programmes de formation sur la question de l'égalité hommes-femmes et de l'EVPI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réussir les activités scolaires visant la réduction des VPI.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère des Affaires sociales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Établir des politiques et des plans pour que les personnes affectées par les VPI (victimes, agresseurs, familles) puissent bénéficier des services dont elles ont besoin.</li> <li>• Accompagner techniquement et financièrement les organisations responsables de l'EVPI.</li> <li>• Coordonner le déploiement des politiques et des plans entre les différentes institutions responsables des services apportés aux personnes affectées par les VPI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir le bien-être des victimes et de leurs familles.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère de l'Intérieur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assurer la protection policière de la victime, le cas échéant.</li> <li>• Confier la victime à l'hôpital, le cas échéant.</li> <li>• Présenter la victime au procureur, si elle souhaite porter plainte contre l'agresseur.</li> <li>• Demander au juge des mesures de protection, le cas échéant.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assurer des services de qualité aux victimes.</li> <li>• Contribuer à l'EVPI.</li> </ul>	Élevée
<b>Institut national de statistique</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mettre en place et entretenir un système de collecte, de compilation et d'analyse des données sur les VPI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fournir des données statistiques fiables et de bonne qualité sur les VPI.</li> </ul>	Élevée

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Recueillir et compiler des données sur les VPI auprès des régions et municipalités.</li> <li>Évaluer l'intégrité des données recueillies.</li> <li>Rédiger et diffuser des rapports comportant des données statistiques sur les VPI.</li> </ul>		
<b>OSC travaillant sur l'EVPI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mobiliser la société sur la question des VPI.</li> <li>Demander des actions et des mesures d'amélioration des soins aux victimes de VPI et à leurs enfants.</li> <li>Donner aux victimes des informations et des explications sur leurs droits.</li> <li>Apporter une aide aux victimes de VPI et à leurs enfants en matière d'éducation, de santé physique et mentale, d'emploi, de logement, d'accès au système judiciaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veiller au bien-être des victimes de VPI.</li> </ul>	Moyenne
<b>Agences des Nations Unies</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mobiliser les États sur la question des VPI.</li> <li>Demander des actions et des mesures d'amélioration des soins aux victimes de VPI et à leurs enfants.</li> <li>Donner aux victimes des informations et des explications sur leurs droits.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Protéger les droits des femmes.</li> <li>Faire baisser les violences contre les femmes.</li> </ul>	Moyenne
<b>Experts</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mener des études et des recherches sur l'EVPI.</li> <li>Fournir aux pouvoirs publics et aux OSC des informations fiables sur les VPI.</li> <li>Aider les services de l'État à concevoir et mettre en œuvre des politiques d'EVPI.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Faire baisser les violences contre les femmes.</li> </ul>	Élevée
<b>Association de défense des droits des femmes (aux niveaux national, régional, municipal, local)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mobiliser la société sur la question des VPI.</li> <li>Demander des actions et des mesures d'amélioration des soins aux victimes de VPI et à leurs enfants.</li> <li>Donner aux victimes des informations et des explications sur leurs droits.</li> <li>Apporter une aide aux victimes de VPI et à leurs enfants en matière d'éducation, de santé physique et mentale, d'emploi, de logement, d'accès au système judiciaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veiller au bien-être et à la sécurité des victimes de VPI.</li> </ul>	Moyenne
<b>Magistrats</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ordonner des mesures de protection.</li> <li>Informers le ministère public de la nécessité des mesures de protection.</li> <li>Ordonner l'incarcération de l'agresseur, le cas échéant.</li> <li>Remettre l'agresseur en liberté, le cas échéant.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veiller au bien-être et à la sécurité des victimes de VPI.</li> </ul>	Élevée
<b>Ministère public</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Demander la protection policière des victimes de VPI.</li> <li>Demander des services de santé, d'éducation, des prestations sociales et autres services pour les victimes de VPI.</li> <li>Superviser les établissements publics et privés assurant les services dont ont besoin les personnes affectées par les VPI (victimes, agresseurs, familles).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veiller au bien-être et à la sécurité des victimes de VPI.</li> </ul>	Moyenne
<b>Procureurs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Apporter aux victimes de VPI des services juridiques circonstanciés et humanisés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Assurer l'accès des victimes de VPI au système judiciaire.</li> </ul>	Moyenne

Source : Modèle d'Audit des ODD de l'IDI (ISAM)

## Annexe 6 : Illustrations d'ordres du jour de réunion de lancement

Dans certaines ISC, il est d'usage de rassembler les parties prenantes internes (juristes experts, économistes, techniciens experts, etc.) à l'occasion d'une réunion de lancement organisée au début de l'audit de la performance. Ce type de réunion vous donnera l'occasion de débattre avec vos parties prenantes des approches, des questions de l'audit, des choix de conception et des interlocuteurs potentiels connaissant bien le thème d'audit. Voici, à titre d'illustration, l'ordre du jour d'une réunion du GAO, dont vous pourrez vous inspirer lorsque vous serez appelé à animer une réunion de ce type.

Direction de l'ISC	Équipe d'audit	Parties prenantes
<u>Groupe 1</u> Sara Peck, Directrice générale Maita Subramanian, Directrice Ling Liu, Gestionnaire d'audit	Juan Baldéz, Auditeur en chef Alessandra Engle, Auditrice	<u>Service juridique</u> Rebeca Sanchez, Juriste experte <u>Méthodologie et Support à l'analyse des données</u> Melissa Ngumo (méthodologiste) Takano Watanabe (analyste de données)

### Discussion relative à l'audit (5 minutes)

Fondement de l'audit (législation, requête ou autre).

Estimation des ressources nécessaires.

Risques de déficit de performance.

Difficultés potentielles pour respecter les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacité, y compris pour être en conformité avec la législation et la réglementation.

Contrôles internes.

### Coordination interne/externe (10 minutes)

Résumé des réunions avec les parties prenantes internes et les équipes d'audit travaillant sur des thèmes connexes ou avec l'entité contrôlée.

Résumé des réunions avec les parties prenantes externes, y compris d'autres organisations d'audit, des groupes de recherche ou des personnes qui ont étudié le thème de l'audit.

Activités en cours connues au sein de l'entité contrôlée, présentant un lien avec l'objet de l'audit.

Programmation d'une réunion avec des experts du sujet considéré.

### Proposition d'objectifs d'audit (15 minutes)

Quelles ont été les tendances... ?

Dans quelle mesure le service... ?

Le service réalise-t-il de façon constante et appropriée... ?

### Méthodologies possibles (15 minutes)

Analyse des données : Analyse des données des exercices...

Entretiens avec des responsables maîtrisant le sujet dans les agences...

Visite de terrain sur les sites...

### Discussion relative au rôle des parties prenantes (10 minutes)

### Récapitulatif des principales décisions prises lors de la réunion et des actions décidées (5 minutes)

Documentation des décisions.

Organisation d'une première réunion avec l'entité contrôlée.

Source : GAO, États-Unis

## Ordre du jour d'une première réunion avec l'entité contrôlée

Les équipes d'audit rencontrent généralement l'entité contrôlée avant d'entamer la collecte d'informations et de données. Lors de cette réunion, elles rencontrent les responsables de l'entité pour leur présenter leur travail et les informations dont elles auront besoin pour l'audit, entre autres choses. Voici un exemple d'ordre du jour utilisé par le GAO.

### **Exemple d'ordre du jour d'une première réunion avec l'entité contrôlée**

Date/heure :

Lieu :

Numéro pour la téléconférence :

#### Participants

<b>Nom</b>	<b>Titre</b>	<b>E-mail</b>	<b>Téléphone</b>
Joan Smith	Directrice		
Ling Liu	Gestionnaire d'audit		
Juan Baldez	Auditeur en chef		
Alessandra Engle	Auditrice		

Origine du travail : (Par exemple, requête d'une commission de supervision, éléments d'un audit en cours de l'ISC, etc.)

Périmètre du travail : Ce travail consiste à évaluer la façon dont les pouvoirs publics gèrent [décrire ici l'objectif et les questions d'audit]. À mesure que nous progresserons dans cet audit, le champ des informations nécessaires pourra s'élargir. Nous vous informerons de ces changements de périmètre en temps utile.

L'ISC envisage initialement de mener ses travaux sur les sites et les bureaux suivants :

#### Calendrier

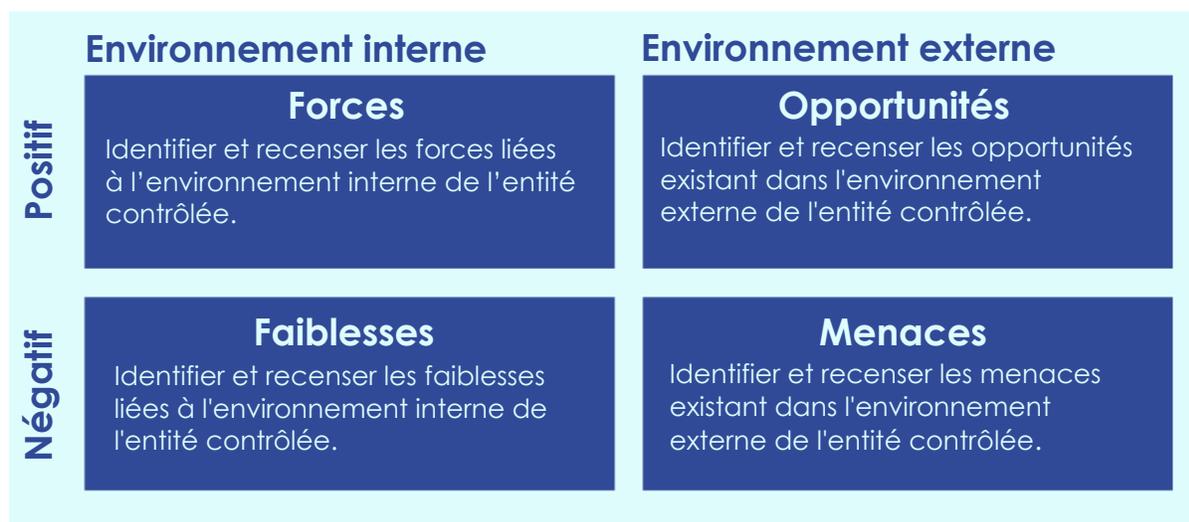
- Nous prévoyons de débiter nos travaux dès à présent, en visant de finaliser notre ébauche de rapport en... 20XX.

## Annexe 7 : Illustration d'une analyse SWOT et d'un tableau d'analyse des risques

### Analyse SWOT

L'analyse SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*) permet de déterminer les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces associées aux environnements interne et externe de l'entité contrôlée. La **Figure 7.1** présente la trame SWOT, et la **Figure 7.2** propose l'illustration d'une analyse SWOT.

**Figure 7.1 : La trame de l'analyse SWOT**



Source : Équipe de développement IDI/SAP

**Figure 7.2 : Illustration d'une analyse SWOT pour un audit de la performance d'un programme d'amélioration de l'approvisionnement en eau potable en milieu rural**

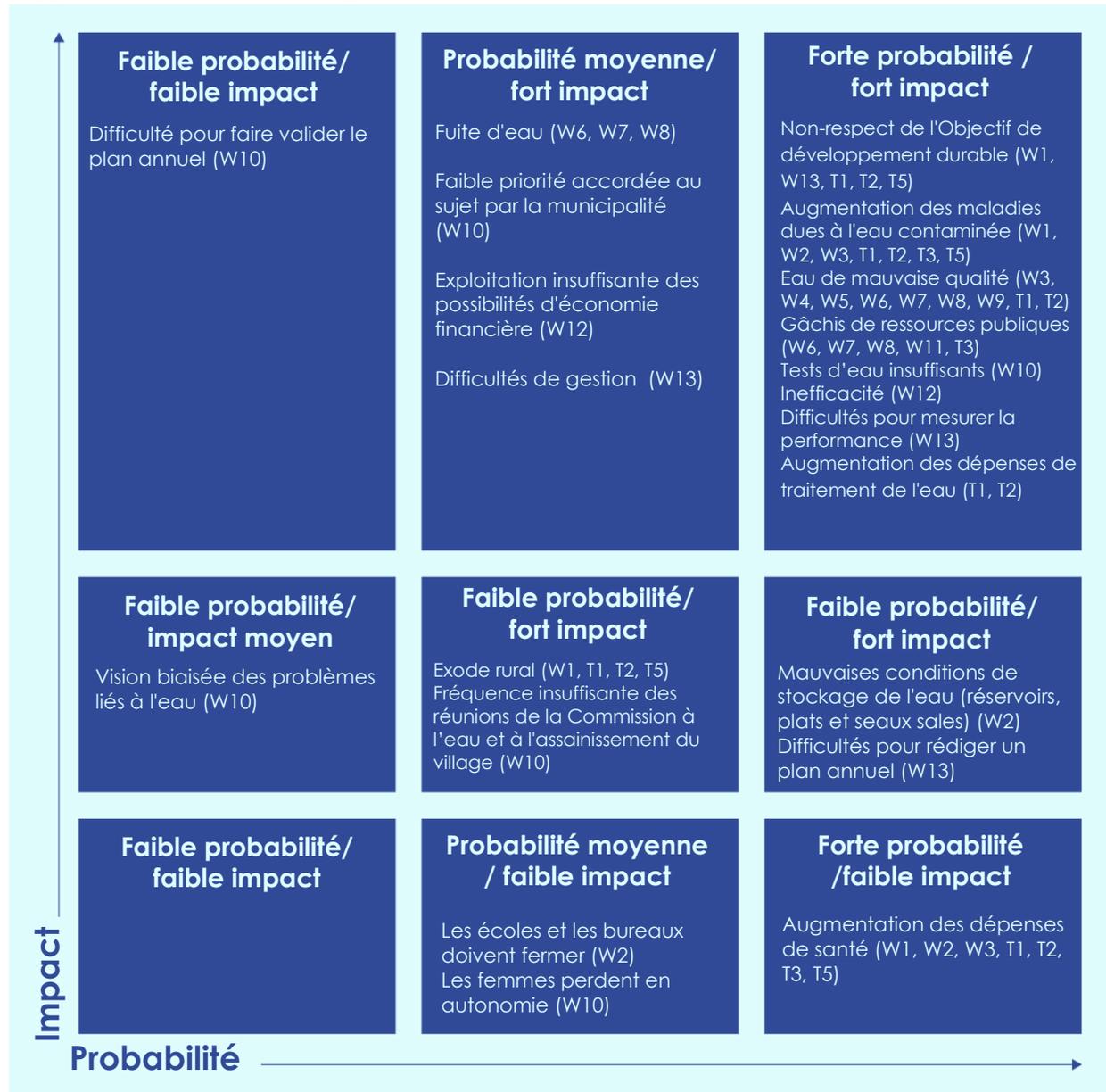
	Environnement interne	Environnement externe
Positif	<p><b>Forces</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Un objectif clair, défini, lié aux Objectifs de développement durable</li> <li>2. Le système d'approvisionnement en eau potable en milieu rural existe depuis 2001</li> <li>3. Des entités responsables de l'approvisionnement en eau à 3 niveaux de l'exécutif</li> <li>4. Des responsabilités clairement définies aux 3 niveaux de l'exécutif</li> <li>5. Définition de plans annuels</li> <li>6. Cellule de suivi</li> <li>7. Existence d'une Commission dédiée à l'approvisionnement en eau et à l'assainissement des villages</li> <li>8. Un processus de marchés publics transparent pour l'approvisionnement en eau</li> </ol>	<p><b>Opportunités</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Le pays est traversé par un fleuve sur toute sa longueur</li> <li>2. L'Organisation mondiale de la santé a défini des critères pour tester la qualité de l'eau</li> <li>3. L'augmentation du tourisme apporte au pays des ressources financières supplémentaires</li> </ol>
Négatif	<p><b>Faiblesses</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. En retard sur l'objectif défini (26% n'ont toujours pas accès à une eau potable sûre)</li> <li>2. L'eau potable n'est pas disponible en permanence dans certains villages</li> <li>3. Laboratoires de test trop peu nombreux (il en faudrait un par district)</li> <li>4. Kits de test en quantité insuffisante</li> <li>5. Peu de gens sont formés à l'utilisation des kits de test (il en faudrait cinq par village)</li> <li>6. Trop peu de personnes capables d'entretenir le réseau de distribution d'eau, pour éviter les fuites d'eau</li> <li>7. Trop peu de personnes dans les districts et les villages pour inspecter régulièrement les structures du réseau d'eau et pour mettre en œuvre et entretenir le système d'eau potable</li> <li>8. Les moyens financiers des villages sont insuffisants pour assurer une maintenance régulière</li> <li>9. Certains districts sont moins bien approvisionnés</li> <li>10. La parité n'est pas respectée dans la composition de la commission à l'eau potable et à l'approvisionnement des villages</li> <li>11. Des défaillances dans le stockage de l'eau</li> <li>12. Collecte des eaux pluviales insuffisante</li> <li>13. Il manque un système d'information et des indicateurs de performance</li> </ol>	<p><b>Menaces</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Contamination biologique des eaux de surface</li> <li>2. Contamination chimique des eaux souterraines</li> <li>3. Articulation insuffisante entre le programme d'approvisionnement en eau, les services d'assainissement et le système de santé</li> <li>4. Coordination insuffisante entre districts et villages pour partager l'eau</li> <li>5. Dépendance aux conditions météorologiques</li> <li>6. L'augmentation du tourisme peut entraîner une augmentation de la demande d'eau</li> </ol>

Source : Équipe de développement IDI/SAP

### Tableau d'analyse des risques (TAR)

Pour développer le TAR, dressez la liste des risques associés aux faiblesses (f) et aux menaces (m) identifiées par l'analyse SWOT. Ensuite, évaluez la probabilité et l'impact de ces risques et menaces, et positionnez-les en conséquence dans le diagramme. La **Figure 7.3** présente une illustration de TAR établi à partir de l'analyse SWOT réalisée sur le programme d'amélioration de l'approvisionnement en eau potable en milieu rural.

**Figure 7.3 : Exemple de TAR pour l'audit d'un programme d'amélioration de l'approvisionnement en eau potable en milieu rural**



Source : Équipe de développement IDI/SAP

## Plan d'audit

---

Audit sur la performance de .....

ISC :

**Thème de l'audit :** Audit sur la performance de .....

**Période d'audit :** Du..... au.....

**Membres de l'équipe d'audit :**

- Membres de l'équipe :
- Chef d'équipe/coordonateur :
- Superviseur :

## Table des matières

### 1. Contexte

---

- Motifs de réalisation de l'audit

### 2. Étude préliminaire

---

- Étapes de réalisation de la préétude
- Informations initiales au sujet des entités contrôlées
  - Analyses des parties prenantes : identifier les parties prenantes, internes et externes, l'entité et autres agences, experts, bénéficiaires, ONG, donateurs, importance pour l'audit
  - Outils pour comprendre le sujet : SWOT et TAR
- Activités d'étude préliminaire -
  - Connaissance de l'entité
  - Connaissance des thèmes
  - Coordination dans le domaine d'action du Gouvernement de..
  - Coordination assure par le Parlement..
  - Coordination assure par des organisations de la société civile
  - ...

### 3. Objectifs de l'audit

---

- Objectifs généraux de l'audit, raison de sa réalisation
- Quelles réponses cherchez-vous à obtenir grâce à l'audit?

### 4. Approche de l'audit

## 5. Périmètre de l'audit

---

## 6. Questions de l'audit

---

## 7. Critères de l'audit

---

## 8. Méthodes/procédures d'audit à utiliser pour rassembler des éléments probants

---

- Décrire comment l'équipe réalisera l'audit
- Quels éléments probants sont nécessaires et comment les obtenir ?
- Explication des méthodes à utiliser pour collecter et analyser les données /éléments probants.
- Inclure une explication de la sélection d'entretien
- Le groupe à interroger
- Les participants des groupes cibles
- Explication des méthodes d'échantillonnage à utiliser, le cas échéant
- Pour tous ces éléments, expliquer pourquoi vous sélectionnez ces méthodes, ces entretiens, ces sondages, ces groupes cibles, ces échantillons, etc.

## 9. Matrice de conception de l'audit

## 10. Informations de gestion de l'audit

---

- Programme des activités principales de l'audit
- Ressources nécessaires

## Annexes

---

### 1. Synthèse de l'étude préliminaire (planification)

- Coordination dans le domaine d'action du Gouvernement de..
- Coordination assure par le Parlement..
- Coordination assure par des organisation de la société civile
- ...

### 2. Analyse SWOT : faiblesses, menaces, forces et opportunités (page 222)

### 3. Analyse des parties prenantes

### 4. Matrice d'évaluation des risques (page 223)

### 5. Matrice de conception de l'audit

### 6. Outils de collecte de données

#### 6.1 Textes pour les entretien - Explication de la sélection des entretiens

- Entretien avec ..
- Entretien avec ..
- ....

#### 6.2 Synthèse de révision de documents

- Synthèse du ..
- Documents provenant de l'organisation...
- Documents structurels contenant les critères pour ..
- Documents structurels contenant les critères pour ..
- Synthèse des normes nationales et des plans contenant les critères à prendre en compte
- Inventaire des ressources en ligne ..

### 6.3 Questionnaires

- Sondage auprès de ...
- Sondage auprès de ...

### 6.4 Textes pour les groupes cibles

- Groupes cibles avec ...
- Groupes cibles avec ...

## Annexe 9 : Liste de contrôle pour Fiche de conception

Vous pouvez utiliser la fiche de conception à la place de la matrice de conception. Cette fiche permet aux équipes d'audit de documenter leur travail de conception sous forme narrative, en dehors de tout tableau structuré. La fiche de conception peut prendre plusieurs formes, en fonction des circonstances de l'audit et des préférences de l'équipe d'audit ou de la direction de l'ISC. Vous pouvez vous aider de la **Figure 9.1** pour vérifier que votre fiche de conception comporte toutes les informations nécessaires.

**Figure 9.1 : Liste de contrôle pour Fiche de conception**

### Liste de contrôle pour fiche de conception

(a) La fiche de conception indique-t-elle les critères à utiliser pour évaluer les sujets audités (1) ou la planification à mettre en œuvre pour identifier les critères nécessaires à l'évaluation des sujets audités (2) ?

Exemple de critères : finalité, objectifs, politiques ou procédures prescrits par la loi ou la réglementation ou définis par la direction ; standards ou normes techniques ; avis d'experts ; performance de l'année précédente ; performance d'entités comparables ; performance dans le secteur privé ; bonnes pratiques d'organisations leaders dans le domaine.

(b) La fiche de conception contient-elle suffisamment d'informations pour fournir le contexte de l'audit (nature du sujet, caractère significatif du programme, problème ou souci éventuel et son ampleur ; environnement politique, acteurs clés et utilisateurs potentiels des produits de l'audit, etc.) ?

(c) Les questions d'audit sont-elles indiquées sur la fiche de conception ?

(d) La fiche de conception indique-t-elle auprès de qui et à quel endroit les informations nécessaires pour répondre aux questions d'audit peuvent être obtenues, ou comment vous prévoyez d'identifier les sources potentielles de données susceptibles de constituer des éléments probants de l'audit ?

(e) La fiche de conception indique-t-elle comment vous assurerez le suivi des constatations significatives et des recommandations ouvertes formulées dans de précédents rapports d'audit, en lien avec les objectifs de l'audit ?

(f) La fiche de conception indique-t-elle la stratégie de conception générale ou la méthodologie appliquée pour répondre aux questions d'audit, ainsi que les types d'analyse qui seront utilisés ? Les méthodologies sont par exemple l'étude de cas, l'entretien structuré, le groupe de discussion, l'examen de dossier, l'inspection visuelle, l'échantillonnage ou l'utilisation de données informatisées.

(g) La fiche de conception indique-t-elle les limites inhérentes au travail (par exemple, la difficulté d'accéder à certains enregistrements, des contraintes de personnel ou de déplacement, des problèmes de qualité ou de fiabilité des données) et leur incidence pour le produit ?

(h) La fiche de conception indique-t-elle les éléments que vous souhaitez obtenir de l'analyse ?

Source : GAO (ISC des États-Unis)

## Annexe 10 : Calendrier de projet et plan détaillé des travaux

### Calendrier de base du projet

Pour établir le calendrier de base du projet, inscrivez les différentes tâches et les différents jalons dans l'ordre chronologique. Plusieurs tâches peuvent être simultanées. Pour chaque tâche, identifiez les dates de début et de fin, et le(s) membre(s) de l'équipe d'audit affecté(s). Le calendrier de projet est structuré de façon à regrouper les tâches par phase, en respectant le processus d'audit de l'ISC. La **Figure 10.1** propose un exemple simple de calendrier de projet. L'exemple a été tronqué pour les besoins de cette illustration ; il vous faudra adapter le nombre de tâches et de jalons en fonction du plan d'audit.

**Figure 10.1 : Calendrier de base du projet**

Phases et activités	DATE DE DÉBUT	DATE DE FIN	PERSONNEL AFFECTÉ
<b>Phase 2 – Conception de l'audit (structurer les activités autour du processus d'audit interne de l'ISC)</b>			
Activité 1 (p. ex., réaliser une préétude du thème d'audit)			
Activité 2 (p. ex., développer les objectifs d'audit envisagés, le périmètre et la méthodologie, identifier les critères)			
Activité 3 (p. ex., évaluer le risque d'audit)			
Activité 4 (p. ex. préparer le plan d'audit)			
<b>Jalon de la phase 2 (p. ex., parvenir à un consensus sur le plan d'audit)</b>			
<b>Phase 3 – Réalisation de l'audit (structurer les activités autour du processus d'audit interne de l'ISC)</b>			
Activité 1 (p. ex., collecter les éléments probants)			
Activité 2 (p. ex., analyser les éléments probants)			
Activité 3 (p. ex., évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants)			
Activité 4 (p. ex. formuler les constatations d'audit)			
<b>Jalon de la phase 3 (p. ex., parvenir à un consensus sur le message d'audit)</b>			
<b>Phase 4 – Présentation des résultats (structurer les activités autour du processus d'audit interne de l'ISC)</b>			
Activité 1 (p. ex., rédiger le rapport)			
Activité 2 (p. ex., vérifier les faits et obtenir les remarques de l'entité contrôlée)			
Activité 3 (p. ex., finaliser, et obtenir l'accord de la direction de l'ISC)			
<b>Jalon de la phase 4 (p. ex., diffuser le rapport)</b>			

Source : GAO (ISC des États-Unis)

Pour établir votre calendrier de projet, rappelez-vous que le plan doit être réaliste pour guider efficacement le processus d'audit. Il n'est pas toujours facile de prévoir l'ordre et la durée des différentes activités, en particulier après que l'audit a débuté et que de nouvelles informations ou de nouveaux facteurs apparaissent. Par ailleurs, les auditeurs doivent consacrer du temps à des activités extérieures à l'audit, lorsqu'ils doivent s'acquitter de leurs autres responsabilités au sein de l'ISC, suivre des formations ou prendre des congés. Les auditeurs ont donc souvent tendance à sous-estimer la durée d'un audit et de ses principales étapes comme la collecte d'information, l'analyse des données, la rédaction et la révision du rapport. Les risques d'audit identifiés (voir Chapitre 4) ajouteront un élément d'incertitude dont vous devrez tenir compte pour estimer le temps affecté à chacune des tâches associées à ces risques. Par conséquent, mieux vaut éviter de trop détailler les activités inscrites dans le calendrier. Vous passerez ainsi moins de temps à modifier ensuite le plan pour refléter l'évolution de l'audit.

### Calendrier détaillé du projet

Le calendrier détaillé du projet vous permet de définir précisément les travaux et les liens entre les activités, leur durée et les ressources correspondantes. Vous pouvez créer et actualiser le calendrier de base du projet sur papier ou à partir d'une application logicielle simple. En revanche, vous aurez intérêt à utiliser un logiciel de gestion de projet (payant ou open source) pour établir le calendrier détaillé du projet.

Comme pour le calendrier de base du projet, vous établirez le calendrier détaillé en inscrivant les différentes tâches et les différents jalons par ordre chronologique. Pour chaque tâche, indiquez la durée, les ressources et les liens de dépendance avec d'autres tâches, en précisant la succession des tâches liées. Par exemple, s'il faut réaliser un entretien avant de procéder à une analyse, vous associez cet entretien à cette analyse comme activité antérieure. Toutefois, il arrive souvent que les tâches doivent être exécutées simultanément ou qu'elles se chevauchent plus ou moins.

Vous pouvez indiquer des dates précises pour une activité qui doit intervenir un moment précis, mais il est généralement préférable de laisser la durée et les liens de dépendance de chaque activité (y compris les activités antérieures et ultérieures qui lui sont associées) définir la durée de l'audit et les dates des activités. Dans l'attribution des ressources, le calendrier détaillé permet aussi de préciser le nombre d'heures affectées aux tâches, ce qui facilite l'estimation de la charge de travail associée.

L'exemple présenté à la **Figure 10.2**, qui a été abrégé pour les besoins du présent document, montre le niveau de détail envisageable et la succession des différentes activités en phase de

planification uniquement. Vous pouvez reproduire ce modèle pour toutes les autres phases de l'audit, et constituer ainsi le calendrier complet de votre projet.

**Figure 10.2 : Exemple de calendrier détaillé du projet pour la phase de planification**

	Nom	Durée	Début	Fin	Activité précéd.	Ressources
1	Nom de l'audit	29 jours	Le 01/02/2020	Le 02/12/2020		
2	Phase 2 - Planification	29 jours	Le 01/02/2020	Le 02/12/2020		
3	Réaliser une préétude et envisager l'approche d'audit	11 jours	Le 01/02/2020	17/01/2020		
4	Examiner le travail déjà réalisé sur le thème d'audit et effectuer des recherches de contexte	5 jours	Le 01/02/2020	Le 01/09/2020		Auditeur 1 ; Auditeur 2
5	Discuter du thème avec l'entité contrôlée	3 jours	Le 01/09/2020	14/01/2020	4	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
6	Identifier les parties prenantes et engager le dialogue	8 jours	Le 01/02/2020	14/01/2020	4 même début (md)	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
7	Définir l'approche d'audit	3 jours	14/01/2020	17/01/2020	5	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
8	Définir les objectifs, le périmètre, la méthodologie	13 jours	17/01/2020	Le 02/05/2020		
9	Définir le périmètre et les objectifs de l'audit	1 jour	17/01/2020	20/01/2020	3	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
10	Définir les questions d'audit	2 jours	20/01/2020	22/01/2020	9	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
11	Identifier les critères d'audit	3 jours	22/01/2020	27/01/2020	10	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
12	Définir le temps et les ressources nécessaires	5 jours	17/01/2020	24/01/2020	9 md	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
13	Définir la méthodologie d'audit	7 jours	27/01/2020	Le 02/05/2020	10 ; 11	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
14	Évaluer le risque de conception	5 jours	22/01/2020	29/01/2020		
15	Préparer l'analyse SWOT et le TAR	2 jours	23/01/2020	27/01/2020	13 md 2 jours	Auditeur 1 ; Auditeur 2
16	Déterminer la tolérance au risques	2 jours	22/01/2020	24/01/2020	15 md 1 jour	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
17	Identifier les étapes pour atténuer le risque de conception	2 jours	27/01/2020	29/01/2020	15 ; 16	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit
18	Préparer le plan d'audit	11 jours	28/01/2020	Le 02/12/2020		
19	Préparer la matrice de conception	10 jours	28/01/2020	Le 02/11/2020	10 ; 13 md+1 jour	Auditeur 1 ; Auditeur 2
20	Préparer le calendrier de projet, simple ou détaillé	5 jours	28/01/2020	Le 02/04/2020	19 md	Auditeur 1 ; Auditeur 2
21	Préparer le plan détaillé des travaux (facultatif)	5 jours	28/01/2020	Le 02/04/2020	19 md	Auditeur 1 ; Auditeur 2
22	Obtenir la validation du plan d'audit par la direction	1 jour	Le 02/11/2020	Le 02/12/2020	3 ; 8 ; 14 ; 19 ; 20 ; 21	Auditeur 1 ; Auditeur 2 ; responsable d'audit ; Direction de l'ISC

Source : Équipe de développement IDI/SAP

Même si cette étape n'est pas impérative, le calendrier détaillé du projet facilite la définition du chemin critique. Comme nous l'avons vu au Chapitre 4, le chemin critique désigne le chemin le plus long que vous pouvez emprunter pour mener à bien les activités successives de votre calendrier. Définir le chemin critique permet d'estimer la date de finalisation de l'audit. L'équipe d'audit et la direction peuvent alors concentrer leur attention sur les

activités susceptibles d'entraîner un dérapage des délais d'audit. Il est donc généralement préférable d'inclure dans le chemin critique les activités les plus importantes de l'audit.

### Plan détaillé des travaux

Le plan détaillé des travaux trouve souvent son meilleur usage lorsque l'on tente de définir les différentes tâches associées à une méthode donnée, par exemple l'enquête. Un simple programme de traitement de texte ou un logiciel de gestion de projet suffit pour le constituer. On commence par créer une structure hiérarchique en arborescence, en partant de la tâche principale. On divise ensuite cette tâche principale en plusieurs activités secondaires, qui représentent lorsqu'on les prend ensemble l'exécution de la tâche principale, la tâche « mère ». Vous pouvez subdiviser les tâches autant que nécessaire et raisonnable, jusqu'à atteindre la tâche ultime, qui n'est pas divisée en activités secondaires. On peut indiquer pour chaque tâche les parties responsables, afin de définir clairement qui réalise les travaux.

La **Figure 10.3** présente un plan détaillé des travaux, sous une forme simplifiée, pour la réalisation d'une enquête. D'autres tâches et sous-tâches peuvent être ajoutées à cette structure à chaque niveau, pour atteindre le niveau de détail souhaité. Pour aller plus loin, il est possible en cas de besoin de replacer un plan détaillé des travaux dans un autre plan plus large, couvrant l'intégralité de la phase de conception, voire de l'audit.

**Figure 10.3 : Exemple de plan détaillé des travaux**



Source: GAO (États-Unis)

Même s'il n'est pas absolument nécessaire d'en établir un, le plan détaillé des travaux peut vous aider à mieux définir le périmètre général de votre intervention pour ensuite détailler les travaux en différentes unités plus petites, plus faciles à gérer. Ce faisant, vous permettrez aussi à l'équipe d'audit d'identifier et chiffrer avec davantage de précision les coûts et les heures de travail nécessaires à l'application de la méthode.

## **Annexe 11 : Guide pour les entretiens**

### **Planification de l'entretien**

#### Étape 1 : Recherches préalables à l'entretien :

1. Déterminez l'objet et les objectifs.
2. Réunissez des éléments de contexte suffisants.
3. Identifiez les personnes à interroger.
4. Identifiez les autres sources d'information nécessaires.

#### Étape 2 : Préparation des questions :

1. Déterminez ce que vous voulez savoir.
2. Rédigez les questions.
3. Soumettez votre liste de questions à votre superviseur.

#### Étape 3 : Préparation des aspects logistiques :

1. Programmez le lieu, la date et l'heure de l'entretien.
2. Informez la personne devant être interrogée de l'objet et des objectifs de l'entretien.
3. Déterminez combien de personnes participeront à l'entretien. Si possible, prévoyez plusieurs personnes pour poser les questions.

### **Réalisation de l'entretien**

#### Étape 4 : Introduction :

1. Soyez ponctuel, portez une tenue adaptée.
2. Éventuellement, faites la conversation pour mettre les personnes à l'aise.
3. Présentez les participants, l'objet de l'entretien et le contexte de l'audit.
4. Expliquez les résultats attendus.

#### Étape 5 : Réalisation de l'entretien :

1. Posez les questions préparées.
2. Pratiquez l'écoute active.
3. Posez des questions précises :
  - Ne prenez pas les affirmations pour argent comptant, demandez des précisions, des documents à l'appui des propos tenus.
  - Demandez quels sont les problèmes, pourquoi ils existent et comment les personnes interrogées envisagent de changer la situation ; demandez qui, quoi, où, quand, comment et pourquoi.
4. Cherchez à obtenir des raisons et des exemples à l'appui des informations fournies.
5. Pour relancer la personne interrogée sur un sujet, soyez prêt à lui poser des questions qui ne figurent pas sur votre liste.

6. Suivez de nouveaux axes d'entretien si la conversation amène des sujets ou des réponses que vous n'aviez pas prévus.
7. Faites-vous expliquer les réponses ambiguës.
8. Demandez aux personnes interrogées d'épeler les acronymes qui ne vous sont pas familiers.
9. Demandez une définition de la terminologie clé et du jargon technique.
10. Prenez en notes détaillées les réponses à vos questions.
11. Dressez la liste des documents à obtenir.
12. Gardez le contrôle de l'entretien.
13. Ne laissez pas l'entretien s'écarter des sujets pertinents.
14. Soyez attentif aux sujets que les responsables essaient d'éviter.
15. Respectez le temps imparti.
16. Demandez de la documentation et des références.

#### Étape 6 : Conclusion :

1. Résumez les principaux éléments d'informations obtenus.
2. Expliquez à quoi serviront les informations.
3. Répondez aux questions ou aux remarques de la personne interrogée.
4. Demandez s'il vous serait possible de recontacter la personne interrogée si le déroulement de la procédure amène de nouvelles questions.
5. Remerciez les participants pour le temps qui vous a été consacré et les informations transmises.

### **Débriefing**

#### Étape 7 : Débriefing

1. Avez-vous obtenu ce que vous vouliez ? Si la réponse est non, pourquoi ?
2. Qu'auriez-vous pu faire différemment ?
3. Quelle est la prochaine étape du travail de l'équipe d'audit ?
4. Tous les membres de l'équipe d'audit ont-ils entendu les mêmes informations ?

#### Étape 8 : Après l'entretien

1. Rédigez le compte rendu de l'entretien dès que possible après la rencontre (voir les 'Autres recommandations' ci-après).
2. Soumettez le compte rendu à votre superviseur pour relecture.
3. Assurez-vous d'obtenir la documentation promise par les personnes interrogées.
4. Le cas échéant, planifiez les entretiens de suivi.

## Documenter l'entretien

Documenter l'entretien permet de consigner ce qui a été dit pendant l'entretien et par qui, organiser les faits pour vous aider à formuler des constatations.

1. Rédigez le compte rendu de l'entretien dès que possible après la rencontre, pour documenter le témoignage recueilli de manière aussi complète et précise que possible :
  - Aidez-vous de vos notes et de celles des membres de l'équipe qui ont également participé à la réunion pour consigner les faits avec un maximum de précision.
  - Les comptes rendus d'entretien sont généralement organisés de façon logique par sujet, en commençant de préférence par les éléments les plus importants. Même si le compte rendu doit être aussi détaillé que possible, il ne s'agit pas d'une transcription des échanges.
  - Établissez des renvois vers tous les documents mentionnés dans le compte rendu.
  - Traitez toutes les remarques en suspens ou les questions restées sans réponse.
    - Appuyez-vous sur les notes de l'auditeur pour préciser le contexte, les circonstances, un parti pris ou d'autres facteurs expliquant les déclarations de la personne interrogée.
    - Donnez une définition à la première occurrence des acronymes et abréviations.
2. Gardez à l'esprit les objectifs et les questions d'audit en rédigeant le compte rendu.
  - Demandez-vous si les données que vous êtes en train de rassembler sont utiles pour traiter les questions d'audit.
  - Dans la mesure du possible, utilisez des titres/sous-titres dans votre compte rendu pour organiser les informations.
  - Si nécessaire, demandez à votre superviseur s'il est nécessaire de vérifier certaines informations obtenues pendant l'entretien.
3. Demandez à votre superviseur s'il est utile que d'autres membres de l'équipe présents lors de l'entretien vérifient la précision de votre compte rendu.
4. Soumettez le compte rendu à votre superviseur pour relecture.

## Autres recommandations

L'entretien est un outil de collecte, mais aussi d'analyse des données. Lorsque vous menez un entretien, vous recueillez des éléments probants qui vous serviront à étayer d'éventuelles constatations.

### Avant l'entretien

Réfléchissez à l'ordre dans lequel vous poserez vos questions. S'il n'existe pas réellement de structure recommandée pour mener un entretien, il peut être utile de réfléchir à la façon dont vous utiliserez les informations que vous allez recueillir. Vous serez ainsi mieux armé pour

construire l'entretien. Voici quelques exemples de techniques applicables, pour alimenter votre réflexion.

L'entonnoir. Commencez par des questions générales pour ensuite recentrer l'entretien sur le sujet, chaque question étant plus précise que la précédente. Avec cette technique, les réponses viennent peu à peu préciser et expliciter les réponses aux premières questions générales. La personne interrogée peut être amenée à revenir sur ses premières déclarations pour apporter les précisions.

L'entonnoir inversé. Commencez par des questions précises pour terminer l'entretien avec des questions plus générales. Cette technique vous permet de faire apparaître des liens entre les sujets spécifiques abordés dans l'entretien et d'autres questions qui peuvent être importantes pour l'audit.

Vers le plus sensible. Vous pouvez réserver les questions les plus difficiles, les plus sensibles, pour la fin de l'entretien. Cette technique vous aide à maintenir un échange ouvert le plus longtemps possible. Autre possibilité : informez d'emblée la personne interrogée que vous souhaitez discuter d'une question sensible, et déterminez s'il est préférable d'aborder le sujet au début ou à la fin de l'entretien.

L'ordre chronologique. Revenez à l'origine d'un processus ou au début d'une période, et suivez le déroulement des événements. Cette technique s'avère très utile pour les entretiens menés en début de mission, lorsque vous cherchez à obtenir des informations de contexte.

L'ordre aléatoire. Si toutes vos questions ont la même importance, il n'est pas nécessaire de suivre un ordre particulier.

### Pendant l'entretien

Pratiquez l'écoute active :

- Abstenez-vous de créer des distractions (jouer avec un stylo, tambouriner des doigts sur la table, remuer constamment).
- Évitez de regarder par la fenêtre, de lire les diplômes ou certificats accrochés au mur.
- Ne commencez pas à lire les documents qu'on vous transmet alors que votre interlocuteur est en train de parler.
- Ne laissez pas vos *a priori* ou les informations obtenues par ailleurs perturber les propos de votre interlocuteur. Gardez l'esprit ouvert.
- Ne tirez pas directement des conclusions, écoutez votre interlocuteur. Si forte que soit la tentation de formuler une constatation, ne parlez pas à la place du responsable interrogé.
- N'interrompez pas votre interlocuteur, n'engagez pas de débat.
- Ne supposez pas que vous avez compris ce que la personne voulait dire. Demandez des précisions. Ne monopolisez pas la conversation, n'essayez pas d'avoir le dernier mot.
- Soyez prêt à adapter au déroulement de l'entretien les questions que vous aviez préparées. Ne brûlez pas pour autant les étapes. Concentrez-vous sur ce que la personne est en train de vous dire.

- Quand des points-clés ont été abordés, résumez ou reformulez avec vos propres mots ce que vous pensez avoir compris de ce que la personne vient de dire. Laissez votre interlocuteur rectifier ses propos, le cas échéant.
- Montrez à votre interlocuteur que vous l'écoutez.
- Essayez d'encourager la personne interrogée à communiquer sans réserve.

Évitez les pièges classiques :

- **Vous parlez beaucoup, sans jamais en venir au fait.** Si votre interlocuteur n'entend pas précisément votre question, il ne pourra pas vous donner de réponse précise.
- **Votre question comporte plusieurs questions imbriquées.** Votre interlocuteur ne sait pas à quelle question répondre. Parfois, la personne répond à une partie de la question, mais n'aborde pas les autres points.
- **Vous posez une question du type oui ou non,** alors qu'une question ouverte serait plus indiquée.
- **Vous posez des questions orientées :** vos questions contiennent la réponse attendue, ou vous les formulez de façon trop émotionnelle.

#### Exemple de compte rendu d'entretien

Titre	Entretien avec l'entité contrôlée
Objet	Recueillir des informations sur... (détails concernant le thème d'audit)
Méthode de contact	En personne
Lieu du contact	Adresse physique ou adresse de correspondance pour la rencontre
Date du contact	(Indiquer la date)
Participants	<p><b>Entité contrôlée :</b>            Madame X, titre, numéro de téléphone, adresse e-mail            Monsieur X, titre, numéro de téléphone, adresse e-mail</p> <p><b>Institution supérieure de contrôle des finances publiques :</b>            Nom du membre de l'équipe d'audit, titre, numéro de téléphone, adresse e-mail            Nom du membre de l'équipe d'audit, titre, numéro de téléphone, adresse e-mail</p>

## Commentaires/remarques :

Nous avons rencontré Madame X et Monsieur X à l'occasion de notre visite dans leurs locaux. Nous leur avons posé des questions sur la participation de leur entité contrôlée au thème d'audit.

Madame X a fourni une description de la relation de l'entité contrôlée au thème d'audit. Description de la relation :... elle a également indiqué depuis combien de temps l'entité contrôlée était engagée dans le thème d'audit, à savoir depuis... Madame X a aussi décrit son rôle et ses responsabilités au sein de l'entité contrôlée, et elle a indiqué en quoi ses rôles et responsabilités étaient liés au thème d'audit. Son rôle est... et ses responsabilités sont... et... Ils sont liés au thème d'audit en ce que... Monsieur X a aussi décrit son rôle et ses responsabilités au sein de l'entité contrôlée, et il a indiqué en quoi ses rôles et responsabilités étaient liés au thème d'audit. Son rôle est... et ses responsabilités sont... et... Ils sont liés au thème d'audit en ce que...

Madame X a dit que l'entité contrôlée avait rencontré des difficultés en lien avec le thème d'audit. Ces difficultés sont les suivantes :

(1)... ;

(2)... ;

(3)...

Monsieur X s'est déclaré principalement préoccupé par la difficulté n° 2, parce que... Madame X a dit qu'elle était du même avis que Monsieur X, en précisant qu'elle estimait que...

Source : GAO, États-Unis

## Annexe 12 : Exemple de compte rendu d'analyse

---

Titre	Comparaison du document X au document Y
Objet	Établir un compte rendu de la comparaison des documents, pour consigner les similitudes et les différences.
Source	Document X Document Y

---

Analyse/résumé :

### **Résumé des résultats de la comparaison**

---

#### **Similitudes (éléments constatés à la fois dans les documents X et Y)**

1. Les documents X et Y utilisent la même formulation pour décrire le thème d'audit.
2. Les documents X et Y présentent en annexes des modèles que les organisations peuvent utiliser pour documenter leur contribution au thème d'audit.

---

#### **Différences**

1. Le document X comporte une section de deux pages décrivant les bonnes pratiques dont les organisations doivent s'inspirer dans leur participation au thème d'audit.
  2. Le document Y comporte une annexe supplémentaire présentant pour l'exemple la façon dont une organisation a mis en œuvre une bonne pratique dans sa participation au thème d'audit.
- 

### **Similitudes**

Méthodologie : pour déterminer les points communs entre les deux documents, l'équipe a comparé les documents et a lancé une recherche des termes clés dans chacun d'eux.

#### **Les documents X et Y utilisent... et... pour décrire le thème d'audit**

Voir la description du thème d'audit à la page 3, paragraphe 3 du document X. ... est utilisé dans cette description.

Voir la description du thème d'audit à la page 10, paragraphe 5 du document Y. ... est utilisé dans cette description.

#### **Les documents X et Y comportent des annexes présentant le même modèle**

Voir l'annexe 9 à la page 28 du document X. Le paragraphe de synthèse placé sous le modèle indique que les organisations peuvent utiliser le modèle pour documenter leur contribution au thème d'audit. Le modèle est présenté sur les deux pages suivantes (29 et 30) de l'annexe.

Voir l'annexe 10 à la page 35 du document Y. Cette annexe est intitulée « Modèle à destination des organisations souhaitant documenter leur contribution... ». Le modèle se trouve aux pages 35-36.

Les modèles de l'annexe 9 du document X et de l'annexe 10 du document Y sont identiques.

### **Différences**

Méthodologie : pour déterminer les différences entre les deux documents, l'équipe a comparé les documents côte à côte, et lancé une recherche des termes clés dans chaque document.

#### Le document X comporte une section de description des bonnes pratiques

Les pages 13 et 14 du document X contiennent une section de description des bonnes pratiques dont les organisations doivent s'inspirer dans leur participation au thème d'audit.

Cette section est absente du document Y. Voir les pages 2 à 20 pour le terme « bonne pratique ».

Source : GAO, États-Unis

## Annexe 13 : Exemple d'évaluation de la fiabilité des données

### Enregistrement de l'évaluation de fiabilité des données

Renseigner ce formulaire pour les audits de la performance.

- La question de la fiabilité des données est centrale dans l'activité de l'ISC, et doit être envisagée le plus tôt possible dans le déroulement de la mission, de préférence dès la phase de planification. L'équipe d'audit doit également en tenir compte dans son travail d'analyse et dans l'élaboration des premières constatations du rapport d'audit, lorsque l'équipe et les parties prenantes internes doivent déterminer si les éléments probants sont suffisamment fiables, comprendre la nature des limitations dont les données peuvent être affectées, et envisager toute mesure complémentaire à entreprendre concernant la fiabilité des données.
- Dans ce formulaire, l'équipe indique si elle estime qu'une évaluation est nécessaire, et le cas échéant, y consigne son plan relatif à la fiabilité des données ainsi que les mesures prises pour mettre ce plan en œuvre. Elle y indique comment les données seront utilisées pour la première analyse des constatations et conclusions, ainsi que toute limitation associée à l'utilisation envisagée des données.

<b>Titre de l'audit :</b>	
<b>Préparateur :</b>	<b>Assistance technique (le cas échéant) assurée par) :</b>

Le responsable signe ce formulaire quand : (1) il a été décidé qu'il n'était pas nécessaire d'évaluer la fiabilité des données et que la Partie I du présent formulaire a été renseignée ou ; (2) le travail d'examen de la fiabilité des données est terminé et que les Parties I, II et III du présent formulaire ont été renseignées.

Remarque : si l'équipe estime finalement qu'une évaluation de la fiabilité des données est nécessaire après avoir initialement décidé du contraire, elle doit annoter en conséquence la Partie I du formulaire, compléter les Parties II et III et ajouter une seconde signature, datée, lorsque le travail d'évaluation est terminé.

**Accord du responsable**

\_\_\_\_\_

Le responsable

\_\_\_\_\_

Fait le

**Partie I : Est-il nécessaire d'évaluer la fiabilité des données ?**

Il convient d'évaluer la fiabilité des données dès lors que l'équipe prévoit d'utiliser des données traitées par informatique qui sont susceptibles d'avoir un impact majeur sur les constatations (réponses aux questions d'audit), les conclusions ou les recommandations de l'audit. Pour apprécier le caractère significatif de cet impact, l'équipe d'audit exerce son jugement professionnel.

S'il est important que l'équipe documente sa décision dans le présent formulaire, elle n'est pas tenue de procéder à l'évaluation des données conformément aux Parties II et III si l'une des conditions suivantes s'applique :

- a. Il n'est pas prévu d'utiliser des données traitées par ordinateur.
- b. L'équipe prévoit d'avoir recours à une méthode de collecte de données intégrant des techniques permettant de déterminer le caractère raisonnable des données collectées (p. ex. un sondage) et cette méthode est appropriée pour répondre aux questions de recherche.<sup>15</sup>
- c. Les données traitées par ordinateur que l'équipe prévoit d'utiliser en provenance de toutes les sources ne sont pas censées avoir d'incidence majeure sur les constatations, les conclusions ou les recommandations.

**Lorsque l'une de ces conditions s'applique, l'équipe coche « NON » dans la détermination de l'évaluation de la fiabilité des données ci-après, identifie la condition pertinente, puis le responsable signe le formulaire sur la page 1.**

**DÉTERMINATION :**

D'après les sources de données que l'équipe d'engagement prévoit d'utiliser, l'équipe a déterminé que :

OUI : Une évaluation de la fiabilité des données *est* nécessaire, car l'équipe prévoit d'utiliser des données traitées par ordinateur provenant d'au moins une source, qui (1) sont censées avoir une incidence majeure sur les constatations, les conclusions ou les recommandations et (2) ne correspondent à aucune des exceptions répertoriées ci-dessus. Compléter les sections II et III. Le responsable signe le formulaire sur la page 1.

NON : Une évaluation de la fiabilité des données *n'est pas* nécessaire, car toutes les données traitées par ordinateur que l'équipe prévoit d'utiliser correspondent à au moins une des conditions répertoriées ci-dessus. Ignorer les sections II et III. Le responsable signe le formulaire sur la page 1.

Identifier la condition pertinente, p. ex. a, b ou c (indiqué ci-dessus)

**REMARQUE : Si l'une de ces conditions change, l'équipe doit revoir le besoin de mener une évaluation de la fiabilité des données.**

---

<sup>15</sup> Si les questions de recherche imposent à l'ISC de déterminer et d'apporter une réponse factuelle (p. ex. un nombre précis de participants bénéficiant d'avantages, la conformité d'une entité contrôlée avec les lois/réglementations ou si une entité contrôlée utilise les fonds conformément aux prévisions), l'équipe doit envisager d'autres méthodes pour obtenir les données ou doit déterminer les étapes supplémentaires d'évaluation de la fiabilité des données devant être suivies.

**Partie II : Quel est votre plan pour l'évaluation des données et quelles étapes avez-vous suivies ?**

SOURCE UNE : Nom/description de la source de données

**Plan pour l'évaluation de la fiabilité des données provenant de cette source, en conformité avec les Normes de contrôle des finances publiques 6.06** (décrire le plan ou fournir la référence de documents)

**Les données provenant de cette source seront utilisées de la façon suivante dans le produit final :**

\_\_\_ Unique élément étayant vos constatations, conclusions ou recommandations.

\_\_\_ L'une de plusieurs sources d'éléments probants étayant vos constatations, conclusions ou recommandations.

\_\_\_ Informations contextuelles, qui auront une incidence majeure sur les constatations, conclusions ou recommandations du rapport.

**Décrire les éléments de données évalués qui provenaient de cette source** (fournir une description ou la référence de documents) :

**Dans le tableau ci-dessous, cochez la case correspondant aux mesures prises pour déterminer si les éléments de données provenant de cette source étaient fiables, et inclure pour chacune de ces étapes la référence d'un document. Ces différentes mesures ne sont pas toutes obligatoires.**

<b>Cocher les mesures prises</b>	<b>Mesures visant la fiabilité des données</b>	<b>Document(s) de référence ou lien(s)</b>
	Examen de la documentation associée aux données	
	Entretiens avec des membres du personnel de l'entité contrôlée qui maîtrisent le sujet	
	Contrôle électrique ou manuel des données à la recherche de données manquantes, d'aberrations ou d'erreurs évidentes (peut inclure la comparaison avec des données publiées et des tests logiques)	
	Examen des contrôles internes associés	
	Traçage des documents sources ou sélection aléatoire d'un échantillon dans les documents sources	

	Autres (préciser)	
--	-------------------	--

## Partie II : Suite

**SOURCE DEUX** : Nom/description de la source de données

**Plan pour l'évaluation de la fiabilité des données provenant de cette source, en conformité avec les Normes de contrôle des finances publiques 6.06** (décrire le plan ou fournir la référence de documents)

**Les données provenant de cette source seront utilisées de la façon suivante dans le produit final :**

- Unique élément étayant vos constatations, conclusions ou recommandations.
- L'une de plusieurs sources d'éléments probants étayant vos constatations, conclusions ou recommandations.
- Informations contextuelles, qui auront une incidence majeure sur les constatations, conclusions ou recommandations du rapport.

**Décrire les éléments de données évalués qui provenaient de cette source** (fournir une description ou la référence de documents) :

**Dans le tableau ci-dessous, cochez la case correspondant aux mesures prises pour déterminer si les éléments de données provenant de cette source étaient fiables, et inclure pour chacune de ces étapes la référence d'un document. Ces différentes mesures ne sont pas toutes obligatoires.**

Cocher les mesures prises	Mesures visant la fiabilité des données	Document(s) de référence ou lien(s)
	Examen de la documentation associée aux données	
	Entretiens avec des membres du personnel de l'entité contrôlée qui maîtrisent le sujet	
	Contrôle électrique ou manuel des données à la recherche de données manquantes, d'aberrations ou d'erreurs évidentes	

	(peut inclure la comparaison avec des données publiées et des tests logiques)	
	Examen des contrôles internes associés	
	Traçage des documents sources ou sélection aléatoire d'un échantillon dans les documents sources	
	Autres (préciser)	

**Remarque : Si vous utilisez plus de 2 sources, copiez le bloc de cette dernière partie autant de fois que nécessaire, et apportez les informations demandées pour ces sources supplémentaires.**

### Partie III : Comment pouvez-vous utiliser les données ?

Résumez vos observations sur la fiabilité des données pour chacune des sources de données. Apportez des informations sur les limitations éventuelles des données, et sur la possibilité que ces limitations puissent affecter l'utilisation des données dans le produit (par exemple, leur effet sur les constatations, les conclusions ou les recommandations).

**Compte tenu de vos observations concernant la fiabilité des données provenant des différentes sources évaluées (cocher une des propositions) :**

- Tous les éléments de données que nous avons évalués sont suffisamment fiables pour cette mission (les limitations éventuelles sont décrites ci-dessus).
- Une partie des éléments de données que nous avons évalués sont suffisamment fiables, et les limitations éventuelles sont décrites ci-dessus. Les éléments de données qui ne sont pas suffisamment fiables seront exclus pour cette mission.
- Aucun élément de données n'est suffisamment fiable pour cette mission, toutes les données ont donc été exclues pour cette mission.
- La fiabilité qui n'a pu être déterminée, les limitations et leurs effets sont décrits ci-dessus.
- Autres (par exemple, l'objectif principal était d'évaluer la fiabilité d'un système ou d'une partie d'un système) (préciser).

**Remarque : Après que les Parties II et III ont été complétées suite à la décision de l'équipe d'évaluer la fiabilité des données, le responsable examine le formulaire et valide l'évaluation de la fiabilité des données en apposant sa signature en page 1.**

## Annexe 14 : Exemples de questions aux entités contrôlées sur la fiabilité des données

1. À quel moment et pourquoi le système d'acquisition de données a-t-il été créé ?
2. Comment le propriétaire des données les utilise-t-il ?
3. Qui sont les principaux utilisateurs du système d'acquisition de données ?
4. Comment les utilisateurs accèdent-ils au système ?
5. Qui est autorisé à saisir ou modifier des données ?
6. Existe-t-il différents « niveaux » d'accès aux données ?
7. Le cas échéant, quelle est la formation suivie par les utilisateurs du système ?
8. Tous les utilisateurs ont-ils accès à la formation ?
9. Le système d'acquisition de données a-t-il connu des modifications (par exemple, mise à jour importante du système, modification concernant de nouveaux prestataires) susceptibles d'influer sur la cohérence des données au cours de la période considérée ?
10. Où et comment les données sont-elles collectées (saisie manuelle de données, formulaire renseigné par un représentant de l'agence, saisie par des entités autres que le propriétaire des données, etc.) ?
11. Qui est responsable de la saisie de données ?
12. Les données sont-elles à jour ?
13. À quelle fréquence saisit-on de nouvelles données ?
14. Quelles sont les consignes du propriétaire de données concernant la saisie de données, en particulier pour les champs de saisie libre ou pour ceux pour lesquels la saisie peut varier d'un utilisateur à l'autre ?
15. Que sait-on de la cohérence de la saisie de données entre agents, bureaux, ou autres unités ?
16. Si certaines données sont générées à partir de l'agrégation de données provenant de plusieurs entités (États, organisations, etc.), existe-t-il dans la façon dont ces entités collectent ou compilent les données des différences qui soient susceptibles de générer des incohérences dans les données agrégées ?
17. La saisie des données peut-elle être soumise à modification, à la suite d'un contrôle qualité ou en application d'une autre procédure ? Quelle unité d'analyse un enregistrement représente-t-il (par exemple, une personne, un événement, un ménage) ?
18. Comment le système d'acquisition de données est-il structuré ?
19. Les données sont-elles organisées dans un « fichier plat » ou selon un modèle relationnel/hiéarchique ?
20. Si les données sont du type relationnel, quels identifiants uniques utilise-t-on pour relier les tableaux ?
21. Certaines données (des enregistrements ou des champs) de cet ensemble proviennent-elles d'autres systèmes d'acquisition de données ?
22. Si certaines données sont renseignées à partir d'un autre système d'acquisition de données, quels sont les contrôles qualité en place pour garantir que les données sont inscrites dans la base de façon précise et complète ?
23. Quelles sont les procédures qui garantissent que le système d'acquisition de données collecte systématiquement toutes les occurrences des données (enregistrements, observations) et tous les éléments des données ?
24. Quelles sont les procédures qui permettent d'éviter la création de doublons dans les données ?
25. Existe-t-il dans le système des contrôles de modification contribuant à garantir la précision des données saisies ?
26. Existe-t-il des sécurités électroniques, comme des messages d'erreur lorsque la saisie ne respecte pas les caractéristiques admises ou en cas d'incohérence de saisie ?

27. Une personne est-elle chargée d'examiner tout ou partie des données saisies pour vérifier que les champs essentiels sont exacts et ne comportent pas de doublons ? Si ce type de vérification existe, à quelle fréquence est-elle réalisée ?
28. Existe-t-il un processus, et si oui lequel, pour suivre et contrôler les modifications apportées aux données ?
29. Le système d'acquisition des données conserve-t-il un historique des modifications apportées aux données ou l'historique est-il écrasé chaque fois que de nouvelles données sont saisies ? Si les données sont contenues dans un tableur : quelles sont les procédures en place pour éviter la modification ou la suppression involontaires des données ? Si le tableur comporte des formules, leur exactitude est-elle vérifiée ?
30. Si des erreurs sont détectées, quelles sont les procédures de suivi ? Qui est responsable de la correction ?
31. Si vous avez déjà identifié des erreurs dans certains champs de données, à quoi ces erreurs étaient-elles dues ? Le problème a-t-il été réglé ?
32. Existe-t-il des vérifications systématiques ou des rapports d'exception qui contrôlent l'exactitude des données et présentent les taux d'erreur ? À quelle fréquence ?
33. Si le système a été soumis à une étude ou à une évaluation, quel en a été le résultat ? Comment avez-vous traité les problèmes identifiés ?
34. Le cas échéant, les utilisateurs externes des données ou les personnes faisant l'objet des enregistrements de données peuvent-ils consulter les données et communiquer leurs remarques éventuelles concernant leur exactitude ?
35. De nouvelles variables ont-elles été créées par réencodage de variables existantes ou calculées à partir de valeurs correspondant à des variables existantes (par exemple, calcul du nombre de jours séparant différentes dates enregistrées ou création d'une variable à partir de différentes tranches d'âge) ?
36. La documentation du système d'acquisition des données détaille-t-elle le processus de création ou de calcul de nouvelles variables ?
37. Le cas échéant, quelles sont les modifications apportées aux valeurs des données pour en protéger la confidentialité ou pour d'autres raisons ?
38. Certaines variables s'appuient-elles sur des catégories créées par une autre organisation (par exemple, secteur industriel ou origine ethnique) ?
39. Certaines procédures (concernant par exemple la définition, la saisie ou l'actualisation d'un élément de données) ont-elles été modifiées sur la période concernée par la requête de données (par exemple, modification des populations ou des zones géographiques, des définitions des variables, des valeurs ou des catégories de variables, des instructions de saisie des données, des valeurs proposées dans les menus déroulants) ?
40. Si certaines procédures ont été modifiées sur la période concernée par la requête de données, quelles ont été les mesures prises pour garantir l'exactitude et la cohérence des données ?
41. Quel est votre avis sur la qualité des données, principalement en ce qui concerne leur caractère exact et complet ? Les données sont-elles affectées par certaines restrictions ; par exemple des éléments de données sont-ils incomplets ou inexacts ? Quelle pourrait être l'incidence de ces restrictions sur l'utilisation à laquelle vous destinez les données ?
42. Avez-vous des doutes concernant le caractère actuel ou exploitable des données ?
43. Existe-t-il des cas dans lesquels les données ne devraient pas être utilisées ?
44. Des actions correctrices ont-elles été mises en place pour améliorer la qualité des données ?

Source : États-Unis, rapport du GAO sur l'évaluation de la fiabilité des données (en anglais), *Assessing Data Reliability*, 2019, GAO-20-283

## Annexe 15 : Exemple d'outil de collecte de données

Cet outil de collecte de données (OCD) est un exemple utilisé par une équipe d'audit chargée d'étudier les contrats conclus entre un organisme public et ses partenaires de mise en œuvre/participants.

### Outils de collecte de données (OCD)

OCD créé par : \_\_\_\_\_

OCD créé le : \_\_\_\_\_

OCD vérifié par : \_\_\_\_\_

Date de vérification : \_\_\_\_\_

---

#### A) Informations de base

1. Nom du document \_\_\_\_\_
2. Date du document \_\_\_\_\_
3. <Source \_\_\_\_\_

#### B) Détails

1. Partenaire de mise en œuvre/participant \_\_\_\_\_
2. Année de signature du contrat \_\_\_\_\_
3. Contrat annuel ou pluriannuel ? Annuel  Pluriannuel  Non déterminé
4. (pour un contrat pluriannuel) Sur combien d'années le contrat porte-t-il ? \_\_\_\_\_

---

*Remarque : Au moment de créer un OCD, réfléchissez à la conception des champs de données, à la mise en forme et à la mesure des informations, pour inclure les éléments suivants :*

- *Le cas échéant, comment l'équipe compte-t-elle agréger les informations de chaque champ de données de l'OCD ?*
- *L'équipe utilisera-t-elle un OCD distinct pour chaque cas ou un OCD pour la totalité des cas ?*
- *Quelles sont les ressources en personnel et les procédures de collecte de données nécessaires (par exemple, vérification et/ou examen de la saisie des données sur site ; prévoir un espace sur l'OCD pour une signature de validation ou un paraphe) ?*
- *Dans quel ordre les champs de données de l'OCD seront-ils vraisemblablement renseignés (quelles informations seront recueillies en premier, etc.) ?*

- *L'OCD comporte-t-il des champs de saisie libre pour recueillir des informations complémentaires ou inattendues, par exemple le nom d'un document, des observations complémentaires ou pour consigner l'examen sur site de documents papier que l'équipe n'a pas la possibilité de copier ou d'annoter ?*
- *Comment faites-vous correspondre le format du champ de données et le type d'information souhaitée : cases à cocher, réponses à choix multiple (par exemple, oui/non), remplir les blancs dans un texte ?*
- *Si vous utilisez un formulaire papier pour la première collecte de données sur le terrain, comment les données seront-elles ensuite transférées dans un fichier informatique ? Dans ce cas, pensez à faire correspondre la mise en page des formulaires au format papier et électronique.*

Source : GAO, États-Unis

## Annexe 16 : Modèle de trame pour documentation des observations directes

Titre	Observation de contrôles douaniers réalisés par des responsables de l'entité contrôlée...
Objet	Documenter les observations faites pendant les contrôles douaniers
Lieu des observations	Aéroport...
Activité observée	Nombre de contrôles douaniers
Date des observations	Saisir ici la date
Participants	<u>Entité contrôlée X</u>  Responsable 1  Responsable 2  <u>Institution supérieure de contrôle des finances publiques</u>  Auditeur A  Auditeur B

Observations/remarques :

Nous avons observé un total de... contrôles douaniers sur site. Le déroulement de ces contrôles est détaillé ci-après.

(1) Contrôle par la Responsable 1 de 8 h à 8 h 30

- La Responsable 1 a commencé par ouvrir le sac à main de la personne soumise au contrôle. Elle a ensuite vidé la totalité du contenu du sac sur la table, pour examiner chaque objet. À mesure qu'elle examinait les objets, elle consultait systématiquement une liste de contrôle énumérant les articles dont l'importation est interdite. Elle n'a trouvé aucun article interdit dans le sac à main de cette personne.
- Elle a ensuite ouvert la valise de la personne. Elle a examiné chaque objet trouvé dans la valise en plaçant les différents articles sur le côté. À mesure qu'elle examinait les objets, elle consultait la même liste de contrôle que celle utilisée pour le sac à main. Cette recherche lui a permis d'identifier un article figurant sur la liste de contrôle. Après avoir mis cet article de côté, elle a repris la fouille du bagage. Une fois l'examen du reste de la valise terminé, elle a interrogé la personne à propos de l'article interdit, qu'elle avait placé sur le côté. Elle s'est référée pour cela à une autre liste de questions spécifique aux articles interdits.

Source : GAO, États-Unis

## **Annexe 17 : Comment réaliser une enquête**

### Définir la population de l'enquête

Vous devez définir la population auprès de laquelle vous réaliserez votre enquête. Il s'agit de vérifier si les personnes ou les organisations identifiées sont les mieux à même de vous fournir les informations que vous cherchez à obtenir.

Il vous faut également déterminer combien de personnes ou d'organisations vous souhaitez contacter. Pour certains audits, la population cible peut être réduite (par exemple, une organisation comportant 100 salariés) ; vous pouvez donc raisonnablement interroger toute la population.

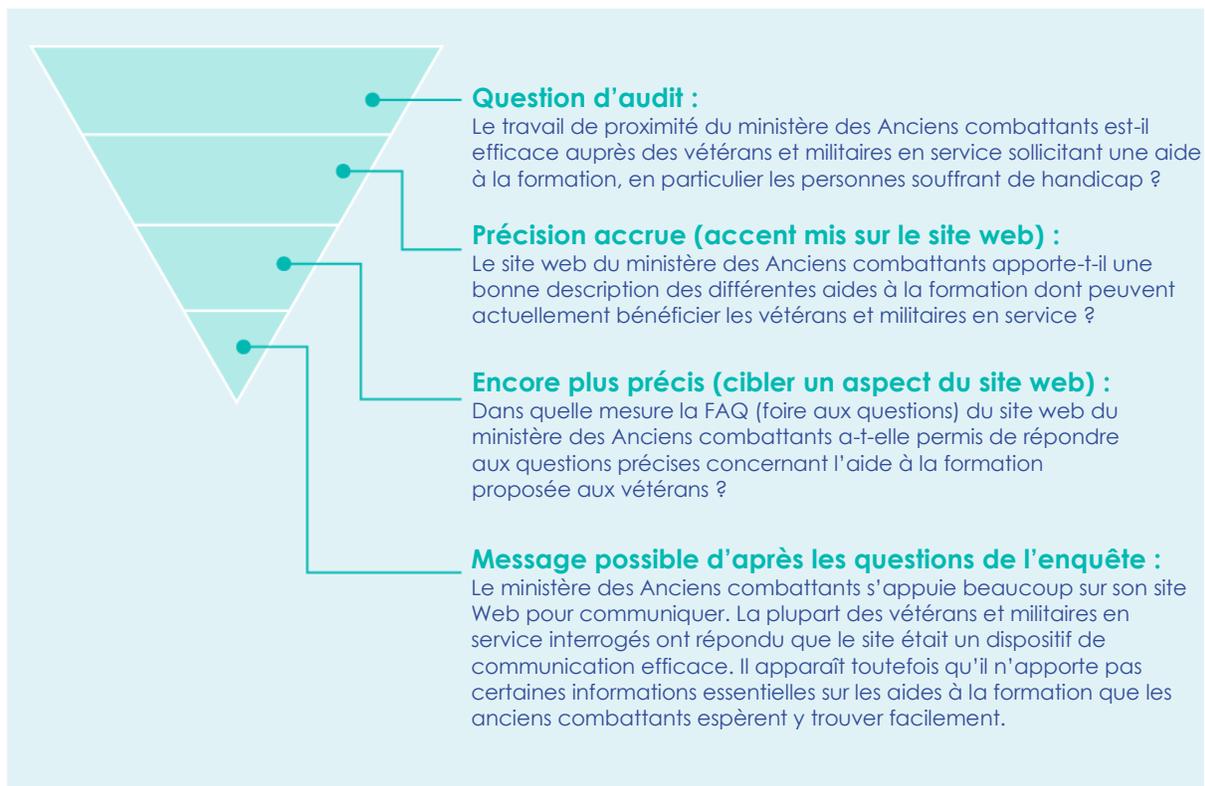
La population cible peut être très importante (par exemple un million de citoyens bénéficiant des services d'une entité publique). En pareil cas, vous mènerez vraisemblablement votre enquête auprès d'un échantillon de cette population. Dans ce cas, vous veillez à réunir un échantillon représentatif qui vous permettra d'utiliser les informations obtenues pour les besoins de vos objectifs. Cette étape peut être complexe, il est donc recommandé de demander conseil à un expert des enquêtes.

### Concevoir le questionnaire d'enquête

Il est essentiel de rédiger les bonnes questions d'enquête pour obtenir des informations de qualité, que vous pourrez utiliser comme éléments probants. Les étapes suivantes vous guideront dans l'élaboration du questionnaire :

1. **Identifiez les parties des questions d'audit auxquelles l'enquête doit répondre.** Il est important de concevoir l'enquête pour que les informations obtenues vous aident directement à répondre aux questions d'audit. Si l'enquête ne semble pas être le bon outil, envisagez une autre méthode.
2. **Triez les questions d'audit par sujet, puis rédigez des questions traitant ces différents sujets avec un degré de précision croissant (voir Figure 17.1).** Ces questions peuvent être ouvertes ou fermées, selon les informations dont vous avez besoin. Quoi qu'il en soit, vos questions seront de préférence :
  - rédigées pour que les personnes interrogées les comprennent directement et toujours de la même façon, c'est-à-dire de manière brève et simple ;
  - rédigées de façon à ce que les répondants identifient l'information qui leur permettra d'y répondre ;
  - rédigées de façon à ce qu'il ne soit pas trop fastidieux d'y répondre ;
  - rédigées de façon à ne pas influencer les répondants.

**Figure 17.1 : Exemple d'élaboration de questions d'enquête à partir d'une question d'audit**



Source: GAO (États-Unis)

Il est important de tester, évaluer et affiner les questions d'enquête. Quelques recommandations :

- Testez la première version de votre questionnaire auprès de certains membres de la population cible de l'enquête, et demandez à ces personnes de vous dire comment elles ont perçu les questions.
- Évaluez les réponses données à l'enquête-test pour déterminer si les questions que vous posez vous permettront d'obtenir directement les données dont vous avez besoin.
- Demandez-vous en quoi les réponses à l'enquête vous permettraient de répondre aux questions d'audit dans le rapport.
- Reformulez vos questions à la lumière de la phase de test et d'évaluation, jusqu'à ce que vous soyez certain de poser les bonnes questions.

#### Choisir une méthode pour réaliser l'enquête

Vous avez à votre disposition plusieurs méthodes pour réaliser une enquête. Vous pouvez par exemple organiser des entretiens en personne ou par téléphone, diffuser des questionnaires en

ligne, par courrier postal ou électronique, ou remettre à la personne que vous rencontrez un questionnaire papier qu'elle pourra renseigner.

La taille de la population, le personnel nécessaire, la façon dont vous contacterez les répondants, sont autant de facteurs importants. Voici quelques pistes de réflexion :

- La population a-t-elle accès à Internet, au téléphone et au courrier postal ?
- Disposez-vous des coordonnées précises de votre population cible, correspondant à la méthode de communication choisie (par exemple, numéros de téléphone, adresses e-mail, adresses postales) ?
- Certains membres de la population ont-ils des difficultés pour lire, voir, entendre ou se déplacer, qui seraient susceptibles d'affecter leur capacité à répondre à l'enquête, selon le support retenu ?
- Quelle est la taille de la population cible ? Disposez-vous d'un personnel suffisant pour envisager de réaliser l'enquête sous forme d'entretiens ?

La méthode choisie aura une incidence sur le taux de réponse à votre enquête si la population cible n'a pas la possibilité de répondre facilement à l'enquête ou si vous ne disposez pas du personnel nécessaire pour l'organiser selon vos plans.

#### Documenter les résultats de l'enquête et la méthodologie suivie

Vous devez consigner soigneusement par écrit la façon dont vous avez réalisé l'enquête, les réponses que vous avez obtenues, et votre analyse des résultats de l'enquête. Cette étape est importante, parce qu'il vous faut démontrer que toutes les affirmations que vous présenterez dans le rapport final s'appuient sur des éléments probants obtenus grâce à l'enquête. Votre rapport d'audit devra également présenter votre méthodologie d'enquête, apporter des éléments concernant la qualité des données obtenues grâce à l'enquête, mais aussi les forces et les faiblesses de l'enquête, pour que les lecteurs du rapport puissent interpréter les résultats d'enquête en connaissance de cause.

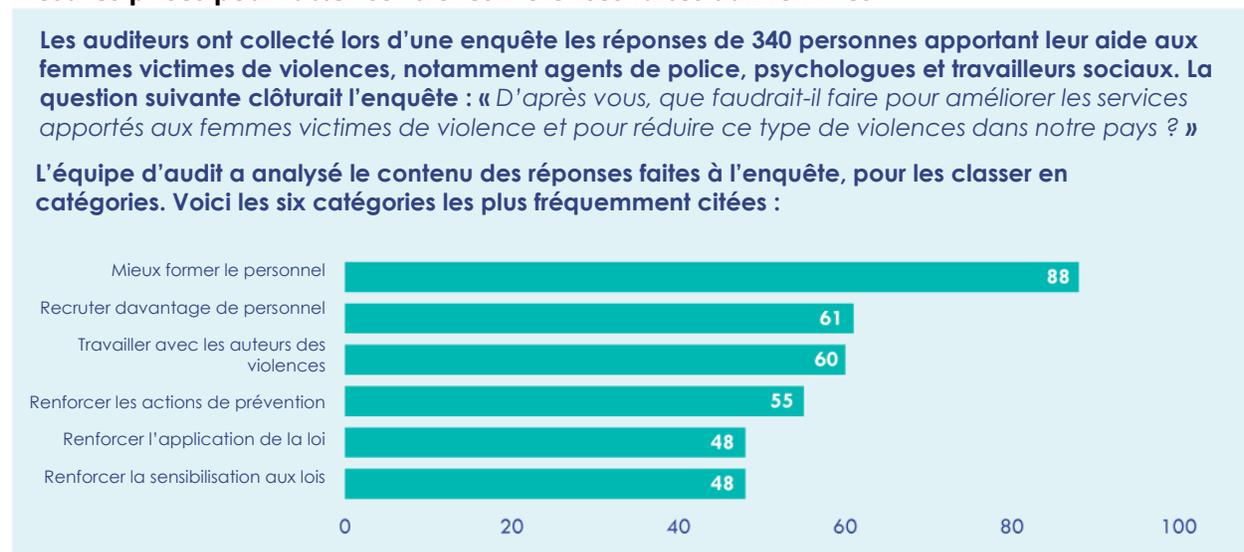
Réaliser une enquête efficace nécessite un accompagnement plus complet que les conseils que ce guide vous apporte. N'oubliez pas de demander conseil à un expert avant de vous lancer dans la conception d'une enquête.

## Annexe 18 : Analyse de contenu

L'analyse de contenus est une méthode qualitative qui permet de structurer et d'analyser des données qualitatives complexes, pour les traduire en données quantitatives. On la décrit parfois comme un processus de réduction des données. Le but est de trier, recentrer et simplifier les données de façon systématique pour isoler un nombre restreint de thèmes ou de catégories de contenus, qui pourront ensuite être synthétisés. L'analyse de contenu prend du temps, aussi certaines ISC l'utilisent-elles peut-être moins souvent que d'autres méthodes qualitatives mentionnées dans ce guide. Elle n'en reste pas moins utile dans certaines situations.

Les données qualitatives utilisées comme point de départ de l'analyse de contenus peuvent être des documents de politique des entités contrôlées, des transcriptions d'entretiens, des articles de presse, des transcriptions de discussions de groupe, des dossiers de plainte, ou encore des rapports. Vous pourriez par exemple l'utiliser pour classer et quantifier les réponses recueillies à l'occasion d'entretiens, ou pour déterminer à quelle fréquence différents types d'évènements ont été signalés dans les dossiers de plainte. L'analyse de contenus peut aussi être utile si vous disposez d'un grand volume de données brutes à transformer en éléments exploitables, comme les réponses à un questionnaire. L'exemple présenté à la **Figure 18.1** est adapté d'une analyse de contenu appliquée aux réponses données à une enquête réalisée dans le cadre d'un audit de la performance mené par une ISC selon une approche axée sur les problèmes.

**Figure 18.1 : Analyse de contenus utilisée aux fins d'un audit de la performance à propos des mesures prises pour lutter contre les violences faites aux femmes**



Source : Adapté du rapport d'audit de la performance : *Ações de enfrentamento à violência doméstica e familiar contra as mulheres*. (Actions de lutte contre les violences faites aux femmes dans le cadre domestique et familial), 2012. ISC du Brésil

L'analyse de contenus peut présenter différents avantages. Les catégories ou les thèmes identifiés par l'analyse peuvent par exemple être synthétisés et présentés dans un rapport pour faciliter leur compréhension par le lecteur.

Si l'on veut obtenir des données fiables, l'analyse de contenus demande beaucoup de temps et de travail, selon le degré de complexité de l'analyse. Il est important d'adopter une approche systématique de l'analyse de contenus ; vous aurez donc intérêt à vous rapprocher d'un spécialiste en méthodologie ou d'une autre partie prenante interne maîtrisant ce type d'analyse, qui pourra vous apporter son aide si nécessaire, ou à consulter la littérature universitaire sur le sujet.

## Annexe 19 : Modèle de trame pour documenter une synthèse

Titre	Résumé des perspectives concernant le caractère suffisant de la formation des inspecteurs des douanes
Objet	Consigner une synthèse, pour la documentation des éléments probants.
Travail effectué	<p>Pendant cet audit, nous avons mené différents entretiens afin de recueillir des informations sur le caractère suffisant de la formation des inspecteurs des douanes en aéroport. Plus précisément, nous nous sommes entretenus avec :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Des administrateurs du programme de formation à l'Académie des inspections douanières</li> <li>• Des instructeurs de l'Académie des inspections douanières</li> <li>• Les concepteurs du parcours de formation des inspecteurs des douanes</li> <li>• Des inspecteurs des douanes travaillant dans trois aéroports différents</li> <li>• Les superviseurs d'inspecteurs des douanes de trois aéroports différents.</li> </ul> <p>Nous avons demandé à chacun de ces groupes de partager leur point de vue sur 1) la durée de la formation initiale, 2) le contenu de la formation initiale et 3) la formation sur le terrain après que les instructeurs ont commencé à travailler. Ce résumé compile les réponses obtenues pour chacun de ces thèmes d'audit.</p>

### Résumé des réponses

(Dans le tableau ci-dessous, l'équipe d'audit compile les réponses obtenues pour chacun des thèmes d'audit. Voir les exemples ci-dessous.)

<b>Durée de la formation initiale</b>	
Administrateurs	Les administrateurs du programme de formation à l'Académie de formation des inspections douanières estiment que le programme de formation est suffisamment long pour apporter aux inspecteurs un niveau de capacité professionnelle de base. Pour les administrateurs, l'Académie ne dispose pas de fonds suffisants pour allonger la durée de la formation. ( <i>Voir document xxxx, p. 3</i> )
Instructeurs	Les instructeurs de l'Académie de formation des inspections douanières estiment que la formation initiale n'est pas assez longue. Pour les instructeurs, il faudrait allonger la formation de deux semaines au moins pour avoir le temps de réaliser

	davantage d'exercices pratiques et d'apporter aux stagiaires un retour sur leur participation. Le calendrier de formation actuel enchaîne les apprentissages trop rapidement, et certains stagiaires ne parviennent pas à suivre. <i>(Voir document XXXX, p. 2)</i>
Concepteurs du programme	(Insérer ici un résumé des réponses)
Inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)
Superviseurs des inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)
<b>Contenu de la formation initiale</b>	
Administrateurs	Les administrateurs du programme de formation de l'Académie de formation des inspections douanières estiment que le contenu de la formation initiale est suffisant, mais que certains aspects pourraient être améliorés. En fait, l'Académie lance une révision du parcours de formation en mars 2021. Son objectif est de revoir le contenu tous les deux ans et d'y apporter éventuellement les modifications nécessaires, mais cet objectif n'est pas toujours atteint. La dernière révision et mise à jour date du mois d'août 2017. <i>(Voir document XXXX, p. 7)</i>
Instructeurs	(Insérer ici un résumé des réponses)
Concepteurs du programme	(Insérer ici un résumé des réponses)
Inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)
Superviseurs des inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)
<b>Formation sur le terrain</b>	
Administrateurs	Les administrateurs du programme de formation de l'Académie de formation des inspections douanières indiquent que l'Académie n'a pas diffusé de lignes directrices officielles concernant la formation sur le terrain. Elle compte sur les superviseurs pour identifier les besoins des inspecteurs et pour y répondre. <i>(Voir document xxxx, p. 9)</i>
Instructeurs	(Insérer ici un résumé des réponses)
Concepteurs du programme	(Insérer ici un résumé des réponses)
Inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)
Superviseurs des inspecteurs des douanes	(Insérer ici un résumé des réponses)

## Annexe 20 : Exemple d'analyse de régression

Dans sa forme la plus simple, l'analyse de régression est souvent appelée analyse de corrélation. Vous pouvez avoir besoin de ce type d'analyse si vous voulez déterminer quels sont les liens entre deux variables, c'est-à-dire dans quelle mesure la variation d'une variable est associée à la variation d'une autre.

On distingue généralement trois étapes dans l'analyse de corrélation :

1. **Développement d'un tracé de valeurs**, présentant les valeurs de la variable dépendante « Y » et d'une variable indépendante « X » sur les axes vertical et horizontal, respectivement. La variable dépendante est celle qui est prédite ou estimée, et la variable indépendante celle qui fournit la base de l'estimation.
2. **Calcul du coefficient de corrélation (r)** mesurant la corrélation entre les variables. Plus le coefficient de corrélation est proche de 1 ou -1, plus la corrélation entre les deux variables est forte. Si la corrélation positive ou négative est parfaite, les points du tracé forment une ligne droite.
3. **Calcul du coefficient de détermination (r<sup>2</sup>)** déterminant dans quelle mesure la variation de la variable dépendante peut s'expliquer par une variation de la variable indépendante.

L'exemple suivant est adapté d'un audit réalisé par l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC) du Bhoutan. Il présente une application simple de ce type d'analyse pour illustrer l'utilisation que vous pouvez en faire.

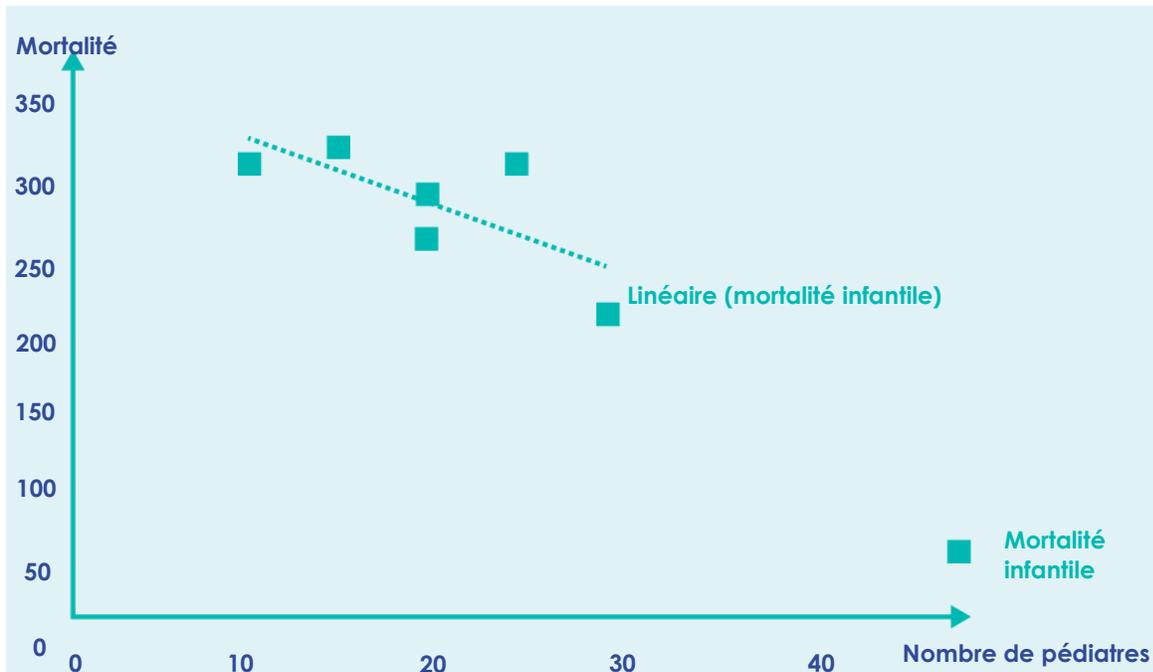
**Exemple :** Dans le cadre de l'objectif du secteur de la santé de réduire la mortalité infantile, l'ISC a réalisé un audit sur la relation entre le nombre de pédiatres et la mortalité infantile. Voici les données utilisées par l'équipe d'audit :

Année	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nombre de pédiatres	10	15	20	20	25	30
Mortalité infantile	300	310	280	251	300	200

Source : ISC du Bhoutan

Cet ensemble de données a permis d'obtenir le diagramme de dispersion présenté à la **Figure 20.1**.

Figure 20.1 : Diagramme de dispersion



En observant cette ligne de tendance, on constate qu'il existe une certaine corrélation entre la mortalité infantile et le nombre de pédiatres. Nous souhaitons connaître plus précisément le degré de corrélation entre les deux variables. Pour ce faire, nous devons calculer le coefficient de corrélation «  $r$  ». La fonction « CORREL » des logiciels tableurs permet d'obtenir ce calcul.

La valeur  $r$  est égale à  $-0,712$ . Ce coefficient indique une forte corrélation négative entre le nombre de pédiatres et la mortalité infantile, c'est-à-dire que la mortalité infantile diminue à mesure que le nombre de pédiatres augmente.

L'existence d'une forte corrélation ne suffit toutefois pas à démontrer un lien de causalité. Nous devons aussi calculer le coefficient de détermination  $r^2$ , pour établir dans quelle mesure la variation de la mortalité infantile peut s'expliquer par l'évolution du nombre de pédiatres.

Dans ce cas,  $r^2 = 0,507$  ou  $50,7\%$ . Ainsi, dans notre exemple,  $50,7\%$  de la variation de la mortalité infantile s'expliquent par le nombre de pédiatres disponibles et  $49,3\%$  de la variation sont dus à d'autres facteurs.

Cet exemple montre qu'il existe de nombreux facteurs susceptibles d'influencer la variation d'une variable dépendante comme la mortalité infantile. Pour obtenir une connaissance approfondie des variables impactant la mortalité infantile, l'équipe d'audit devra mettre en œuvre des techniques de modélisation et de régression plus complexes, intégrant d'autres variables.

## Annexe 21 : Exemple de la lettre d'information « Highlights » du GAO, aux États-Unis

# GAO Highlights

Éléments clés du rapport [GAO-20-129](#) établi à la demande de membres du Congrès

### Pourquoi cette étude du GAO ?

Chaque année, le gouvernement fédéral consacre aux technologies de l'information (TI) un budget supérieur à 90 milliards de dollars. Malgré ces investissements conséquents, un trop grand nombre de projets échouent ou connaissent des dépassements de budget ou de délais, sans pour autant contribuer de façon significative aux objectifs de la mission correspondante. Les résultats peuvent être améliorés en déployant une planification efficace des moyens humains.

Le GAO a été sollicité pour réaliser une large étude de la planification des ressources humaines dans le domaine des TI, à l'échelle fédérale. L'objectif de cette étude était de déterminer le niveau d'efficacité de la planification du personnel TI au sein des agences fédérales. Pour cela, le GAO a confronté les politiques du personnel TI et la documentation associée des 24 départements et agences relevant de la loi de 1990 sur la direction financière (*Chief Financial Officers Act*) à un cadre de planification des ressources humaines en matière de technologies de l'information, établi par ses services. Pour chaque agence, le GAO a déterminé si l'application de chaque aspect de la politique était totalement, majoritairement, partiellement, très peu ou pas du tout conforme. Le GAO a complété son examen de la documentation des agences gouvernementales par des entretiens menés avec leurs responsables.

### Les recommandations du GAO

Le GAO adresse des recommandations à 18 des 24 agences fédérales visant la totale mise en œuvre des 8 activités principales de la planification des ressources humaines en TI. 13 de ces 18 agences ont accepté les recommandations, une les a partiellement acceptées, trois ne les ont pas acceptées ni refusées, et l'une d'entre elles a contesté les observations du GAO et fourni des éléments qui ont amené le GAO à modifier sa recommandation, comme indiqué dans ce rapport. Pour toutes les recommandations restantes, le GAO continue de les considérer comme justifiées.

Voir le rapport [GAO-20-129](#). Pour en savoir plus, contacter Carol C. Harris par téléphone au (202) 512-4456 ou par e-mail à [HarrisCC@gao.gov](mailto:HarrisCC@gao.gov)

OCTOBRE 2019

## TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION

### Les agences fédérales doivent améliorer leur planification des ressources humaines

#### Les constats du GAO

Les moyens déployés pour mettre en œuvre les principales activités de planification des ressources humaines dans le domaine des technologies de l'information (TI) varient fortement d'une agence fédérale à l'autre. Ces mesures clés doivent garantir aux agences de disposer des effectifs dont elles ont besoin pour assurer leurs missions. Plus précisément, au moins 23 des 24 agences auditées par le GAO ont partiellement, majoritairement ou totalement mis en œuvre trois de ces activités clés, dont l'*évaluation des lacunes en matière de compétences et de dotation en personnel*. En revanche, la plupart des agences ont très peu, voire pas mis en œuvre cinq autres activités de planification des ressources humaines (voir schéma).

#### Mise en œuvre des activités clés de planification des ressources humaines dans les technologies de l'information (TI)

##### Définir l'orientation stratégique de la planification des ressources humaines en TI

Établir et actualiser un processus de planification des ressources humaines



Définir les exigences en matière de compétences et de dotation en personnel

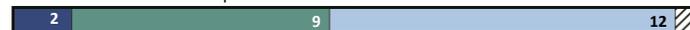


##### Analyser les moyens humains en TI pour identifier les lacunes de qualification

Évaluer régulièrement les besoins de compétences et d'effectifs



Évaluer les lacunes de compétences et d'effectifs



##### Élaborer une stratégie et déployer des activités pour combler les lacunes de qualification en TI

Élaborer des stratégies et un plan pour combler les lacunes de compétences et d'effectifs



Mettre en œuvre des activités pour combler les lacunes



##### Suivre et rendre compte des progrès du traitement des lacunes de qualification en TI

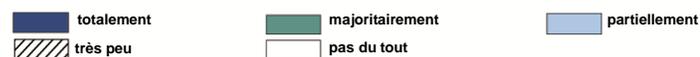
Suivre les progrès réalisés par l'agence pour combler les lacunes



Rendre compte du pilotage de l'agence pour faire avancer le traitement des lacunes



#### Nombre d'agences réalisant cette activité



Source : Analyse par le GAO des politiques et de la documentation des agences fédérales en matière de planification des ressources humaines dans le domaine des technologies de l'information. | GAO-20-129

Les agences ont invoqué différents motifs pour expliquer le peu de progrès réalisés dans la mise en œuvre des activités de planification des ressources humaines, notamment des conflits entre différentes priorités (pour 6 agences) et le manque de ressources (pour 3 agences). Tant que les agences ne considéreront pas comme étant prioritaire la mise en œuvre totale de toutes les activités clés pour la planification des ressources humaines dans le domaine des TI, elles auront vraisemblablement du mal à anticiper et réagir à l'évolution des besoins de dotation en personnel, mais aussi à maîtriser les risques associés aux ressources humaines dans le cadre du développement, du déploiement et de l'exploitation des systèmes TI critiques.

## **Annexe 22 : Illustration d'un résumé analytique de la Cour des comptes européenne**

### **Résumé analytique**

**I** Les images satellites ou aériennes sont utilisées depuis longtemps dans le cadre de la politique agricole commune pour contrôler les aides fondées sur la surface, qui représentent de nos jours près de 80 % des financements accordés par l'UE en faveur de l'agriculture et du développement rural. Ces images ont généralement une très haute résolution spatiale. Cependant, avant 2017, elles n'étaient pas assez souvent disponibles pour permettre une vérification des activités qui se déroulent sur les terres agricoles pendant toute l'année (par exemple la récolte).

**II** Depuis mars 2017, les satellites Sentinel-1 et Sentinel-2 du programme Copernicus appartenant à l'UE fournissent gratuitement et fréquemment des images à haute résolution susceptibles de changer la donne en matière de technologies d'observation de la Terre pour le suivi des activités agricoles. Étant donné que les images sont prises fréquemment, le traitement automatisé de séries chronologiques de données pendant toute la période de végétation permet de déterminer, sans intervention humaine, les types de culture et d'assurer le suivi de certaines pratiques agricoles sur des parcelles individuelles (telles que le travail du sol ou le fauchage). Depuis 2018, les organismes payeurs peuvent faire usage des données issues des satellites Sentinel de Copernicus au lieu d'effectuer des contrôles traditionnels lors d'inspections sur place.

**III** Selon la commission et les parties prenantes de la PAC, ces données et les autres technologies utilisées pour le suivi des aides à la surface présentent potentiellement des avantages considérables pour les agriculteurs, les administrations et l'environnement. Notre audit a consisté à vérifier si la commission a encouragé de façon efficace l'utilisation généralisée de ces nouvelles technologies et si les États membres ont pris des mesures appropriées pour les déployer. Nous avons examiné les données issues des satellites Sentinel de Copernicus, des images prises par des drones et des images géolocalisées. Une évaluation des progrès accomplis dans l'utilisation des nouvelles technologies d'imagerie est particulièrement pertinente à l'heure actuelle, étant donné que les résultats de notre audit pourraient être exploités dans le cadre de la PAC après 2020.

**IV** Nous avons constaté que la commission et certains États membres ont pris des mesures pour tirer parti des avantages potentiels offerts par les nouvelles technologies. La commission a encouragé l'utilisation de celles-ci lors de nombreux ateliers et conférences et a fourni un soutien bilatéral à beaucoup d'organismes payeurs. En 2019, 15 des 66 organismes payeurs ont utilisé des données Sentinel de Copernicus pour contrôler les demandes d'aide concernant certains régimes et certains groupes de bénéficiaires (pour réaliser ce que l'on appelle les « contrôles de suivi »). Notre audit a permis de constater que de nombreux organismes payeurs estiment que des obstacles entravent une utilisation accrue des nouvelles technologies.

**V** La commission a certes essayé de supprimer ou de réduire certains de ces obstacles, mais les organismes payeurs souhaiteraient qu'elle fournisse des orientations supplémentaires afin de prendre les bonnes décisions et de diminuer le risque de se voir ultérieurement appliquer des corrections financières.

**VI** Pour passer aux « contrôles de suivi », il faut considérablement modifier les systèmes informatiques et disposer de ressources et d'une expertise spécifiques. La commission a pris des initiatives pour faciliter

l'accès aux services de traitement des données Sentinel et de celles du nuage numérique, mais l'usage qu'en font les organismes payeurs à des fins opérationnelles est encore très modéré.

**VII** Quant aux régimes relevant du développement rural et à la conditionnalité, nous avons observé que les nouvelles technologies ne sont guère utilisées pour assurer le suivi en matière de conformité et de performance des exigences climatiques et environnementales. Nous concluons également qu'une grande partie de l'ensemble d'indicateurs de performance proposé pour la PAC après 2020 n'est pas conçue pour assurer un suivi direct au moyen des données Sentinel.

**VIII** Nous recommandons à la commission d'inciter les États membres à faire de l'approche des contrôles de suivi l'un de leurs principaux systèmes de contrôle dans le cadre de la PAC après 2020. Nous lui recommandons également de mieux utiliser les nouvelles technologies pour assurer le suivi des exigences environnementales et climatiques.

## **Annexe 23 : Description d'une méthodologie d'audit dans un rapport d'audit de la performance**

Pour examiner les caractéristiques des mécaniciens et techniciens de réparation certifiés par la FAA (*Federal Aviation Administration* - administration fédérale de l'aviation), nous avons analysé des données cumulées de la FAA au mois de décembre 2018, en examinant plus particulièrement des caractéristiques démographiques comme l'âge et le sexe<sup>4</sup>. Pour étudier les caractéristiques d'emploi (salaires, chômage) des ouvriers de maintenance de l'aviation, nous avons analysé les données de l'enquête du BLS (*Bureau of Labor Statistics* - bureau des statistiques du travail) sur la population actuelle, en examinant certains indicateurs du marché du travail de 2013 à 2018, et nous avons étudié les derniers plans à avoir été mis en œuvre dans les 50 États pour promouvoir l'innovation et l'égalité des chances sur le marché de l'emploi dans le cadre de la loi *Workforce Innovation and Opportunity Act*.

Pour décrire l'aide apportée par les parties prenantes et évaluer la coordination des actions des parties prenantes en vue de promouvoir cette catégorie de main-d'œuvre, nous avons interrogé des responsables de la FAA et des ministères du Travail, de l'Éducation, de la Défense et des Anciens combattants à propos des données y afférentes, des thèmes d'audit et du financement des programmes ciblant cette catégorie de main-d'œuvre. Nous avons sélectionné ces organismes en nous appuyant sur un rapport antérieur, dans lequel ils sont cités comme pertinents en matière d'emploi dans l'aviation.

Pour décrire des exemples de coordination des parties prenantes, nous avons également réalisé des entretiens semi-structurés auprès d'un échantillon non généralisable de 6 parties prenantes incluant des employeurs, des écoles de technicien de maintenance dans l'aviation (TMA), des syndicats, des associations professionnelles et des organismes de formation professionnelle sélectionnés notamment sur la recommandation de parties prenantes, et nous avons réalisé deux visites de terrain. Nous avons visité une école de TMA du district de Columbia et un atelier de réparation aéronautique, une grande compagnie aérienne commerciale, ainsi qu'une organisation des fonctionnaires de l'État de Géorgie. Nous avons sélectionné ces parties prenantes et réalisé ces visites de terrain afin de recueillir différents points de vue, en nous appuyant sur des critères comme le type de travail réalisé et la situation géographique. Nous avons également examiné des documents pertinents de l'agence, dont le plan stratégique 2019-2022 de la FAA et la charte de son Comité de pilotage pour l'emploi dans l'aviation (*Aviation Workforce Steering Committee*).

Pour décrire les progrès réalisés par la FAA dans l'actualisation des exigences applicables au parcours de formation dans les écoles de TMA et les normes d'examen de certification des mécaniciens, nous avons étudié la législation fédérale et la réglementation applicables, des documents de la FAA, et interrogé des responsables représentant la FAA.

Nous avons réalisé cet audit de la performance entre janvier 2019 et février 2020, en nous conformant aux normes d'audit des organisations publiques reconnues aux États-Unis. Ces normes nous imposent de concevoir et de réaliser l'audit en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour constituer une base raisonnable sur laquelle fonder nos constatations et conclusions, en lien avec nos objectifs d'audit. Nous estimons que les éléments probants recueillis constituent une base raisonnable pour nos constatations et conclusions en lien avec nos objectifs d'audit.

Source : Rapport du GAO, États-Unis *AVIATION MAINTENANCE : Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce*, 2020

## Annexe 24 : Exemple de plan d'action et Modèle d'examen documentaire de suivi<sup>16</sup>

### Plan d'action

**Titre de l'audit de la performance :** Audit de la performance des dispositifs visant l'élimination des violences contre les femmes commises par un partenaire intime (EVPI)

**Nom de l'entité contrôlée :** Secrétariat d'État aux politiques en faveur des femmes

**Date :** 20/11/2017

Recommandation	Action prévue par l'entité contrôlée	Personne responsable au sein de l'entité contrôlée	Objectif de mise en œuvre de la recommandation	Avantages attendus de la mise en œuvre (quantifiés si possible)
Mener des campagnes de sensibilisation à l'importance de l'EVPI.	Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux.	Mme Shirley Smith	Septembre 2018	Réduire les violences du partenaire intime contre les femmes
	Concevoir et réaliser une campagne pour la télévision.	M. Juan Perez	Décembre 2018	
Intensifier les campagnes dédiées à l'EVPI qui s'adressent aux hommes.	Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux.	Mme Shirley Smith	Septembre 2018	Contribuer à changer les mentalités des hommes à propos des violences faites aux femmes  Réduire les violences du partenaire intime contre les femmes
	Concevoir et réaliser une campagne pour la télévision.	M. Juan Perez	Décembre 2018	
	Concevoir et réaliser une campagne à diffuser lors des rencontres sportives.	M. Abdalla Farid	Décembre 2018	
Mettre en place une coordination avec le ministère de l'Éducation pour inclure la thématique du genre dans les programmes scolaires, en particulier les questions liées aux violences domestiques.	Contacteur les parties prenantes au ministère de l'Éducation.	Mme Caterina Piazza	Mars 2018	Réduire les violences du partenaire intime contre les femmes
	Prévoir les modifications des programmes avec les parties prenantes au ministère de l'Éducation.	Mme Caterina Piazza	Septembre 2018	
	Assurer la formation des enseignants aux modifications des programmes.	M. Joshua Pereira	Décembre 2019	
Mettre en place une coordination avec le ministère de la Justice pour intensifier les actions de sensibilisation et de formation des agents de police portant assistance aux victimes.	Contacteur les parties prenantes au ministère de la Justice.	M. Juan Perez	Mars 2018	Améliorer l'aide apportée par les agents de police aux victimes de violences domestiques
	Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux internes.	Mme Shirley Smith	Septembre 2018	
	Assurer la formation des agents de police.	Mme Shimamanda Nye	Décembre 2019	

<sup>16</sup> Ce tableau propose des exemples de recommandations. Il n'a pas vocation à être exhaustif. Un véritable audit de la performance contiendra probablement plus de recommandations.

## Modèle d'examen documentaire de suivi

### Illustration fondée sur un Audit de la performance des dispositifs visant l'élimination des violences contre les femmes commises par un partenaire intime (EVPI)

Recommandation	Mesure prise par l'entité contrôlée (selon le plan d'action)	Statut/avancement des mesures	Raisons expliquant que l'entité contrôlée n'a pas appliqué la mesure	Impact
Mener des campagnes de sensibilisation à l'importance de l'EVPI.	Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux.  Concevoir et réaliser une campagne pour la télévision.	Totalement réalisé.  Pas mis en œuvre.	Le coût est trop élevé. Le ministère ne dispose d'aucune ligne budgétaire pour cela.	Le ministère des Politiques en faveur des femmes a mandaté un consultant pour mesurer l'impact des campagnes. L'étude sera finalisée en juillet 2021. L'impact doit être vérifié par l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques à l'occasion du prochain audit de suivi.
Intensifier les campagnes dédiées à l'EVPI qui s'adressent aux hommes.	Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux.  Concevoir et réaliser une campagne pour la télévision.  Concevoir et réaliser une campagne à diffuser lors des rencontres sportives.	Totalement réalisé.  Pas mis en œuvre.  Totalement réalisé.	Le coût est trop élevé. Le ministère ne dispose d'aucune ligne budgétaire pour cela.	Le ministère des Politiques en faveur des femmes a réalisé des enquêtes après plusieurs matches de football, de cricket et de basketball pendant lesquels la campagne avait été diffusée. L'analyse préliminaire montre que la campagne a réussi à relever le niveau de sensibilisation à l'EVPI parmi les personnes interrogées.
Mettre en place une coordination avec le ministère de l'Éducation pour inclure la thématique du genre dans les programmes scolaires, en particulier les questions liées aux violences domestiques.	Contacteur les parties prenantes au ministère de l'Éducation.  Prévoir les modifications des programmes avec les parties prenantes au ministère de l'Éducation.  Assurer la formation des enseignants	Totalement réalisé.  Mis en œuvre dans une certaine mesure.  Pas mis en œuvre.	Le groupe affecté à l'activité développe actuellement les changements, mais d'autres missions urgentes ont entraîné des retards.  Pas nécessaire. À vérifier à l'occasion du prochain audit de suivi.	Puisque les changements n'ont pas encore été apportés aux programmes, il est trop tôt pour évaluer l'impact des mesures.
Mettre en place une coordination avec le ministère de la Justice pour intensifier les actions de sensibilisation et de formation des agents de police portant assistance aux victimes.	Contacteur les parties prenantes au ministère de la Justice.  Concevoir et réaliser une campagne sur les réseaux sociaux internes.  Assurer la formation des agents de police.	Mis en œuvre.  Mis en œuvre.  Mis en œuvre dans une certaine mesure.	La formation est terminée uniquement pour les agents de police travaillant dans les grandes villes du pays. Les autres doivent encore être formés.	Le ministère a réalisé une étude pour comparer l'aide apportée par les agents de police formés et non formés, et a conclu que la formation était efficace, pour l'instant.

Source : Équipe de développement IDI/SAP