

ISSAI 300

Principes de l'audit de la performance

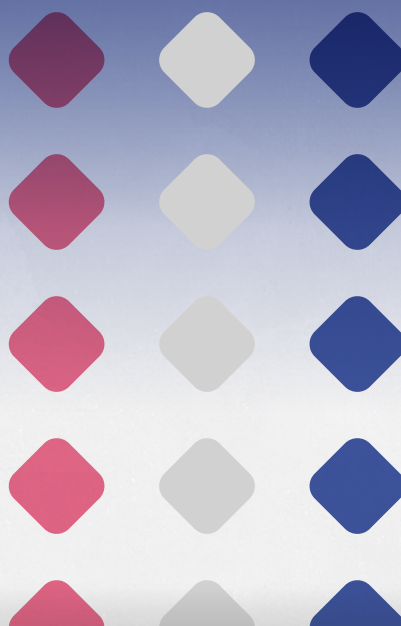


INTOSAI

Les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle, ISSAI, sont émises par l'Organisation internationale des Institutions de contrôle des finances publiques, INTOSAI. Pour plus de renseignements, consultez www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Approuvé comme Normes d'Application de contrôle d'Audit et normes déontologiques pertinentes de 2001
- 2) Contenu reformulé et approuvé en tant que Principes de l'Audit de la Performance de 2013.
- 3) Avec la réalisation du Cadre des prises de position professionnelles de l'INTOSAI (IFPP), reclassifiée en tant que Principes de l'Audit de la Performance avec des changements d'édition en 2019.

ISSAI 300 est disponible dans toutes les langues officielles de l'INTOSAI : Arabe, Anglais, Français, Allemand et Espagnol.

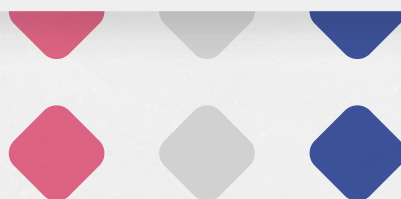


TABLE DE MATIÈRES

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCTION | 5 |
| 2. OBJET ET AUTORITÉ DES PRINCIPES DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE | 7 |
| 3. CADRE DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE | 9 |
| Définition de l'audit de la performance | 9 |
| Économie, efficience et efficacité | 10 |
| Objectifs des audits de la performance | 10 |
| Applicabilité de l'ISSAI 300 | 11 |
| 4. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE | 13 |
| Les trois intervenants au cours d'un audit de la performance | 13 |
| Sujet considéré et critères utilisés lors d'un audit de la performance | 14 |
| Confiance et assurance en matière d'audit de la performance | 14 |
| 5. PRINCIPES DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE | 16 |
| Principes généraux | 16 |
| Objectif d'audit | 17 |
| Approche d'audit | 18 |
| Critères | 18 |
| Risque d'audit | 20 |
| Communication | 21 |
| Compétences | 23 |

| | |
|---|-----------|
| Jugement professionnel et esprit critique | 24 |
| Contrôle qualité | 25 |
| Caractère significatif | 26 |
| Documentation | 27 |
| Principes relatifs au processus d'audit | 28 |
| Planification | 29 |
| Sélection des thèmes | 29 |
| Conception de l'audit | 30 |
| Réalisation | 32 |
| Éléments probants, constatations et conclusions | 32 |
| Établissement du rapport | 34 |
| Contenu du rapport | 34 |
| Recommandations | 35 |
| Diffusion du rapport | 36 |
| Suivi | 36 |

- 1) Les normes professionnelles et les lignes directrices sont essentielles pour assurer la crédibilité et la qualité du contrôle des finances publiques, ainsi que le professionnalisme en la matière. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), visent à encourager la réalisation d'un contrôle indépendant et efficace de la part des Institutions Supérieures de contrôle (SAI) et à aider les membres de l'INTOSAI à élaborer leur propre approche professionnelle conformément à leur mandat, ainsi qu'aux lois et règlements nationaux.
- 2) La norme *ISSAI 100 – Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* décrit dans les grandes lignes les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques et définit l'autorité des ISSAI. L'*ISSAI 300 – «Principes de l'audit de la performance»* repose sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 tout en les développant pour les adapter au contexte spécifique de l'audit de la performance. L'ISSAI 300 est à lire et à comprendre conjointement avec l'ISSAI 100, qui s'applique aussi à l'audit de la performance.
- 3) L'*ISSAI 300 – «Principes de l'audit de la performance»* comporte trois sections.
 - a) La première section établit le cadre de l'audit de la performance (aussi appelé «vérification des résultats» dans certaines normes ISSAI) et fait référence aux ISSAI applicables.
 - b) La deuxième section expose les principes généraux des missions

d'audit de la performance, dont l'auditeur doit tenir compte avant le début du processus d'audit et pendant celui-ci.

- c) La troisième section porte sur les principes applicables aux principales étapes du processus d'audit proprement dit.

La présentation de chaque principe est suivie d'une brève explication.

- 4) Le présent document vise à faire en sorte que tous les auditeurs comprennent de la même façon quelle est la nature d'un audit de la performance, y compris les principes à appliquer pour réaliser un audit de qualité élevée. Les membres de l'INTOSAI sont invités à élaborer ou à adopter des normes qui fassent autorité et soient cohérentes avec les ISSAI 100 et 300, ainsi qu'à tenir compte des normes et des orientations de l'INTOSAI sur l'audit de la performance et aussi les séries des ISSAI 3000-3899 et GUIDs 3900-3999. Les ISSAI 3000 - 3899 fournissent des normes d'audit de performance pour les ISC qui ont choisi d'adopter les ISSAI comme normes faisant autorité.
- 5) Les prises de position sur l'audit de la performance doivent faire apparaître la nécessité, pour les auditeurs, de faire preuve de flexibilité lors de la conception des différentes missions, d'être réceptifs et créatifs au cours de leurs travaux et d'exercer leur jugement professionnel à toutes les étapes du processus d'audit.
- 6) L'INTOSAI reconnaît que les ISC ont des mandats différents et qu'elles ne travaillent pas toutes dans les mêmes conditions. Compte tenu de la variété des situations et des systèmes d'organisation des ISC, toutes les normes ou lignes directrices en matière d'audit ne sont pas applicables à l'ensemble des aspects de leurs travaux. C'est pourquoi les ISC ont la possibilité d'élaborer des normes faisant autorité basées sur les principes de l'Audit de la Performance ou cohérentes avec ceux-ci. Si une ISC choisit de fonder ses normes sur les principes fondamentaux, il faut qu'elles correspondent à ces principes dans tous leurs éléments applicables et pertinents.

- 7) Lorsque les normes d'audit d'une ISC sont fondées sur les principes de l'audit de la performance ou cohérentes avec ces derniers, l'ISC peut l'indiquer au moyen de la déclaration ci-après.

... Nous avons réalisé notre audit [nos audits] conformément aux [normes], qui sont fondées sur les [ou cohérentes avec les] ISSAI 100 Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques et aussi de l'ISSAI 300 dont le titre étant Principes de l'Audit de la Performance des normes internationales établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

L'ISC peut inclure cette déclaration dans le rapport d'audit ou la communiquer d'une façon plus générale qui permette de couvrir une série bien définie de missions.

- 8) Les ISC peuvent choisir d'adopter les normes sur l'audit de la performance (ISSAI 3000 à 3899) en tant que normes qui font autorité pour leurs travaux. Le cas échéant, l'ISC doit respecter ces normes dans tous leurs aspects significatifs. Elle peut alors y faire référence en formulant la déclaration ci-après.

... Nous avons réalisé notre audit [nos audits] [de la performance] conformément aux normes internationales [sur les audits de la performance] établies par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

DÉFINITION DE L'AUDIT DE LA PERFORMANCE

- 9) Lorsqu'il est effectué par des ISC, l'audit de la performance consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations du secteur public fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité et si des améliorations sont possibles.
- 10) L'audit de la performance vise à fournir de nouvelles informations, analyses ou observations et, le cas échéant, à recommander des améliorations. 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 (une analyse plus étendue ou plus approfondie, ou encore de nouvelles perspectives);
 - 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;
 - formuler des recommandations fondées sur une analyse des constatations d'audit.

ÉCONOMIE, EFFICIENCE ET EFFICACITÉ

- 11) Les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacité peuvent être définis de la façon ci-après.
- 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.
 - Le principe d'efficacité consiste à obtenir le maximum à partir des ressources disponibles. Il porte sur le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances.
 - Le principe d'efficacité concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés.

Les audits de la performance comportent souvent une analyse des conditions nécessaires pour assurer que les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacité puissent être respectés. Ces conditions peuvent comprendre les bonnes pratiques et procédures de gestion qui permettent d'assurer que la prestation de services se déroule correctement et en temps opportun. Le cas échéant, il faut également tenir compte de l'incidence du cadre réglementaire ou institutionnel sur la performance de l'entité auditée.

OBJECTIFS DES AUDITS DE LA PERFORMANCE

- 12) L'audit de la performance vise principalement à encourager, de façon constructive, une gouvernance économique, efficace et efficiente. Il permet également de renforcer l'obligation de rendre compte et la transparence.

L'audit de la performance favorise l'obligation de rendre compte, car il permet d'aider les personnes qui exercent des responsabilités en matière de gouvernance et de surveillance à améliorer la performance. En l'occurrence, il consiste à examiner si les décisions prises par le pouvoir législatif ou exécutif sont élaborées et mises en œuvre de façon efficiente et efficace, ainsi qu'à

vérifier si l'argent des contribuables ou des citoyens a été utilisé de façon optimale. Cet audit ne remet pas en question les intentions et les décisions du pouvoir législatif, mais il vise à déterminer si d'éventuelles déficiences au niveau des lois et des règlements ou de la façon de les mettre en œuvre ont empêché la réalisation des objectifs fixés. 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.

L'audit de la performance favorise la transparence, car il permet de donner des informations sur la gestion et sur les effets des différentes activités publiques au parlement, aux contribuables, aux autres bailleurs de fonds, aux personnes visées par les politiques publiques, ainsi qu'aux médias. Ce faisant, il contribue directement à fournir aux citoyens des informations utiles, mais il sert également de base à l'apprentissage et aux améliorations à apporter. En matière d'audit de la performance et dans le cadre de leur mandat, les ISC sont libres de décider l'objet et le calendrier de l'audit, ainsi que la façon de le réaliser. En outre, rien ne doit les empêcher de publier leurs constatations.

APPLICABILITÉ DE L'ISSAI 300

- 13) Les Principes de l'audit de la performance fournissent les bases pour adopter ou élaborer des normes par les ISC. Ils ont été formulés en tenant compte du contexte institutionnel des ISC, y compris des conditions préalables au bon fonctionnement des ISC en ce qui concerne l'indépendance et les mandats constitutionnels des Principes fondamentaux de l'INTOSAI (INTOSAI-P 10-99), des obligations éthiques et des exigences organisationnelles supplémentaires des ISC (ISSAI 130-199).
- 14) Lorsqu'il s'agit d'éviter les chevauchements entre plusieurs types d'audit (ou combinaisons d'audits), il importe de prendre en considération les éléments ci-après.
 - Une déclaration des principes appliquée dans l'audit (paragraphe 7 et 8 ci-dessus) peut être adaptée selon les normes de l'ISSAI 100, paragraphe 9 ou 10.

- Des composantes de l'audit de la performance peuvent faire partie d'un audit plus étendu couvrant aussi des aspects liés aux audits de conformité et aux audits financiers.
- En cas de chevauchement, il importe de respecter l'ensemble des normes pertinentes. Ce n'est pas toujours possible, car ces normes ne comportent peut-être pas toutes les mêmes priorités.

En l'occurrence, les auditeurs doivent choisir les normes à appliquer en fonction de l'objectif premier de l'audit. Pour déterminer si les considérations liées à la performance constituent l'objectif premier de la mission d'audit, il faut garder à l'esprit que l'audit de la performance est centré sur l'activité et sur les résultats plutôt que sur les rapports ou sur les comptes, et qu'il vise principalement à encourager l'économie, l'efficacité et l'efficacé, plutôt qu'à rendre compte de la conformité.

- 15) Les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques (auditeur, partie responsable, utilisateurs présumés, sujet considéré et critères), définis dans l'ISSAI 100, peuvent avoir des caractéristiques particulières dans le cas de l'audit de la performance. Les auditeurs doivent déterminer explicitement les éléments de chaque audit et en comprendre les implications, afin d'en tenir compte lorsqu'ils réalisent l'audit.

LES TROIS INTERVENANTS AU COURS D'UN AUDIT DE LA PERFORMANCE

- 16) Les auditeurs disposent souvent d'une marge de manœuvre considérable pour choisir le sujet considéré et déterminer les critères; ce choix a ensuite une incidence sur l'identité des parties responsables et des utilisateurs présumés. Les auditeurs peuvent formuler des recommandations, mais ils doivent veiller à ne pas assumer les responsabilités des parties responsables. Les auditeurs qui contrôlent la performance travaillent généralement au sein d'une équipe qui dispose de compétences différentes et complémentaires.
- 17) Le rôle de la partie responsable peut être partagé par une série de personnes ou d'entités, chacune assumant la responsabilité pour un aspect différent du sujet considéré. Certaines parties peuvent être chargées de mesures qui sont à l'origine de problèmes. D'autres parties peuvent être à même d'apporter des changements pour donner suite aux recommandations formulées à l'issue d'un audit de la performance. D'autres parties encore peuvent être chargées de fournir à l'auditeur des informations ou des éléments probants.

- 18) Les utilisateurs présumés sont les personnes pour lesquelles l'auditeur établit le rapport d'audit de la performance. Le pouvoir législatif, les agences gouvernementales ou les citoyens peuvent tous être des utilisateurs présumés. Une partie responsable peut également être un utilisateur présumé, mais elle sera rarement le seul utilisateur.

SUJET CONSIDÉRÉ ET CRITÈRES UTILISÉS LORS D'UN AUDIT DE LA PERFORMANCE

- 19) Le sujet considéré d'un audit de la performance ne doit pas être limité à des programmes, entités ou fonds spécifiques; il peut inclure des activités (avec leurs réalisations, leurs effets et leurs incidences) ou des situations existantes (y compris leurs causes et leurs conséquences). À titre d'exemple, le sujet peut être la prestation de services par les parties responsables ou les effets d'une politique publique et de règlements sur l'administration, les parties prenantes, les entreprises, les citoyens et la société. C'est l'objectif qui détermine le sujet considéré, lequel est énoncé dans les questions d'audit.
- 20) Lors d'un audit de la performance, l'auditeur participe parfois à la définition ou à la sélection de critères pertinents pour l'audit. Le paragraphe 27 décrit les exigences spécifiques qui en découlent pour l'auditeur.

CONFIANCE ET ASSURANCE EN MATIÈRE D'AUDIT DE LA PERFORMANCE

- 21) Comme dans tous les audits, les utilisateurs des rapports d'audit de la performance veulent être certains de la fiabilité des informations qu'ils utilisent pour prendre les décisions. Ils attendront donc des rapports fiables, dans lesquels les ISC présentent leur position concernant le sujet examiné, éléments probants à l'appui. C'est pourquoi les auditeurs qui contrôlent la performance doivent dans tous les cas fournir des constatations fondées sur des éléments probants suffisants et appropriés et gérer activement le risque d'établir un rapport inapproprié. Cependant, ces mêmes auditeurs ne sont, en règle générale, 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'efficacité et d'efficacités. Cette exigence n'est donc pas prévue dans le cadre des ISSAI.

- 22) Il faut communiquer de façon transparente le niveau d'assurance fourni par un audit de la performance. Dans son rapport sur l'audit de la performance, l'ISC peut présenter le degré d'économie, d'efficacité et d'efficacités atteint de deux manières:
- en présentant un aperçu global des aspects relatifs à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacités, lorsque l'objectif d'audit, le sujet considéré, les éléments probants collectés et les constatations permettent d'aboutir à ce type de conclusion;
 - en fournissant des informations spécifiques sur une série de points, y compris l'objectif d'audit, les questions posées, les éléments probants collectés, les critères appliqués, les constatations et les conclusions spécifiques.
- 23) Les rapports d'audit ne doivent comporter que des constatations étayées par des éléments probants suffisants et appropriés. Les décisions prises lors de l'élaboration d'un rapport équilibré, ainsi que de la formulation de conclusions et de recommandations doivent souvent être explicitées pour fournir suffisamment d'informations aux utilisateurs. Les auditeurs qui contrôlent la performance doivent préciser comment leurs constatations les ont amenés à formuler un ensemble de conclusions ou, le cas échéant, une conclusion globale et unique. En d'autres termes, l'auditeur doit expliquer les critères qu'il a établis et utilisés, et les raisons de ce choix; il doit également indiquer qu'il a pris en considération tous les points de vue pertinents afin d'être en mesure de présenter un rapport équilibré. Les principes sur l'établissement du rapport donnent d'autres orientations concernant ce processus.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

- 24) Les principes généraux présentés ci-après donnent des orientations sur des aspects de l'audit de la performance qui sont importants pendant tout le processus d'audit.
- Certains domaines auxquels ces principes s'appliquent ne sont pas couverts par l'ISSAI 100. Il s'agit de la sélection des thèmes d'audit, de la détermination des objectifs d'audit, ainsi que de la définition d'une approche et de critères d'audit.
 - Dans d'autres domaines, comme le risque d'audit, la communication, les compétences, le jugement professionnel, le contrôle qualité, le caractère significatif et la documentation, les principes généraux s'appuient sur les principes de l'ISSAI 100 et expliquent comment ils s'appliquent plus particulièrement à l'audit de la performance.
 - Enfin, certains domaines, comme la déontologie et l'indépendance sont traités dans l'ISSAI 100 par Les Principes Fondateurs contenus dans l'INTOSAI-P 10-99 et aussi dans les critères organisationnels de l'ISC (ISSAI 130-199).

» OBJECTIF D'AUDIT

25) Les auditeurs doivent fixer un objectif d'audit clairement défini qui concerne les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité.

L'objectif d'audit détermine l'approche concernant la mission et la manière dont celle-ci sera conçue. Il peut simplement consister à décrire la situation. Cependant, les objectifs d'audit normatifs (les choses sont-elles comme elles devraient être?) et les objectifs d'audit analytiques (pourquoi les choses ne sont-elles pas comme elles devraient être?) sont davantage susceptibles d'apporter une valeur ajoutée. Dans tous les cas, les auditeurs doivent tenir compte de ce qui fait l'objet de l'audit, des organisations et des organismes concernés, ainsi que des personnes pour qui les recommandations finales sont susceptibles de présenter un intérêt. Des objectifs d'audit bien définis se rapportent à une seule entité ou à un groupe identifiable d'entreprises, de systèmes, d'opérations, de programmes, d'activités ou d'organisations du secteur public.

Bon nombre d'objectifs d'audit peuvent être formulés sous la forme d'une question d'audit générale qu'il est possible de décomposer en sous-questions plus précises. Ces objectifs doivent avoir un lien thématique entre eux, être complémentaires, ne pas se chevaucher et se compléter collectivement pour répondre à la question générale. Tous les termes utilisés dans la question doivent être clairement définis. La formulation des questions d'audit est un processus itératif au cours duquel ces dernières sont précisées et révisées à maintes reprises, car les auditeurs tiennent compte des informations pertinentes sur le sujet dont ils prennent connaissance, ainsi que de la faisabilité.

Au lieu de définir un objectif unique ou une question d'audit générale, les auditeurs peuvent choisir de fixer plusieurs objectifs d'audit, qui ne doivent pas toujours être décomposés en sous-questions.

» APPROCHE D'AUDIT

- 26) Les auditeurs doivent choisir une approche axée sur les résultats, sur les problèmes ou sur les systèmes, ou une combinaison des trois, afin de rendre la conception de l'audit plus solide.**

L'approche d'audit globale est un élément central de tout audit. Elle détermine la nature de l'examen à réaliser. Elle permet également de définir les connaissances, les informations et les données nécessaires, ainsi que les procédures d'audit à mettre en œuvre pour les obtenir et les analyser.

En règle générale, l'audit de la performance suit l'une des trois approches suivantes:

- une approche axée sur les systèmes, qui consiste à s'assurer du bon fonctionnement des systèmes de gestion, par exemple les systèmes de gestion financière;
- une approche axée sur les résultats, qui consiste à évaluer si les objectifs en matière d'effets ou de réalisations ont été atteints comme escompté ou si les programmes et les services fonctionnent comme prévu;
- une approche axée sur les problèmes, qui consiste à examiner, à vérifier et à analyser les causes de problèmes particuliers ou d'écarts par rapport à des critères.

Les trois approches peuvent être mises en œuvre suivant une démarche normative (*top-down*) ou participative (*bottom-up*). Les audits qui reposent sur une approche normative mettent surtout l'accent sur les exigences, les intentions, les objectifs et les attentes du pouvoir législatif et des pouvoirs publics au niveau central. Une approche participative s'intéresse aux problèmes qui sont importants pour la population et la communauté.

» CRITÈRES

- 27) Les auditeurs doivent établir des critères appropriés qui correspondent aux questions d'audit et concernent les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité.**

Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer le sujet considéré. Les critères de l'audit de la performance sont des normes de rendement raisonnables et spécifiques à l'audit, en fonction desquelles l'économie, l'efficience et l'efficacité des opérations peuvent être évaluées et appréciées.

Les critères servent de base à l'évaluation des éléments probants, à l'exposé des constatations d'audit et à la formulation de conclusions sur les objectifs d'audit. Ils constituent également un sujet de discussion important au sein de l'équipe d'audit et avec la direction de l'ISC, ainsi qu'un élément majeur de la communication avec les entités auditées.

Les critères peuvent être de nature qualitative ou quantitative et doivent définir les éléments en fonction desquels l'entité auditée sera évaluée. Les critères peuvent être généraux ou spécifiques. Ils peuvent être centrés sur la situation *telle qu'elle devrait être* conformément aux lois, aux règlements ou aux objectifs, sur la situation *escomptée* en vertu de principes solides, des connaissances scientifiques et des meilleures pratiques, ou sur la situation *telle qu'elle pourrait être* (si les conditions étaient meilleures).

Diverses sources peuvent être utilisées pour définir les critères, y compris les cadres de mesure de la performance. L'ISC doit faire preuve de transparence en ce qui concerne les sources utilisées. De plus, les critères doivent être pertinents et compréhensibles pour les utilisateurs, exhaustifs, fiables et objectifs dans le contexte du sujet considéré et des objectifs d'audit.

Les critères doivent être examinés avec les entités auditées, mais c'est à l'auditeur que revient en définitive la responsabilité de sélectionner des critères valables. La définition et la communication des critères pendant la phase de planification peuvent certes renforcer leur fiabilité et leur acceptation par les intervenants en général, mais il n'est pas toujours possible de fixer les critères à l'avance lorsque l'audit porte sur des questions complexes. Le cas échéant, ils seront définis pendant le processus d'audit.

Dans certains types d'audit, les critères sont établis par la loi et donc univoques, mais ce n'est généralement pas le cas pour les audits de la performance. C'est sur la base des objectifs, de la question et de l'approche d'audit que l'on peut

déterminer quel type des critères sont pertinents. En outre, la confiance de l'utilisateur dans les constatations et les conclusions d'un audit de la performance dépend en grande partie des critères. Il est donc fondamental de sélectionner des critères fiables et objectifs.

Lors d'un audit de la performance axé sur les problèmes, le point de départ est un écart connu ou suspecté par rapport à la situation telle qu'elle devrait ou pourrait être. L'objectif principal est donc non seulement de vérifier quel est le problème (l'écart par rapport au critère et ses conséquences), mais aussi d'en déterminer les causes. Il importe donc de décider, pendant la phase de conception, comment les causes seront examinées et vérifiées. Les conclusions et les recommandations sont essentiellement fondées sur le processus d'analyse et de confirmation des causes, même si elles trouvent toujours leur origine dans des critères normatifs.

» RISQUE D'AUDIT

- 28) Les auditeurs doivent gérer activement le risque d'audit, à savoir le risque d'aboutir à des conclusions incorrectes ou incomplètes, de fournir des informations qui manquent d'objectivité ou de n'apporter aucune valeur ajoutée aux utilisateurs.**

En matière d'audit de la performance, bon nombre de thèmes sont complexes et politiquement sensibles. Écarter purement et simplement ces thèmes peut contribuer à réduire le risque d'inexactitude ou d'insuffisance, mais cela peut aussi limiter la possibilité d'apporter de la valeur ajoutée.

Pour un auditeur, le risque de n'apporter aucune valeur ajoutée va de la probabilité de ne pas être en mesure de fournir de nouvelles informations ou perspectives au risque d'ignorer des facteurs importants et, par suite, de ne pas pouvoir fournir aux utilisateurs du rapport des connaissances ou des recommandations susceptibles de contribuer réellement à améliorer la performance.

Le manque de compétences pour effectuer une analyse suffisamment étendue ou approfondie, l'absence d'accès à des informations de qualité, l'obtention

d'informations inexactes (par exemple en raison de pratiques frauduleuses ou irrégulières), l'incapacité de placer toutes les constatations dans leur contexte, ainsi que l'impossibilité de réunir ou de présenter les arguments les plus pertinents sont autant d'éléments de risque importants.

C'est pourquoi les auditeurs doivent gérer activement le risque. La maîtrise du risque d'audit fait partie intégrante du processus et de la méthodologie d'audit de la performance. Les documents de planification de l'audit doivent indiquer les risques éventuels ou connus auxquels sont exposés les travaux envisagés et montrer comment ces risques seront traités.

» COMMUNICATION

29) Les auditeurs doivent maintenir une communication efficace et appropriée avec les entités auditées et les parties prenantes concernées pendant tout le processus d'audit, ainsi que définir le contenu, le processus et les destinataires de la communication pour chaque audit.

Plusieurs raisons expliquent pourquoi il est particulièrement important de planifier la communication avec les entités auditées et les parties prenantes lors des audits de la performance.

- Étant donné que les audits de la performance ne sont en principe pas réalisés régulièrement (par exemple tous les ans) et qu'ils ne portent pas sur les mêmes entités auditées, il se peut que les canaux de communication n'existent pas encore. Des contacts avec le pouvoir législatif et les organismes publics peuvent certes déjà être en place, mais d'autres groupes pourraient ne jamais avoir eu d'échanges avec les auditeurs précédemment (ce peut être le cas, par exemple, de membres de la communauté universitaire ou du monde des affaires, ou encore d'organisations de la société civile).
- Il arrive fréquemment qu'aucun critère ne soit défini au préalable (comme un référentiel d'information financière). Dans ce cas, un échange de vues approfondi avec l'entité auditée s'avère nécessaire.
- Pour aboutir à des rapports équilibrés, il faut redoubler d'efforts pour connaître les points de vue des différentes parties prenantes.

Les auditeurs doivent identifier les parties responsables et les autres parties prenantes principales et prendre l'initiative d'établir une communication bilatérale efficace. Une bonne communication peut permettre aux auditeurs d'améliorer l'accès aux sources d'informations, ainsi qu'aux données et aux opinions de l'entité auditée. Le recours aux canaux de communication pour expliquer l'objectif de l'audit de la performance aux parties prenantes permet également d'augmenter la probabilité que les recommandations d'audit seront mises en œuvre. Les auditeurs doivent donc s'efforcer d'établir de bonnes relations professionnelles avec toutes les parties prenantes concernées, à encourager la circulation libre et franche de l'information – pour autant que les règles de confidentialité le permettent – et à mener les discussions dans une ambiance empreinte de respect et de compréhension mutuelles quant au rôle et aux responsabilités de chacune des parties prenantes. Il faut cependant veiller à ce que la communication avec les parties prenantes ne compromette pas l'indépendance et l'impartialité de l'ISC.

Les auditeurs doivent communiquer aux entités auditées les aspects clés de l'audit, y compris l'objectif de l'audit, les questions d'audit et le sujet considéré. La notification prendra généralement la forme d'une lettre de mission écrite et de communications régulières pendant l'audit. Les auditeurs doivent continuer à communiquer avec les entités auditées tout au long de l'audit, au moyen d'un processus constructif d'interaction, lorsque différents arguments, constatations et points de vue sont évalués.

Avant que l'ISC publie son rapport, elle doit donner aux entités auditées l'occasion de formuler des observations sur les constatations, conclusions et recommandations d'audit. Tout désaccord doit être examiné et les erreurs factuelles doivent être corrigées. L'examen des informations en retour doit être consigné dans les documents de travail de manière à ce que tout changement apporté au projet de rapport d'audit ou les raisons pour lesquelles aucun changement n'a été effectué soient documentés.

À la fin du processus d'audit, l'ISC peut obtenir des parties prenantes des informations en retour sur la qualité des rapports d'audit publiés. L'ISC peut également demander aux entités auditées leur avis sur la qualité de l'audit.

» **COMPÉTENCES**

- 30) L'équipe d'audit doit posséder, collectivement, les compétences professionnelles nécessaires pour réaliser l'audit. Cela inclut une solide connaissance de l'audit, de l'organisation des recherches, ainsi que des méthodes, des enquêtes ou des techniques d'évaluation utilisées dans le domaine des sciences sociales. Ses membres doivent également disposer d'atouts personnels comme un esprit analytique et des aptitudes à la rédaction et à la communication.**

Pour l'audit de la performance, des compétences particulières sont parfois nécessaires, comme la connaissance des techniques d'évaluation et des méthodes utilisées dans le domaine des sciences sociales, ainsi que des compétences personnelles comme les aptitudes à la communication et à la rédaction, la capacité d'analyse, la créativité et la réceptivité. Les auditeurs doivent avoir une connaissance solide des organisations, des programmes et des fonctions des pouvoirs publics. Cette connaissance leur permettra de s'assurer qu'ils sélectionnent les bons domaines à contrôler et qu'ils sont effectivement en mesure d'entreprendre l'examen des programmes et des activités des pouvoirs publics.

Il existe aussi des moyens spécifiques pour acquérir les compétences nécessaires. Pour chaque audit de la performance, les auditeurs doivent avoir une parfaite connaissance des mesures que les pouvoirs publics ont adoptées qui constituent le sujet de l'audit, ainsi que des causes à l'origine de ces mesures et des incidences possibles. Ces connaissances doivent souvent être acquises ou développées spécialement pour la mission. Les audits de la performance impliquent souvent un processus d'apprentissage et l'élaboration d'une méthodologie qui font partie intégrante de l'audit proprement dit. Il faut donc offrir la possibilité de suivre un apprentissage et une formation «sur le tas» aux auditeurs, qui doivent maintenir leurs compétences professionnelles à niveau par un perfectionnement professionnel permanent. Une attitude ouverte à l'égard de l'apprentissage et une culture de la gestion fondée sur l'encouragement constituent des conditions importantes pour renforcer les compétences professionnelles des auditeurs.

Dans des domaines spécifiques, les auditeurs peuvent faire appel à des experts externes pour compléter les connaissances de l'équipe d'audit. Les auditeurs doivent évaluer si et dans quels domaines le recours à des experts externes est requis, et prendre les dispositions nécessaires.

» JUGEMENT PROFESSIONNEL ET ESPRIT CRITIQUE

31) Les auditeurs doivent faire preuve d'esprit critique, mais également être réceptifs et disposés à innover.

Il est crucial que les auditeurs fassent preuve d'esprit critique, adoptent une approche sceptique et se distancient objectivement des informations fournies. Les auditeurs sont censés procéder à des évaluations rationnelles et faire abstraction de leurs préférences personnelles et de celles des autres.

Dans le même temps, ils doivent être réceptifs à d'autres opinions et arguments. Cela est nécessaire pour éviter les erreurs de jugement ou les préjugés cognitifs. Le respect, la flexibilité, la curiosité et la disposition à innover sont également importants. L'innovation concerne le processus d'audit proprement dit, mais également les activités ou les processus audités.

Les auditeurs sont censés examiner les questions sous différents angles et faire preuve d'ouverture et d'objectivité à l'égard d'opinions et d'arguments différents. S'ils ne sont pas réceptifs, les auditeurs risquent de laisser échapper des arguments importants ou des éléments probants de premier ordre. Étant donné que leurs travaux visent à développer de nouvelles connaissances, les auditeurs doivent aussi être créatifs, réfléchis, souples, ingénieux et pragmatiques dans leurs efforts pour collecter, interpréter et analyser les données.

Le comportement professionnel de l'auditeur doit être d'un niveau élevé pendant tout le processus d'audit, depuis la sélection du thème et la planification des travaux jusqu'à l'établissement du rapport, en passant par la réalisation de l'audit proprement dit. Il importe que les auditeurs travaillent de façon méticuleuse, avec toute la diligence requise, en toute objectivité et dans le cadre d'une supervision adéquate.

» **CONTRÔLE QUALITÉ**

- 32) Les auditeurs doivent mettre en œuvre des procédures pour garantir la qualité, en s'assurant que les exigences applicables sont respectées et en centrant leurs efforts sur la production de rapports pertinents, équilibrés et justes qui apportent une valeur ajoutée et des réponses aux questions d'audit.**

L'ISSAI 140 – Contrôle Qualité pour les ISC énonce des principes généraux et matériel d'application sur le système de contrôle de la qualité établi au niveau de l'organisation pour couvrir tous les audits. Lors des audits de la performance, les aspects spécifiques ci-après doivent être pris en considération.

- L'audit de la performance est un processus au cours duquel l'équipe d'audit rassemble une grande quantité d'informations spécifiques à l'audit et exerce un niveau élevé de jugement professionnel et de discernement concernant les questions pertinentes. Il faut en tenir compte dans le cadre du contrôle qualité. Il faut considérer que la nécessité d'instaurer une atmosphère de travail empreinte de confiance mutuelle et de responsabilité, ainsi que d'apporter un soutien aux équipes d'audit, fait partie de la gestion de la qualité. Pour ce faire, il faut parfois mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité pertinentes et faciles à gérer, et assurer que les auditeurs soient attentifs aux informations en retour transmises par les personnes chargées du contrôle qualité. Lorsque les avis des superviseurs et de l'équipe d'audit divergent, il convient de prendre des mesures appropriées pour s'assurer que celui de l'équipe d'audit est suffisamment pris en considération et que la politique de l'ISC est cohérente.
- Lors des audits de la performance, même si le rapport est fondé sur des éléments probants, bien documenté et précis, il peut s'avérer inapproprié ou non satisfaisant si la position qu'il expose n'est ni équilibrée ni impartiale, s'il comporte trop peu de points de vue pertinents ou s'il ne répond pas aux questions d'audit de façon satisfaisante. Ces éléments doivent donc faire partie intégrante des mesures prises pour garantir la qualité.
- Étant donné que les objectifs d'audit varient fortement d'une mission à une autre, il importe de définir clairement ce qu'est un rapport de qualité

élevée dans le contexte spécifique d'une mission d'audit. Les mesures générales de contrôle qualité doivent donc être complétées par des mesures spécifiques à l'audit.

Au niveau de chaque audit, aucune procédure de contrôle qualité ne peut garantir que le rapport relatif à l'audit de la performance sera de qualité élevée. Il importe également que les auditeurs soient, et restent, compétents et motivés. Les mécanismes de contrôle doivent donc être complétés par un soutien à l'équipe d'audit, comme la formation sur le tas et des orientations.

» CARACTÈRE SIGNIFICATIF

- 33) Les auditeurs doivent tenir compte du caractère significatif à toutes les étapes du processus d'audit. Il convient d'examiner les questions financières, mais également les aspects sociaux et politiques du sujet considéré, afin d'apporter le plus de valeur ajoutée possible.**

Le caractère significatif peut être considéré comme l'importance relative d'un sujet dans le contexte dans lequel il est examiné. Le caractère significatif d'un thème d'audit doit être en rapport avec l'ampleur de ses incidences. Pour le déterminer, il faut examiner si l'activité a relativement peu d'importance et si les lacunes dans le domaine concerné pourraient influencer sur d'autres activités au sein de l'entité auditée. Une question sera considérée comme significative si le thème a une importance particulière et si des améliorations auraient une incidence significative. Par contre, une question sera moins significative si elle concerne une activité de routine et si l'incidence d'une mauvaise performance était minime ou limitée à un domaine de moindre envergure.

Lors d'un audit de la performance, le caractère significatif sur le plan de la valeur monétaire peut, mais ne doit pas, être une préoccupation essentielle. Lorsqu'il définit le caractère significatif, l'auditeur doit également tenir compte des éléments significatifs sur les plans social et politique et garder à l'esprit que cela peut varier avec le temps et en fonction de la manière dont les parties responsables et les utilisateurs concernés voient les choses. Or ce point de vue peut changer d'un audit à l'autre, étant donné que les critères

sont souvent fixés par la législation et que le sujet considéré peut lui aussi varier fortement d'un audit de la performance à l'autre. Lorsqu'il évalue ce point de vue, l'auditeur doit faire preuve de prudence.

Le caractère significatif concerne tous les aspects des audits de la performance, comme la sélection des thèmes, la définition des critères, l'évaluation des éléments probants, la documentation, ainsi que la gestion des risques d'établir des constatations ou des rapports inappropriés ou dont l'incidence est faible.

» DOCUMENTATION

- 34) Les auditeurs doivent documenter l'audit en fonction de ses circonstances particulières. Les informations doivent être exhaustives et suffisamment détaillées pour permettre à un auditeur expérimenté, qui n'a aucun lien préalable avec l'audit, de déterminer par la suite quels travaux ont été réalisés pour aboutir aux constatations, aux conclusions et aux recommandations d'audit.**

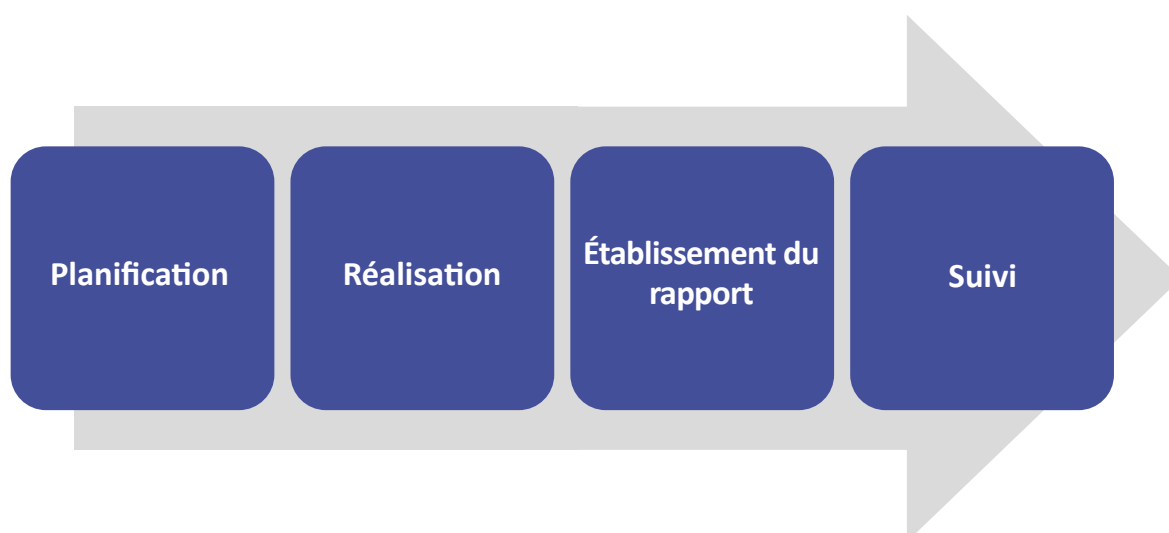
Comme dans tous les audits, les auditeurs qui contrôlent la performance doivent conserver une documentation satisfaisante concernant l'élaboration, les procédures et les constatations de chaque audit. Dans le cas des audits de la performance, l'objectif de la documentation et le contexte dans lequel elle s'inscrit sont toutefois quelque peu particuliers.

- Souvent, l'auditeur aura acquis sur le thème d'audit des connaissances spécialisées qui ne peuvent être facilement diffusées au sein de l'ISC. Étant donné que la méthodologie et les critères d'audit peuvent avoir été élaborés spécifiquement pour une seule mission, l'auditeur est investi d'une responsabilité particulière lorsqu'il s'agit de rendre son raisonnement transparent.
- Lors des audits de la performance, le rapport doit non seulement comporter les constatations et les recommandations, mais aussi décrire le cadre, le point de vue et la structure analytique adoptés, ainsi que le processus suivi pour aboutir aux conclusions. Dans une certaine mesure, le rapport joue le même rôle que celui des normes générales ou de la documentation d'audit dans les autres types d'audits.

- La documentation doit non seulement permettre de confirmer l'exactitude des faits, mais aussi d'assurer que le rapport présente un examen équilibré, impartial et exhaustif de la question ou du sujet audité. La documentation doit donc parfois, par exemple, comporter des références à des arguments qui n'ont pas été acceptés dans le rapport ou décrire comment des points de vue différents ont été traités dans le rapport.
- Lors d'un audit de la performance, le rapport vise souvent à convaincre les utilisateurs raisonnables en leur donnant de nouvelles informations plutôt qu'en établissant une déclaration formelle d'assurance. Les objectifs d'audit déterminent la nature des éléments probants nécessaires, mais également celle de la documentation.
- La conservation d'une documentation appropriée ne sert pas uniquement à garantir la qualité (à titre d'exemple, elle aide à assurer que les travaux délégués ont été réalisés de façon satisfaisante et que les objectifs de l'audit ont été atteints); elle contribue également au développement professionnel au niveau de l'ISC et des différents auditeurs. Elle peut aussi permettre de définir de bonnes pratiques à appliquer à des audits similaires dans le futur.

PRINCIPES RELATIFS AU PROCESSUS D'AUDIT

35) Un audit de la performance comporte les principales étapes suivantes:



- la planification, à savoir la sélection des thèmes, l'étude préliminaire et la conception de l'audit;
- la réalisation, à savoir la collecte et l'analyse des données et des informations;
- l'établissement du rapport, à savoir la présentation des résultats de l'audit: les réponses aux questions d'audit, les constatations, les conclusions et les recommandations adressées aux utilisateurs;
- le suivi, qui consiste à déterminer si les mesures prises pour donner suite aux constatations et aux recommandations ont permis de résoudre les faiblesses et/ou les problèmes sous-jacents.

Ces étapes font partie d'un processus qui peut être itératif. À titre d'exemple, de nouvelles connaissances acquises pendant la réalisation de l'audit peuvent entraîner des modifications du plan d'audit. En outre, des éléments importants de l'établissement du rapport (comme la formulation de conclusions) peuvent être esquissés, voire terminés, pendant la réalisation de l'audit.

PLANIFICATION

» SÉLECTION DES THÈMES

- 36) Les auditeurs doivent sélectionner les thèmes d'audit au moyen du processus de planification stratégique de l'ISC. Pour ce faire, ils doivent analyser les thèmes potentiels et effectuer des recherches pour détecter les risques et les problèmes.**

La détermination des audits qui seront réalisés fait généralement partie du processus de planification stratégique de l'ISC. Le cas échéant, les auditeurs doivent contribuer à ce processus dans leurs domaines de compétence respectifs. Ils peuvent partager des connaissances acquises lors d'audits précédents. De plus, les informations tirées du processus de planification stratégique peuvent s'avérer pertinentes pour les travaux ultérieurs de l'auditeur.

Au cours de ce processus, les auditeurs doivent prendre en considération le fait que les thèmes d'audit doivent être suffisamment significatifs, pouvoir être audités et relever du mandat de l'ISC. Lors du processus de sélection des thèmes, il importe de chercher à maximiser l'incidence escomptée de l'audit tout en tenant compte des capacités d'audit (par exemple des ressources humaines et des compétences professionnelles).

Les techniques formalisées utilisées pour élaborer le processus de planification stratégique, comme l'analyse des risques ou l'évaluation des problèmes, peuvent aider à structurer le processus, mais elles doivent être complétées par l'exercice d'un jugement professionnel afin d'éviter toute partialité dans les évaluations.

» CONCEPTION DE L'AUDIT

37) Les auditeurs doivent planifier leur audit de manière à garantir un contrôle de qualité élevée, réalisé de manière économique, efficiente et efficace, dans les délais fixés, ainsi que conformément aux principes de bonne gestion d'un projet.

Lors de la planification d'un audit, il importe de tenir compte des éléments suivants:

- les connaissances et les informations contextuelles requises pour comprendre les entités auditées, de manière à permettre une analyse du problème et du risque, des sources possibles d'éléments probants, de l'auditabilité et de l'importance relative du domaine dont l'audit est proposé;
- les objectifs, les questions, les critères, le sujet considéré et la méthodologie d'audit (y compris les techniques à utiliser pour collecter les éléments probants et pour effectuer l'analyse d'audit);
- les activités nécessaires, les besoins en personnel et en compétences (entre autres l'indépendance de l'équipe d'audit, les ressources humaines et le recours éventuel à des experts externes), une estimation du coût de l'audit, les délais et étapes clés du projet, ainsi que les principaux éléments à contrôler.

Pour s'assurer que l'audit est bien planifié, les auditeurs doivent donc acquérir suffisamment de connaissances sur le sujet considéré. Avant de commencer un audit de la performance, il faut généralement acquérir (moyennant une «étude préliminaire») des connaissances méthodologiques et spécifiques à l'audit sur le fond de la question.

Lorsqu'il planifie l'audit, l'auditeur doit concevoir les procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Cette tâche peut être subdivisée en plusieurs étapes: la prise de décision sur la conception globale de l'audit (les questions à poser, par exemple pour expliquer/décrire/évaluer); la détermination du niveau d'observation (par exemple l'examen d'un processus ou de dossiers distincts); la définition de la méthodologie (par exemple procéder à une analyse exhaustive ou à une analyse par sondage); le choix des techniques spécifiques de collecte des données (par exemple les entretiens ou l'étude de groupes cibles). Les méthodes de collecte de données et les techniques d'échantillonnage doivent être choisies minutieusement. La phase de planification doit également comporter des travaux de recherche visant à développer les connaissances, à tester différentes conceptions de l'audit et à vérifier la disponibilité des données nécessaires. Cela permet de faciliter le choix de la méthode d'audit la plus appropriée.

L'encadrement supérieur et opérationnel, ainsi que l'équipe d'audit doivent connaître parfaitement la conception générale de l'audit et ses implications. Les décisions sur la conception générale de l'audit et sur ses conséquences en matière de ressources mobiliseront souvent l'encadrement supérieur de l'ISC, qui peut s'assurer que celle-ci dispose des compétences, des ressources et des capacités pour remplir les objectifs d'audit et pour répondre aux questions d'audit.

La planification doit permettre une certaine flexibilité, afin que les auditeurs puissent bénéficier des informations obtenues pendant le déroulement de l'audit. Il importe de choisir les méthodes d'audit qui permettent de collecter au mieux les données de manière efficiente et efficace. Même si les auditeurs doivent s'efforcer d'adopter les meilleures pratiques, le choix des méthodes peut être limité en raison de considérations pratiques, telles que la disponibilité des données. Il est donc recommandé de faire preuve de souplesse et de

pragmatisme à cet égard. De ce fait, il importe de ne pas trop normaliser les procédures d'audit de la performance. Des procédures trop contraignantes pourraient être préjudiciables à la souplesse, au jugement professionnel et aux grandes facultés d'analyse requis lors d'un audit de la performance. Dans certains cas, par exemple lorsque l'audit nécessite la collecte de données dans plusieurs régions ou zones différentes ou si l'audit est mené par un grand nombre d'auditeurs, un plan d'audit plus détaillé définissant explicitement les questions et les procédures d'audit peut s'avérer nécessaire.

Lorsqu'ils planifient un audit, les auditeurs doivent évaluer le risque de fraude. S'il est significatif dans le contexte des objectifs d'audit, les auditeurs doivent acquérir une connaissance des systèmes de contrôle interne pertinents et examiner s'il existe des signes révélateurs d'irrégularités préjudiciables à la performance. Les auditeurs doivent aussi déterminer si les entités concernées ont pris les mesures appropriées pour donner suite à toutes les recommandations formulées lors d'audits antérieurs ou d'autres examens pertinents par rapport aux objectifs d'audit. Enfin, les auditeurs doivent veiller à entrer en contact avec les parties prenantes, y compris des scientifiques ou d'autres experts dans le domaine concerné, afin d'améliorer leurs propres connaissances concernant, par exemple, les bonnes ou les meilleures pratiques. L'étape de la planification vise globalement à décider, grâce à un renforcement des connaissances et à la prise en considération de différentes stratégies, comment mener au mieux l'audit.

RÉALISATION

» ÉLÉMENTS PROBANTS, CONSTATATIONS ET CONCLUSIONS

- 38) Les auditeurs doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'établir des constatations, d'aboutir à des conclusions qui soient en rapport avec les objectifs et qui répondent aux questions d'audit, et de formuler des recommandations.**

Toutes les constatations et les conclusions d'audit doivent être étayées par des éléments probants suffisants et appropriés. Elles doivent être placées

dans leur contexte. Avant de pouvoir tirer des conclusions, il faut tenir compte de tous les arguments pertinents, en faveur et contre une thèse, ainsi que des différents points de vue. Lors des audits de la performance, la nature des éléments probants nécessaires pour aboutir à des conclusions est déterminée par le sujet considéré, par l'objectif d'audit et par les questions d'audit.

L'auditeur doit évaluer les éléments probants afin d'établir des constatations d'audit. Sur la base de celles-ci, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour aboutir à une conclusion. Les constatations et les conclusions sont le résultat d'une analyse qui correspond aux objectifs d'audit. Elles doivent apporter des réponses aux questions d'audit.

Les conclusions peuvent être fondées sur les éléments probants de nature quantitative recueillis au moyen de méthodes scientifiques ou de techniques d'échantillonnage. La formulation de conclusions fait parfois largement appel au jugement professionnel et à l'interprétation lorsqu'il s'agit de répondre aux questions d'audit. Cela tient au fait que les éléments probants peuvent être de nature plus persuasive («amène à conclure que ...») que concluante («vrai/faux»). Le besoin de précision doit être apprécié en fonction de ce qui est raisonnable, économique et pertinent par rapport aux objectifs. Il est recommandé d'impliquer l'encadrement supérieur.

L'audit de la performance comporte une série de processus analytiques qui évoluent progressivement par une interaction mutuelle, ce qui permet d'approfondir les questions posées et d'accroître la sophistication des méthodes utilisées. Dès lors, il faut parfois combiner et comparer des données provenant de différentes sources, formuler des conclusions préliminaires et rassembler les constatations afin d'émettre des hypothèses susceptibles d'être testées, le cas échéant, en fonction de données supplémentaires. L'ensemble du processus est étroitement lié à celui de rédaction du rapport d'audit, qui peut être considéré comme un élément essentiel du processus analytique qui se termine par les réponses aux questions d'audit. Il importe que les auditeurs soient centrés sur leurs objectifs et qu'ils travaillent avec méthode, conscience professionnelle et objectivité.

ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT

» CONTENU DU RAPPORT

39) Les auditeurs doivent s'efforcer de fournir en temps opportun des rapports d'audit exhaustifs, convaincants, faciles à lire et équilibrés.

Pour être exhaustif, un rapport doit inclure toutes les informations nécessaires pour remplir l'objectif d'audit et répondre aux questions d'audit. Il doit aussi être suffisamment détaillé pour permettre de comprendre le sujet considéré, ainsi que les constatations et les conclusions. Pour être convaincant, le rapport doit être structuré de manière logique et établir clairement un lien entre l'objectif, les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations d'audit. Le rapport doit traiter tous les sujets importants.

Pour un audit de la performance, les constatations du rapport de l'auditeur indiquent le degré d'économie et d'efficacité avec lequel les ressources ont été acquises et utilisées et précise si les objectifs ont été atteints avec efficacité. La nature de ce rapport et les domaines abordés peuvent varier considérablement; ils peuvent par exemple évaluer l'utilisation des ressources, donner des avis sur les résultats des mesures et des programmes mis en œuvre et recommander des modifications susceptibles d'apporter des améliorations.

Le rapport doit contenir des informations concernant l'objectif d'audit, les questions d'audit, les réponses à ces questions, le sujet considéré, les critères, la méthodologie, les sources des données, toute restriction affectant les données utilisées, ainsi que les constatations d'audit. Ce rapport doit permettre de répondre clairement aux questions d'audit ou d'expliquer pourquoi cela n'a pas été possible. Une autre façon de procéder pour l'auditeur consisterait à reformuler les questions d'audit pour les adapter aux éléments probants obtenus et être ainsi en mesure de répondre aux questions. Les constatations d'audit doivent être placées dans leur contexte et la cohérence entre l'objectif, les questions, les constatations et les conclusions d'audit doit être assurée. Le rapport doit expliquer pourquoi et comment les problèmes relevés dans les

constatations sont préjudiciables à la performance, afin d'encourager l'entité auditée ou l'utilisateur du rapport à prendre des mesures correctrices. Le cas échéant, le rapport doit comporter des recommandations en vue d'améliorer la performance.

Le rapport doit être aussi clair et concis que le sujet considéré le permet, et rédigé dans un langage dépourvu de tournures ambiguës. Pris dans son ensemble, il doit être constructif, permettre de parfaire les connaissances et mettre en évidence les améliorations éventuellement nécessaires.

» RECOMMANDATIONS

- 40) Le cas échéant, si le mandat de l'ISC l'autorise, les auditeurs doivent veiller à formuler des recommandations constructives susceptibles de contribuer de façon significative à remédier aux faiblesses ou aux problèmes mis au jour lors de l'audit.**

Les recommandations doivent être bien fondées et apporter une valeur ajoutée. Elles doivent traiter les causes des problèmes et/ou des faiblesses. Il faut cependant les formuler de façon à éviter les truismes et ne pas se contenter de renverser les termes des conclusions d'audit. En outre, elles ne doivent pas porter atteinte aux responsabilités de la direction. Il faut mentionner clairement le sujet et le destinataire de chaque recommandation, la personne chargée de prendre toute initiative et la signification des recommandations. En d'autres termes, il y a lieu d'indiquer comment ces dernières vont contribuer à améliorer la performance. Les recommandations doivent être pratiques et adressées aux entités qui ont la responsabilité et la compétence pour les mettre en œuvre.

Les recommandations doivent être claires et présentées de manière logique et argumentée. Elles doivent être liées aux objectifs, aux constatations et aux conclusions d'audit. Tout comme le reste du rapport, les recommandations doivent convaincre le lecteur qu'elles sont susceptibles de permettre une amélioration significative de la mise en œuvre des opérations et des programmes publics, par exemple grâce à une diminution des coûts et à une simplification de l'administration, à un renforcement de la qualité et du

volume des services, ou à une amélioration de l'efficacité, de l'incidence ou des avantages pour la société.

» DIFFUSION DU RAPPORT

- 41) Les auditeurs doivent veiller à rendre leurs rapports largement accessibles, conformément au mandat de l'ISC.**

Les auditeurs doivent garder à l'esprit qu'une large diffusion des rapports d'audit est susceptible de renforcer la crédibilité de la fonction d'audit. C'est pourquoi les rapports doivent être diffusés auprès des entités auditées, ainsi que des organes exécutif et/ou législatif et, le cas échéant, accessibles au public, directement et par l'intermédiaire des médias, ainsi qu'aux parties prenantes intéressées.

SUIVI

- 42) Le cas échéant, les auditeurs doivent assurer un suivi des constatations et des recommandations d'audit antérieures. Il convient de rendre compte de ce suivi afin de fournir des informations en retour au pouvoir législatif et, si possible, de faire état des résultats et des incidences de toutes les mesures correctrices importantes.**

Le suivi consiste en l'examen, par les auditeurs, des mesures correctrices prises par l'entité auditée, ou par une autre partie responsable, sur la base des résultats d'un audit de la performance. C'est une activité indépendante qui augmente la valeur du processus d'audit, car elle renforce l'incidence de l'audit et pose les jalons d'une amélioration des travaux d'audit à l'avenir. Le suivi encourage aussi les entités auditées et les autres utilisateurs des rapports à prendre ces derniers au sérieux. En outre, il fournit aux auditeurs des enseignements et des indicateurs de performance utiles. Le suivi ne concerne pas que la mise en œuvre des recommandations; il vise aussi à déterminer si l'entité auditée a résolu de façon adéquate les problèmes et remédié à la situation à l'origine de ceux-ci dans un délai raisonnable.

Lorsqu'il assure le suivi d'un rapport d'audit, l'auditeur doit centrer son attention sur les recommandations qui sont encore pertinentes au moment du suivi, ainsi qu'adopter une approche indépendante et impartiale.

Les résultats d'un suivi peuvent être présentés séparément ou faire l'objet d'un rapport consolidé, qui à son tour peut comporter une analyse de différents audits et éventuellement souligner des tendances et des thèmes communs à un certain nombre de domaines concernés par le rapport. Le suivi peut aider à mieux comprendre la valeur ajoutée apportée par l'audit de la performance en ce qui concerne une période ou un domaine donnés.