

À propos de la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation

La Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation se consacre à la recherche et à l'éducation. Notre mission consiste à renforcer l'audit de performance, la surveillance et la reddition de comptes dans le secteur public, tant au Canada qu'à l'étranger. Nous contribuons au développement des capacités des bureaux d'audit législatif, des organes de surveillance, des ministères et des sociétés d'État en élaborant et en mettant en œuvre ce qui suit :

- des ateliers de formation et des possibilités d'apprentissage;
- des méthodes, des guides et des trousses à outils;
- des recherches appliquées et avancées;
- des rencontres pour la diffusion de l'information et des initiatives de développement communautaire.

Rendez-vous sur http://www.caaf-fcar.ca/ pour en savoir plus sur nos produits et services.

Approches à l'égard de la sélection et de la planification pluriannuelle des audits – Document de travail

© 2016 CCAF-FCVI Inc. (désormais la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation)

Tous droits réservés. Aucune reproduction d'un extrait quelconque de ce document, ou d'un de ses documents complémentaires, par quelque procédé que ce soit, tant électronique que mécanique, en particulier par photocopie, microfilm, bande magnétique, disque ou autre, ne sera permise sans le consentement écrit de l'éditeur.

Publié par :

Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation 291, rue Olmstead Ottawa (Ontario) CANADA K1L 7J9

Tél : 613-241-6713 **Téléc. :** 613-241-6900 http://www.caaf-fcar.ca

ISBN 978-1-926507-14-9

Cette publication est aussi disponible en anglais sous le titre :

Approaches to Audit Selection and Multi-Year Planning – A Discussion Paper

Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation – www.caaf-fcar.ca

Table des matières

Sommaire	1
L'importance de la sélection et de la planification pluriannuelle des audits	1
Introduction	2
Finalité et structure du document de travail	2
Le processus de sélection des audits	4
PHASE I Fixer le cap général	5
1.1 Comprendre les exigences	7
1.2 Établir ce que le bureau d'audit essaie de réaliser	10
1.3 Établir les critères de sélection des audits	14
1.4 Établir l'étendue du plan	26
PHASE II Recenser les audits potentiels	34
2.1 Choisir la base de sélection des audits	36
2.2 Établir les responsabilités et le calendrier pour la sélection des audits	38
2.3 Recenser les renseignements requis	43
Organigramme des parties prenantes	47
2.4 Élaborer des propositions d'audit	51
PHASE III Sélectionner les audits et élaborer un plan d'audit pluriannuel	55
3.1 Analyser les propositions et sélectionner les audits	57
3.2 Élaborer un plan d'audit pluriannuel	60
PHASE IV Appliquer le plan	64
4.1 Communiquer le plan en interne et en externe	66
4.2 Mettre en œuvre, surveiller et adapter le plan	69
4.3 Rendre compte de la mise en œuvre et des résultats du plan	72
Annexe A: Extraits de normes et de lignes directrices applicables	76
Remerciements	78

Sommaire

L'importance de la sélection et de la planification pluriannuelle des audits

Les hauts responsables des bureaux d'audit disent qu'il est difficile d'élaborer un processus efficace de sélection et de planification pluriannuelle des audits. Or, trouver un processus adapté à leur bureau peut considérablement améliorer l'efficacité de leur travail.

Pour élaborer un processus permettant de recenser et de sélectionner les audits, et pour préparer un plan d'audit pluriannuel à partir de cette sélection, il faut prendre des décisions sur la manière de résoudre de nombreuses difficultés telles que :

- choisir de se concentrer ou non sur certaines priorités;
- trouver des moyens efficients (c.-à-d. présentant un bon rapport coût-efficacité) de surveiller les risques et de recenser de bons audits;
- choisir les éléments à communiquer à propos du processus et du plan qui en découle;
- tenir le plan à jour au fil de l'évolution des circonstances et des risques;
- rendre clairement compte de l'efficacité du processus de sélection des audits.

Selon nos recherches, la sélection et la planification pluriannuelle des audits comporte quatre phases clés :

- Phase I Fixer le cap général
- Phase II Recenser les audits potentiels
- Phase III Sélectionner les audits et élaborer un plan d'audit pluriannuel
- Phase IV Appliquer le plan

En l'absence de pratiques exemplaires universelles qui conviendraient à tous les bureaux d'audit, ce document vise à fournir aux hauts responsables du Canada et du reste du monde un cadre décisionnel traitant de ce qui suit pour chacune des phases :

- les mesures à prendre et les questions clés à se poser pour prendre des décisions concernant l'élaboration du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits;
- l'éventail des options possibles pour chaque question clé;
- les principaux points à prendre en considération avant de choisir parmi ces options;
- des conseils et des exemples sur la façon de procéder, en s'appuyant sur l'expérience de professionnels de bureaux d'audit de différentes tailles et natures.

Ce cadre décisionnel aidera les hauts responsables de divers bureaux d'audit — grands ou petits, nouveaux ou anciens — à élaborer de nouveaux processus de planification ou à évaluer les processus existants.

Retour à la table des matières

Introduction

Les bureaux d'audit ne peuvent pas auditer chaque aspect d'un gouvernement, et il ne serait guère efficient qu'ils essaient de le faire. Ils doivent donc faire des choix, qui ont une influence directe sur la manière dont chaque bureau remplit son mandat et atteint les objectifs qu'il s'est fixés. Ils tiennent généralement compte de facteurs comme la pertinence, l'importance relative, le risque et l'auditabilité quand ils évaluent les thèmes d'audit potentiels, mais de nombreuses autres considérations et décisions interviennent dans l'élaboration d'un plan d'audit pluriannuel.

Contrairement à ce qui est le cas en ce qui concerne la façon de mener les audits, il existe relativement peu d'écrits sur la manière de recenser et de sélectionner les audits et d'élaborer un plan d'audit pluriannuel. Rares sont les publications spécialisées sur la sélection des audits. Ainsi, dans une récente analyse documentaire intitulée *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government* (2011), Lonsdale, Wilkins et Ling ont indiqué qu'il existait peu d'études universitaires sur la manière dont les institutions supérieures de contrôle sélectionnent leurs audits. En général, les manuels d'audit décrivent le processus utilisé, mais pas nécessairement ses fondements.

Finalité et structure du document de travail

L'intérêt pour la sélection et la planification pluriannuelle des audits est né parmi les pays partenaires de notre programme international. Ces pays avaient soif d'en apprendre plus sur les bonnes pratiques et l'expérience des bureaux d'audit des pays développés. La plupart de ces bureaux de pays développés possèdent des processus de planification stratégique bien établis, mais ils se sont montrés prêts à partager leurs expériences et à en apprendre plus sur les pratiques des autres bureaux.

Nous avons entrepris de rassembler ces pratiques et ces expériences pour le bien de tous. En vue d'élaborer le présent document de travail, elle a examiné la documentation existante, les normes d'audit et de certification, ainsi que les processus documentés auxquels elle a eu accès. Elle s'est aussi entretenue avec de hauts responsables et des vérificateurs généraux de dix provinces et états, d'un territoire et de quatre bureaux d'audit nationaux. Elle a concentré ses recherches sur les bureaux d'audit législatif externes et leurs comités de surveillance (p. ex. les comités des comptes publics, d'autres comités législatifs ou les comités d'audit). Les hauts responsables des bureaux d'audit lui ont dit qu'il était difficile d'élaborer un processus efficace de sélection et de planification pluriannuelle des audits.

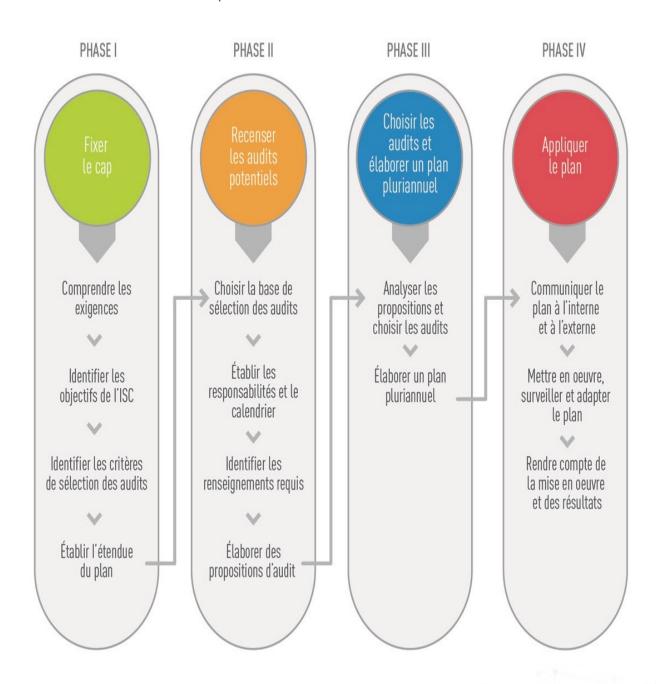
S'appuyant sur la conviction qu'il n'existe ni pratique exemplaire, ni bon ou mauvais choix, ce document de travail propose un cadre décisionnel pour la sélection et la planification pluriannuelle des audits. Ce cadre est structuré comme suit :

- quatre phases;
- les **mesures** et les décisions à prendre à chaque phase;
- les questions clés qu'un bureau d'audit doit se poser pour chaque mesure;

pour chaque question clé, les options possibles et les réflexions connexes, ainsi que des conseils et exemples sur la façon de procéder. Des exemples d'expériences de bureaux d'audit spécifiques sont indiqués afin que les lecteurs qui souhaiteraient communiquer avec ces bureaux pour obtenir des renseignements complémentaires puissent le faire.

Retour à la table des matières

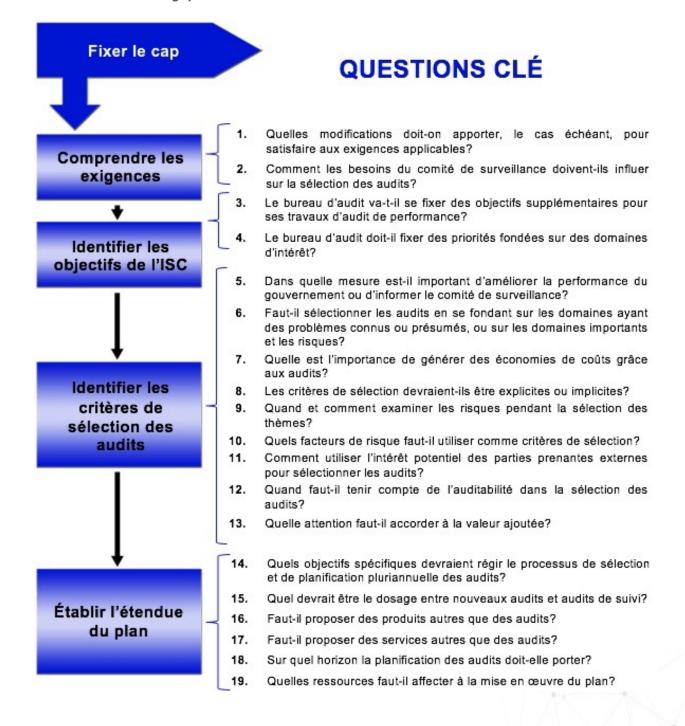
Le processus de sélection des audits



PHASE I

Fixer le cap général

Tout processus de planification nécessite en premier lieu de fixer un cap général afin de donner une orientation stratégique à son élaboration.



1.1 Comprendre les exigences

Le mandat et les normes applicables à un bureau d'audit énoncent les principales exigences que celui-ci doit respecter. Ils varient selon les pays et les régions. Les caractéristiques du comité de surveillance et ses besoins sont également des facteurs essentiels susceptibles d'orienter la sélection des audits.

1.1.1 Exigences fondamentales

Question clé n°1Quelles modifications doit-on apporter, le cas échéant, pour satisfaire aux exigences applicables?

Pourquoi c'est important

Pour élaborer le processus de planification des audits, il est essentiel de comprendre le mandat légal du bureau d'audit, car ce mandat influe sur les audits sélectionnés. Le mandat légal peut être énoncé dans une loi spécifique au bureau d'audit ou dans des références faites à ce bureau dans d'autres textes législatifs.

Options

Apporter des modifications pour répondre au mandat du bureau d'audit : Les personnes concernées par la sélection des audits doivent comprendre le mandat du bureau d'audit, y compris l'étendue du pouvoir discrétionnaire dont le bureau dispose pour sélectionner les audits, ainsi que toute exigence de l'organe de surveillance ou du gouvernement. Les personnes chargées de prendre des décisions quant à la sélection des audits doivent être sensibilisées aux enjeux liés à l'audit de performance et mis en évidence dans le mandat, comme les principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, l'environnement, l'équité, les systèmes et les pratiques, ou les problèmes présumés. Il se peut que certaines parties du mandat ne soient pas prises en compte dans la sélection des audits.

Apporter des modifications pour répondre aux exigences contraignantes: Les personnes qui sélectionnent les audits doivent connaître les exigences contraignantes, notamment celles concernant la communication du plan pluriannuel aux organisations à auditer et la nécessité de soumettre ou non ce plan à un examen et à une approbation externes. Les bureaux d'audit qui reçoivent un financement de bailleurs de fonds extérieurs peuvent être soumis à d'autres exigences contraignantes. Par exemple, les bureaux qui perçoivent des honoraires d'audit peuvent être assujettis à des règlements ou à des normes de services. Les organismes donateurs internationaux peuvent imposer certaines conditions lorsqu'ils financent des travaux d'audit de performance.

Apporter des modifications pour répondre aux normes d'audit : Une fois que ces exigences sont claires, les auditeurs peuvent relever les normes et directives applicables. Le mandat légal ou les exigences contraignantes peuvent indiquer les normes qui s'appliquent aux travaux du bureau en matière d'audit de performance, ou celui-ci peut avoir le choix entre différentes possibilités.

Par exemple, les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI; voir <u>annexe A</u>) contiennent de nombreuses exigences pour les bureaux d'audit en ce qui concerne la sélection et la planification pluriannuelle des audits, dont les principales sont :

- Connaître et savoir répondre aux environnements évolutifs et aux risques émergents, et notamment faire ce qui suit :
 - o recenser les principales parties prenantes et instaurer une communication bilatérale;
 - o prendre conscience des attentes des parties prenantes et leur répondre, selon le cas, de manière opportune et sans compromettre leur indépendance;
 - o dans le cadre de l'élaboration de leur programme de travail, répondre de manière adéquate aux questions clés ayant un impact sur la société.
- Mener des recherches et des analyses systématiques afin d'élaborer leur programme de travail, notamment :
 - o évaluer les problèmes, les risques, l'importance relative, l'auditabilité et les liens avec le mandat du bureau d'audit, en mettant l'accent sur les résultats;
 - o demander l'avis d'auditeurs dans leur domaine de spécialité.
- Maximiser l'impact du travail d'audit.
- Publier des rapports sur leur performance en ce qui concerne la réalisation d'audits conformes aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) a récemment révisé ses normes d'audit (NCMC 3001; voir <u>annexe A</u>). Les normes révisées s'appliqueront aux rapports canadiens d'audit de performance qui seront publiés à compter du 30 juin 2017. Les normes sur la sélection et la planification pluriannuelle des audits décrivent les conditions qui doivent être réunies pour accepter ou maintenir un audit. Elles exigent qu'un audit ne compromette pas l'indépendance ou les règles de déontologie de l'organisation, que l'audit soit mené par des personnes ayant les compétences nécessaires, et que la base de la mission soit convenue d'un commun accord. La Norme canadienne de contrôle qualité de CPA Canada traite des responsabilités des bureaux d'audit à l'égard de leur système de contrôle de la qualité pour les audits et les examens des états financiers, ainsi que pour les autres missions de certification (ou d'assurance). Elle exige que les bureaux d'audit possèdent des politiques et des pratiques sur l'acceptation et le maintien des audits.

Aucune modification n'est requise. Il est possible qu'aucune modification ne soit nécessaire pour répondre au mandat, aux exigences et aux normes.

Conseils et exemples

Une fois que les exigences sont comprises, un bureau d'audit peut établir son niveau de conformité initial par rapport à ces exigences et recenser toute modification devant être apportée. Le cadre pilote de mesure de la performance est un outil créé par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Cet outil a été conçu pour [TRADUCTION] « fournir aux institutions supérieures de contrôle un cadre permettant d'évaluer volontairement leur performance en regard des normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques et d'autres bonnes pratiques internationales établies pour les audits externes dans le secteur public. »

Une autre approche pour évaluer la conformité aux exigences consiste à effectuer un examen par les pairs.

Par exemple, le Conseil canadien des vérificateurs législatifs (CCVL) a élaboré des critères à cet égard pour ses membres.

Retour à la table des matières

1.1.2 Comité de surveillance *Ouestion clé n°2*

Comment les besoins du comité de surveillance doivent-ils influer sur la sélection des audits?

Pourquoi c'est important

Le comité de surveillance joue un rôle important dans le fonctionnement du bureau d'audit. Il importe donc de connaître les caractéristiques et les besoins de ce comité, puis de décider dans quelle mesure et de quelle manière ceux-ci seront pris en compte dans le plan.

Options

Prendre en compte les points de vue exprimés par le comité de surveillance : Si le comité de surveillance a déjà exprimé ses intérêts et ses besoins, cette information peut être prise en compte dans la sélection des audits. S'il a mené une auto-évaluation de son fonctionnement, les résultats de celle-ci peuvent fournir des données utiles pour la sélection et la planification pluriannuelle des audits. Par exemple, si le comité souhaite s'assurer que les lacunes décelées par de précédents audits sont corrigées, le plan d'audit pourrait mettre l'accent sur les audits de suivi.

Recenser les besoins du comité : Si le comité ne s'est pas formellement auto-évalué, le bureau d'audit peut recenser les besoins du comité. Pour ce faire, il peut poser des questions à ce sujet pendant la consultation sur le plan d'audit ou s'appuyer sur ses propres observations du fonctionnement du comité.

Essayer un mélange d'audits : Le bureau peut aussi utiliser un mélange d'audits (p. ex. de différents types ou de différentes tailles) afin d'évaluer lesquels sont les plus intéressants et utiles pour le comité de surveillance.

Conseils et exemples

La qualité de la relation entre le bureau d'audit et le comité de surveillance est un facteur qui entre en jeu dans la décision à prendre quant à la manière dont les besoins du comité doivent être pris en compte dans le plan, tout comme l'est la nécessité de préserver l'indépendance du bureau pour la sélection des audits.

Si le comité de surveillance est préoccupé par son manque de connaissance des risques émergents, il pourrait utiliser des audits ciblant les risques grandissants ou des études décrivant la nature et l'étendue des risques. S'il se concentre sur les principaux risques, des audits plus généraux pourraient lui être plus utiles qu'un audit portant sur un seul et unique enjeu. Si le comité a une capacité de recherches limitée, le bureau d'audit pourrait accorder plus d'attention aux produits autres que des audits pour former les membres du comité ou les aider directement dans leurs travaux. Un comité de surveillance qui souhaite consacrer plus de temps aux rapports d'audit pourrait amener le bureau d'audit à le consulter davantage et à mieux tenir compte de son avis pour la sélection des audits.

Retour à la table des matières

1.2 Établir ce que le bureau d'audit essaie de réaliser

En plus de respecter les exigences légales ainsi que les normes d'audit ou de certification, de nombreux bureaux d'audit se fixent des objectifs supplémentaires. Ces objectifs peuvent concerner des extrants immédiats, des résultats à long terme ou des sujets ou domaines thématiques. Il est important de recenser ces objectifs pour orienter le processus de sélection des audits et, à terme, en évaluer l'efficacité.

1.2.1 Objectifs des travaux d'audit de performance **Question clé n°3**

Le bureau d'audit va-t-il se fixer des objectifs supplémentaires pour ses travaux d'audit de performance?

Pourquoi c'est important

Pour mener ses travaux, une unité d'audit de performance compte sur le fait que les activités de l'organisation à auditer reposent sur des objectifs clairs, et cette exigence de clarté s'applique à ses propres activités. En effet, les objectifs de cette unité, ainsi que ses cibles et indicateurs, doivent être suffisamment clairs pour orienter le processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits : différents objectifs entraîneront différents choix d'audits. Veuillez noter que la présente section fait référence aux objectifs établis par un bureau pour son unité d'audit de performance et non aux objectifs des audits individuels.

Options

Utiliser les objectifs existants pour l'unité d'audit de performance : Les objectifs concernant l'unité d'audit de performance peuvent être énoncés dans diverses sources. Par exemple, la planification stratégique ou la budgétisation du bureau d'audit peuvent avoir généré des énoncés de mission, de vision ou de buts. Une option consiste à utiliser les objectifs existants si ceux-ci sont suffisamment clairs. La clarté des objectifs peut être évaluée à l'aide des critères « SMART » : les objectifs sont-ils spécifiques, mesurables, atteignables, réalistes (y compris pertinents) et temporels?

Ajouter des objectifs axés sur les activités ou les extrants : S'il faut clarifier les objectifs, une option consiste à utiliser des objectifs axés sur les activités ou les extrants. Par exemple, l'objectif peut être de mener un certain nombre d'audits de performance pendant l'année. En général, comme pareils objectifs sont entièrement sous le contrôle du bureau d'audit, celui-ci peut être tenu directement responsable de leur atteinte.

Ajouter des objectifs reposant sur l'atteinte de résultats immédiats : Certains résultats d'audit peuvent être mesurés de manière quantitative et d'autres de manière qualitative. En général, ces objectifs portent sur la manière dont les audits :

- contribuent à améliorer la performance du gouvernement (p. ex. un but pourrait concerner l'acceptation des recommandations ou la mise en œuvre satisfaisante des recommandations);
- fournissent au comité de surveillance des renseignements redditionnels utiles (p. ex. un but pourrait concerner le niveau de satisfaction du comité de surveillance à l'égard des rapports d'audit de performance).

Ces objectifs de résultats immédiats se concentrent sur les effets positifs que le bureau d'audit espère avoir grâce à ses travaux d'audit de performance. Cependant, leur atteinte ne dépend généralement pas du bureau d'audit. Par exemple, la mise en œuvre satisfaisante des recommandations dépend du degré d'attention que le comité de surveillance accorde à l'audit et, au final, des mesures prises par les responsables gouvernementaux.

Ajouter des objectifs fondés sur l'atteinte de résultats finaux : Le résultat final des audits de performance consiste à avoir un impact positif qui justifie l'argent des contribuables dépensé pour leur réalisation. Les résultats finaux complètent le tableau dressé par les résultats immédiats. Par exemple, les recommandations peuvent avoir été pleinement mises en œuvre, sans pour autant avoir résolu le problème sous-jacent. Cependant, il arrive souvent que de nombreux facteurs contribuent aux résultats finaux, et pas seulement un audit. Ainsi, les audits de performance du système éducatif qui visent à améliorer la réussite des élèves peuvent avoir été parfaitement sélectionnés et exécutés, mais ne pas atteindre leur objectif en raison de l'inaction du gouvernement. Souvent, les résultats finaux sont évalués de manière qualitative, car il est difficile de les mesurer de manière quantitative.

Conseils et exemples

Différentes techniques peuvent être utilisées pour clarifier les objectifs existants du bureau d'audit ou pour en concevoir de nouveaux. L'analyse rétrospective est une méthode de planification qui commence par énoncer un résultat souhaitable à l'avenir puis part à rebours afin de répertorier les activités requises pour atteindre ce résultat. De son côté, la technique dite « Situation – But – Cheminement » consiste à définir la *situation actuelle*, le *but visé* et le *cheminement à suivre* pour atteindre ce but. Dans le domaine de l'audit de performance, le moment visé dans l'avenir pourrait être le milieu ou la fin du mandat du vérificateur général.

La chaîne de résultats est un autre outil permettant de guider les décisions sur les principales activités, les extrants ainsi que les résultats immédiats, intermédiaires et finaux souhaités. Elle indique la logique qui relie chaque élément de cette progression. Les énoncés logiques peuvent traduire la manière dont les résultats peuvent être attribuables à des facteurs autres que le travail d'audit de performance. Par exemple, le Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan a conçu une chaîne de résultats qu'il publie dans son plan annuel des activités et des finances.

Quelques exemples d'objectifs :

- le Bureau du vérificateur général du Canada possède des objectifs et des buts chiffrés en ce qui concerne la proportion d'audits qui feront l'objet d'une audience devant le comité de surveillance, et le degré de satisfaction de ce comité à l'égard de la pertinence et de la qualité des audits;
- le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande possède trois objectifs finaux dans sa chaîne logique : un secteur public très performant, un comportement du secteur public adéquatement responsable et un secteur public de confiance. Les buts du Bureau d'audit sont les suivants : la Nouvelle-Zélande doit monter au-dessus du 90e percentile au classement des indicateurs mondiaux de gouvernance; les sondages annuels doivent afficher de meilleurs taux de confiance dans les

services publics; la Nouvelle-Zélande doit améliorer son score à l'Index des perceptions de la corruption de Transparency International.

Retour à la table des matières

1.2.2 Domaines d'intérêt *Question clé n°4*

Le bureau d'audit doit-il fixer des priorités fondées sur des domaines d'intérêt?

Pourquoi c'est important

L'une des premières décisions essentielles à prendre est la suivante : faut-il donner la préférence à certains « domaines d'intérêt » ou thèmes dans la sélection des audits? À cet égard, la documentation sur les audits parle de définir « l'orientation stratégique », par opposition au « recensement ascendant » des audits. Certains bureaux établissent ce genre de priorités, car ils pensent avoir un impact significatif en se concentrant sur ces aspects, ou souhaitent attirer plus d'attention sur des domaines qui n'ont pas fait suffisamment l'objet d'audit.

Options

Établir des priorités par secteur : Une option consiste à mettre l'accent sur certains secteurs du gouvernement traitant de vastes enjeux dans lesquels des audits peuvent améliorer la performance. Par exemple, certains bureaux ont donné la priorité à des enjeux comme l'environnement, la santé, l'éducation ou les affaires autochtones.

Établir des priorités par cause profonde : Une autre option est de se concentrer sur certaines lacunes fondamentales qui provoquent de vastes problèmes à l'échelle du gouvernement, comme une faible gouvernance ou un manque de surveillance. Si les mêmes lacunes ou causes sous-jacentes sont souvent observées, la sélection et la planification pluriannuelle des audits peuvent se concentrer sur ces domaines.

Que les priorités soient établies par secteur ou par cause profonde, au moment de les choisir, le bureau d'audit doit se demander si elles sont susceptibles de rester stables ou si de nouveaux problèmes peuvent survenir et détourner l'attention de ces priorités, ce qui rend alors moins utile l'établissement de priorités.

Ne pas établir de priorités par domaine d'intérêt : Une autre option consiste à ne pas établir de priorités par domaine d'intérêt pour sélectionner les audits. S'il existe beaucoup de lacunes sans cause sous-jacente ou schéma commun, la sélection des audits peut s'appuyer sur un recensement ascendant.

Conseils et exemples

Le bureau d'audit peut analyser les audits précédents et demander à des spécialistes externes si le gouvernement a quelques domaines à améliorer ou de nombreux problèmes diversifiés. S'il s'appuie sur quelques problèmes majeurs pour sélectionner ses audits, il devra choisir avec discernement, sous peine de passer à côté d'autres thèmes d'audit importants. Il est donc essentiel que les hauts responsables sollicitent des conseils internes et externes et jettent un regard critique sur leurs propres priorités et points de vue à propos des principales lacunes.

Une stratégie consiste à utiliser les problèmes majeurs que le gouvernement a lui-même désignés comme prioritaires, pourvu que le diagnostic du gouvernement soit convaincant.

Lorsque le bureau d'audit a choisi des priorités précises, il doit être possible d'établir les résultats finaux souhaités qui ont conduit à ce choix, et d'inclure ceux-ci dans les objectifs du bureau pour son programme d'audits de performance.

Certaines priorités serviront à guider la sélection des audits et le choix des enjeux à examiner durant la phase de planification des audits.

Au milieu des années 2000, le Bureau du vérificateur général du Canada a abandonné les cinq domaines d'intérêt qu'il utilisait, car les lacunes n'étaient plus considérées comme systémiques. Depuis, il fonde sa sélection d'audits sur l'analyse individuelle des risques de chaque domaine de risques (il y a quelques douzaines de domaines de risques).

Chaque année, le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande choisit un thème reflétant un enjeu qui concerne amplement l'ensemble du pays. Il sélectionne ensuite plusieurs audits sur ce thème, comme la fourniture de services, la gouvernance et la gestion des actifs. Les thèmes annuels sont développés lors d'un atelier de planification qui réunit tout le personnel du bureau.

Retour à la table des matières

1.3 Établir les critères de sélection des audits

Les objectifs qui guideront la sélection des audits forment la base de la décision suivante à prendre : choisir les critères de sélection. C'est en regard de ces critères que le bureau d'audit recensera les audits potentiels et évaluera les propositions concurrentes.

1.3.1 Performance du gouvernement ou information du comité de surveillance Question clé n°5

Dans quelle mesure est-il important d'améliorer la performance du gouvernement ou d'informer le comité de surveillance?

Pourquoi c'est important

Le bureau d'audit peut choisir des audits ayant pour objectif d'améliorer la performance du gouvernement ou de fournir des renseignements redditionnels. Ces objectifs peuvent être conflictuels. Le bureau doit décider très tôt de leur importance relative, car les audits sélectionnés peuvent être différents selon l'objectif visé.

Options

Les bureaux peuvent choisir l'un ou l'autre de ces deux objectifs, ou encore un juste équilibre entre les deux.

Conseils et exemples

Établir l'importance d'améliorer la gouvernance par rapport à celle de fournir des renseignements redditionnels : Comme Lonsdale et ses collègues (J. Lonsdale, P. Wilkins, et T. Ling, *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham, Royaume-Uni, Edward Elgar Publishing Limited, 2011) l'on fait remarquer, les objectifs du bureau d'audit couvrent souvent deux éléments : améliorer la performance du gouvernement et fournir au comité de surveillance des renseignements d'assurance afin de tenir le gouvernement responsable. Étant donné que les audits peuvent atteindre l'un de ces objectifs, mais pas nécessairement les deux, les options consistent à se concentrer sur l'un ou l'autre, ou à équilibrer les deux. Par exemple, un audit peut apporter d'importants renseignements au comité de surveillance, mais sans fournir de nouvelles données aux gestionnaires du gouvernement. À l'inverse, un audit sur un domaine très technique ou sur une fonction administrative n'intéressera peut-être pas le comité de surveillance, mais pourrait grandement améliorer la gestion du gouvernement grâce à de judicieuses recommandations.

Savoir quels types d'audits ont été les plus utiles peut aider à choisir lequel des deux objectifs privilégier. Il s'agit aussi d'une question essentielle que le bureau d'audit peut poser pendant ses consultations avec les parties prenantes externes.

Retour à la table des matières

1.3.2 Domaines problématiques ou domaines importants Question clé n°6

Faut-il sélectionner les audits en se fondant sur les domaines ayant des problèmes connus ou présumés, ou sur les domaines importants et les risques?

Pourquoi c'est important

Le bureau d'audit peut choisir d'auditer des domaines dans lesquels il existe des problèmes de performance présumés ou avérés, ou simplement des domaines jugés importants, indépendamment de l'existence de problèmes. Ce choix est essentiel pour la conception. Il reflète la manière dont le bureau considère sa valeur ajoutée et ses objectifs. Il peut forger l'image publique et la culture dominante du bureau. Il a une influence importante sur l'élaboration des autres aspects du processus de sélection des audits.

Options

Sélectionner des audits axés sur des domaines problématiques: Un bureau d'audit peut décider de sélectionner uniquement des audits portant sur des domaines problématiques, là où l'existence de problèmes importants est connue ou suspectée. Pour certains bureaux, cela implique de considérer le risque résiduel: le risque qui subsiste malgré l'existence de contrôles destinés à atténuer le risque inhérent, qui est le risque émanant de la nature du domaine d'audit. De nombreux éléments sont à prendre en compte :

- Des capacités limitées peuvent inciter un bureau à axer ses travaux sur les problèmes. Un bureau qui audite un gouvernement ayant de nombreux domaines problématiques aura peut-être trop peu de capacités restantes pour traiter les domaines sans problème apparent.
- Le mandat d'un bureau d'audit met souvent, explicitement ou implicitement, l'accent sur les problèmes, obligeant le bureau à signaler les cas exceptionnels où il repère des lacunes (ce n'est pas toujours le cas : p. ex. aux termes du mandat du Bureau du vérificateur général du Canada concernant les examens spéciaux de sociétés d'État, les auditeurs doivent formuler un avis quant à savoir si les systèmes et les pratiques présentent ou non des défauts graves). Traditionnellement, les audits de performance se concentrent sur le signalement des problèmes.
- Comme les médias sont souvent attirés par les audits négatifs, la sensibilisation au travail du bureau d'audit peut être accrue si on met l'accent sur les problèmes.
- Les attentes à l'égard du bureau peuvent inciter celui-ci à mettre l'accent sur les problèmes. En effet, le public et le comité de surveillance peuvent essentiellement considérer le bureau d'audit comme un surveillant plutôt que comme un inspecteur qui évalue les situations, tant bonnes que mauvaises.
- Il est parfois plus simple et moins coûteux de recueillir des éléments probants significatifs et appropriés pour corroborer les problèmes plutôt que pour confirmer l'absence de problèmes, qui peut nécessiter des tests plus approfondis visant à exclure tout l'éventail de problèmes susceptibles d'exister.
- Si le bureau d'audit décide de communiquer la mesure dans laquelle il sélectionne uniquement des audits où des problèmes sont présumés, et qu'il explique clairement cette démarche, les audits négatifs laisseront probablement moins l'impression de problèmes généralisés au sein du gouvernement.
- Le rapport coût-efficacité de la démarche peut être démontré, car les audits sélectionnés contribuent en principe à améliorer la gestion gouvernementale là où des problèmes existent, et la responsabilisation en informant le comité de surveillance.

Sélectionner des audits axés sur des domaines importants et sur le risque inhérent: Une deuxième option consiste à auditer les domaines importants en se fondant sur les risques inhérents, indépendamment de l'existence de problèmes. Les principaux éléments à prendre en compte sont les suivants :

- Cette option peut donner au public une vision plus équilibrée du gouvernement. L'accent mis sur les problèmes peut donner une vision très négative de la performance du gouvernement. En effet, si tous les rapports d'audit font état de problèmes importants, ils donnent la nette impression que la situation est la même pour tout le gouvernement.
- Mettre l'accent sur un domaine important peut améliorer les relations entre le bureau d'audit et les organisations, qui considèrent que le traitement est équilibré.
- Un comité de surveillance peut souhaiter une couverture cyclique de tous les domaines importants du gouvernement. Mettre l'accent sur les domaines importants génère des rapports d'audit tant négatifs que positifs, ce qui donne aux partisans et aux opposants du gouvernement des audits qu'ils peuvent utiliser à leurs fins. Cela peut pousser le comité de surveillance à accorder plus d'attention aux rapports du vérificateur général que si seuls les opposants trouvaient ces rapports utiles.
- Il faut moins d'investissement pour recueillir les renseignements aux fins de la sélection des audits. Mettre l'accent sur les problèmes dépend de la bonne connaissance de l'étendue du problème et de la cause profonde, ainsi que de la capacité à différencier les problèmes triviaux des problèmes importants. Mettre l'accent sur les domaines importants ne requiert qu'un bon jugement permettant d'établir quels domaines sont importants pour les citoyens et le comité de surveillance.
- Mettre l'accent sur les domaines importants peut permettre de déceler des problèmes insoupçonnés.

Sélectionner des audits axés sur des domaines très performants: Une dernière option utilisée par certains bureaux consiste à auditer des domaines considérés comme particulièrement performants afin de mettre en lumière la réussite et ses facteurs contributifs. Cette option nécessite entre autres choses d'établir si le travail mené recevra suffisamment de publicité, notamment de la part des médias, qui sont davantage attirés par les mauvaises nouvelles. Il faut aussi être conscient du risque de parvenir à une conclusion faussement positive.

Conseils et exemples

Si l'existence de problèmes présumés est une condition préalable, elle devient un filtre avant d'examiner les autres critères de sélection. Sinon, l'ampleur des problèmes présumés devient l'un des nombreux critères de sélection.

Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique utilise des critères qui ne limitent pas la sélection aux domaines ayant des problèmes présumés. Dans les années 2000, le Bureau du vérificateur général du Canada a adopté et fait connaître le principe directeur selon lequel les audits seraient sélectionnés en fonction de l'importance du domaine.

Une source courante de confusion vient de la présentation de la sélection des audits comme étant « axée sur les risques », vocabulaire communément utilisé dans les manuels d'audit. Cela peut véhiculer l'idée que la

sélection repose uniquement sur les risques résiduels ou les risques inhérents. Dans un souci de clarté, il importe de bien préciser de quel type de risques il est question.

Les bureaux d'audit qui décident de mettre l'accent sur une méthode de sélection basée sur les problèmes doivent prendre quelques décisions supplémentaires :

- Ils doivent décider de l'étendue des éléments probants dont ils ont besoin sur les problèmes pour sélectionner les audits. La difficulté est que les éléments probants suffisants et appropriés ne sont disponibles qu'ultérieurement, une fois qu'on a procédé aux tests d'audit.
- Ils doivent décider de la manière de procéder lorsque le problème présumé s'avère inexistant. Doivent-ils poursuivre leur audit pour parvenir à une conclusion positive ou arrêter leurs travaux? La deuxième approche peut sembler difficile à appliquer, car ce n'est que tard pendant l'audit que les suspicions peuvent s'avérer infondées, à l'issue de la collecte et de l'analyse des éléments probants. Selon nos recherches, un bureau poursuit quand même son audit, et ce, après avoir informé le ministère audité de la situation. Un autre bureau met fin à ses travaux, mais indique dans son rapport suivant que ses travaux initiaux sur le sujet n'ont révélé aucun problème important.

Retour à la table des matières

1.3.3 Économies de coûts *Question clé n°7*

Quelle est l'importance de générer des économies de coûts grâce aux audits?

Pourquoi c'est important

Les audits peuvent améliorer la performance du gouvernement en repérant les possibilités de réaliser des économies de coûts. Cependant, tous les audits ne le permettent pas, et certains peuvent même entraîner une hausse des dépenses publiques (p. ex. lorsqu'un audit indique qu'un programme doit investir dans des contrôles de gestion).

Options

Les bureaux ont le choix d'insister ou non sur les économies de coûts éventuels comme facteur dans la sélection des audits.

Conseils et exemples

Le bureau d'audit doit décider de l'importance à accorder aux économies de coûts dans les objectifs pour le processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits. Le mandat des bureaux d'audit attire souvent l'attention sur les principes d'économie et d'efficience, et parfois plus précisément sur les économies de coûts.

L'importance relative de repérer les économies de coûts peut être discutée dans le cadre des consultations externes.

Évaluer la nature des activités gouvernementales susceptibles d'être auditées peut aider le bureau d'audit à établir dans quelle mesure ses audits devraient mettre l'accent sur les économies de coûts. Si une proportion significative des activités gouvernementales sont de nature non-opérationnelle, les audits ne permettront peut-être pas de repérer des économies de coûts.

La cause profonde des problèmes de performance dans certains domaines audités peut être une forte pénurie de ressources, et les recommandations pourraient porter sur une augmentation de ces ressources. Le bureau d'audit doit décider dans quelle mesure il est à l'aise avec ce genre d'audits.

Lorsque la réalisation d'économies de coûts est un objectif essentiel, celui-ci peut être traduit en buts. Le Bureau du vérificateur général des États-Unis et celui du Royaume-Uni ont un but consistant à générer des économies de coûts plusieurs fois supérieures aux dépenses.

Retour à la table des matières

1.3.4 Critères de sélection explicites ou implicites **Question clé n°8**

Les critères de sélection devraient-ils être explicites ou implicites?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit doivent décider s'ils utiliseront des critères de sélection d'audits explicites ou implicites.

Options

Utiliser des critères implicites : Une option consiste à indiquer non pas des critères précis, mais plutôt les audits potentiels et les arguments en faveur de leur sélection. Le choix parmi les audits proposés repose sur les préférences du décideur. Cette façon de faire peut être viable quand les audits proposés sont assez peu nombreux pour ne pas devoir être triés au moyen d'un cadre établi. Certains affirment que le fait de ne pas indiquer de critère de sélection explicite permet de rester concentré sur le bien-fondé de chaque proposition, en empêchant la sélection des audits de devenir un exercice mécanique consistant à coter et comparer différents critères.

Utiliser des critères explicites : De son côté, l'utilisation de critères de sélection explicites permet de faire ce qui suit :

- expliquer plus facilement aux personnes extérieures la manière dont les audits sont sélectionnés;
- communiquer au personnel ce que le bureau d'audit considère comme les principaux attributs régissant la sélection des audits, ce qui contribue à s'assurer que les différentes parties du bureau sont animées d'une vision commune pour proposer des audits;
- faciliter les comparaisons, ce qui permet aux décideurs de comparer plus aisément un grand nombre d'audits proposés;
- uniformiser la sélection dans le temps. Pour un bureau d'audit, un but essentiel de la conception de sa sélection d'audits était la reproductibilité du processus.

Si un bureau d'audit utilise des critères de sélection explicites, ceux-ci peuvent être regroupés dans les catégories suivantes :

- les facteurs de risque;
- les facteurs liés aux problèmes;
- l'intérêt potentiel suscité;
- la faisabilité de l'audit (auditabilité);
- la valeur ajoutée.

Conseils et exemples

Les bureaux d'audit souhaitant passer à des critères de sélection explicites peuvent analyser les anciennes propositions afin de repérer les facteurs communs ayant conduit à la décision de procéder ou non à l'audit. Ils peuvent aussi simplement se demander pourquoi certains audits semblent plus souhaitables que d'autres.

Les bureaux peuvent choisir de divulguer ou non les critères employés pour la sélection des audits.

Retour à la table des matières

1.3.5 Analyse des risques *Question clé n°9*

Quand et comment examiner les risques pendant la sélection des thèmes?

Pourquoi c'est important

La plupart des bureaux d'audit analysent les risques apparents dans le domaine dans lequel le travail d'audit est proposé. Cependant, l'analyse des risques peut jouer différents rôles, selon le moment de sa réalisation et l'objet de l'audit.

Options

Recenser les audits, puis les risques : Une option consiste à recenser les audits potentiels, puis à évaluer chacun d'entre eux à l'aide des facteurs de risque inhérent ou résiduel afin d'établir les audits qui sont les plus souhaitables.

Recenser les risques, puis les audits : Une autre option consiste à recenser les risques inhérents ou résiduels dans un domaine d'audit donné, puis à repérer les audits spécifiques qui permettraient d'examiner comment ces risques ont été gérés. Cette démarche maintient l'accent sur les risques, et permet d'examiner le bien-fondé des différents audits qui peuvent mettre en lumière ces risques. Elle reflète aussi le fait qu'un audit donné peut couvrir un certain nombre de risques dans le domaine audité.

Ne pas analyser les risques : Aux antipodes des deux options susmentionnées, le bureau d'audit peut ne pas utiliser d'analyse des risques pour la sélection des audits. Selon Lonsdale et ses collaborateurs (2011), l'utilité de l'analyse des risques dans la sélection des audits n'a été ni confirmée ni démentie de manière empirique.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général du Canada applique un plan stratégique d'audit de divers domaines. Un plan stratégique d'audit permet d'abord d'établir la probabilité et l'incidence des principaux risques dans le domaine d'intérêt, puis recense une série d'audits portant sur un ou plusieurs de ces risques.

Retour à la table des matières

1.3.6 Facteurs de risque *Question clé n°10*

Quels facteurs de risque faut-il utiliser comme critères de sélection?

Pourquoi c'est important

Les critères de sélection doivent être cohérents avec les décisions prises précédemment sur les objectifs, les thèmes et l'accent uniquement mis sur des domaines problématiques.

Options

Recenser les facteurs de risque résiduel ou facteurs liés aux problèmes : Une autre option utilisée par les bureaux d'audit mettant l'accent sur les problèmes avérés ou présumés, consiste à utiliser des critères de sélection qui reflètent le risque résiduel en plus du risque inhérent. Pour ce faire, le bureau d'audit doit poser des questions sur la nature et l'étendue des problèmes, ainsi que sur leur incidence potentielle. Les questions clés sont les suivantes :

- Le problème est-il flagrant? L'importance de certains problèmes est manifeste, comme la fraude, les cas d'activités sans mandat légal ou des engagements majeurs non tenus. Un problème prédominant ou plusieurs problèmes plus petits peuvent exister dans un domaine.
- Le problème est-il susceptible de s'aggraver? Certains problèmes reflètent des problèmatiques émergentes, où les incidences commencent juste à se faire sentir et où il existe un risque évident que la situation se dégrade.
- Le problème pourrait-il n'être que la pointe de l'iceberg? Il peut y avoir des raisons de croire que les problèmes peuvent s'étendre à d'autres activités ou à d'autres ministères, ou qu'ils soient symptomatiques d'une cause plus profonde (dans ce cas, il faudrait peut-être élargir l'étendue de l'audit proposé).
- L'incidence ou les conséquences du problème sont-elles inquiétantes? Il s'agit d'un élément particulièrement important à prendre en compte, car les auditeurs sont parfois accusés de trop se concentrer sur la violation de règles ayant peu de conséquences réelles. Existe-t-il une incidence réelle ou possible sur les ressources financières, les clients, l'atteinte des objectifs, la confiance envers le secteur public ou la réputation? Une évaluation du risque inhérent peut contribuer à cerner ces incidences ou conséquences.

Recenser les facteurs d'importance (et de risque inhérent) : Une option consiste à utiliser des critères de sélection qui reflètent le risque inhérent. Les critères généralement utilisés par les bureaux d'audit sont notamment :

- les dépenses mesure dans laquelle l'argent des contribuables court un risque potentiel;
- l'importance non-financière (p. ex. la nature et l'étendue des incidences sur les citoyens);
- la possibilité de ne pas respecter les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité, ou encore de ne pas satisfaire au mandat légal ou aux engagements pris;
- l'absence d'audits ou d'autres examens similaires récents;
- lorsque des priorités d'audit ont été fixées, l'harmonisation avec ces priorités sera importante afin qu'un travail d'audit suffisant soit mené.

Conseils et exemples

Certains bureaux d'audit utilisent de plus en plus les banques de données du gouvernement pour déceler des lacunes de performance, par exemple, des données de programme indiquant si les mêmes bénéficiaires utilisent un service à répétition. Le Bureau du vérificateur général du Canada a mené des projets pilotes dans le cadre desquels il a obtenu et analysé des données provenant de grosses bases de données publiques afin d'évaluer les problèmes de performance.

Des bureaux d'audit membres de <u>l'AFROSAI-E</u> (Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques de langue anglaise) élaborent souvent un « arbre à problèmes » durant la planification d'un audit afin de cerner les problèmes et les causes sous-jacentes. Cette technique pourrait aussi s'avérer utile pour la sélection des audits.

Retour à la table des matières

1.3.7 Intérêt manifesté par les parties prenantes externes *Question clé n°11*

Comment utiliser l'intérêt potentiel des parties prenantes externes pour sélectionner les audits?

Pourquoi c'est important

Un facteur essentiel dans la sélection des audits est l'intérêt potentiel des utilisateurs, qui influe sur le degré d'utilité des audits pour le comité de surveillance et les autres parties prenantes. Les bureaux doivent décider comment prendre en compte ce facteur tout en conservant leur objectivité et leur indépendance.

Options

Tenir compte de l'intérêt manifesté par le comité de surveillance : Dans certains cas, un comité de surveillance a pu s'intéresser précédemment au même domaine ou problème. Cet intérêt a pu aller d'une vaste initiative, comme un débat ou un rapport du comité, à une attention témoignée par quelques membres. L'intérêt peut aussi être présumé, à partir d'une réaction du comité à un problème similaire dans le passé. Cela dit, un intérêt passé n'indique pas toujours un intérêt futur, surtout si la composition du comité a changé.

Tenir compte de l'intérêt manifesté par les autres parties prenantes: Le bureau d'audit peut évaluer de manière similaire la nature et l'étendue de l'intérêt du public et des médias, à l'aide des comptes rendus médiatiques, des publications sur Internet et des références dans les médias sociaux. Des résultats de sondages menés auprès du public sont parfois disponibles dans certains domaines. Il peut exister un intérêt commun entre ces groupes — si ce n'est pas le cas, le bureau d'audit doit décider du poids relatif à accorder

aux différents groupes pour la sélection des audits. L'intérêt potentiel dépend en partie de la visibilité du domaine susceptible d'être audité. La connaissance d'un domaine par le public, les médias et le comité de surveillance suscitera probablement plus d'intérêt pour le rapport d'audit. Un indicateur de la visibilité est la priorité accordée par le gouvernement à ce domaine. Il peut exister des parties prenantes au sein du gouvernement qui devraient être prises en compte, par exemple les organismes centraux ou les syndicats des services publics.

Conseils et exemples

Le bureau d'audit peut établir l'intérêt du comité de surveillance en combinant l'examen des débats et des rapports avec la consultation des membres. Les recherches sur Internet peuvent rapidement mettre en lumière les domaines bénéficiant d'une vaste visibilité et suscitant un grand intérêt.

Le Bureau du vérificateur général du Canada mène des projets pilotes visant à analyser les publications sur les médias sociaux afin de repérer ce qui intéresse le public.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse évalue les audits potentiels en regard des priorités du gouvernement, comme la protection des personnes vulnérables et l'amélioration de l'économie. En Nouvelle-Galles du Sud (Australie), le bureau du vérificateur général agence lui aussi les audits sélectionnés avec le plan et les priorités du gouvernement.

Retour à la table des matières

1.3.8 Faisabilité de l'audit **Question clé n°12**

Quand faut-il tenir compte de l'auditabilité dans la sélection des audits?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit établissent la faisabilité d'un audit, souvent appelée « auditabilité ». Ils posent les questions suivantes : « Des critères d'audit appropriés et largement acceptés sont-ils facilement disponibles? Des méthodes pertinentes de test d'audit et des programmes d'audit sont-ils faciles à obtenir? Les méthodes sont-elles évidentes et financièrement justifiées? Le personnel disponible possède-t-il l'expérience, les connaissances et les capacités requises pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ainsi que pour satisfaire aux normes relatives à la compétence de l'équipe d'audit? Les risques que les tests engendrent des faux positifs ou négatifs sont-ils gérables? » L'évaluation de l'auditabilité est importante, car certains thèmes peuvent être difficiles et coûteux, voire impossibles, à auditer.

Options

Examiner l'auditabilité ultérieurement, à la phase de planification des audits : Une option consiste à reporter l'examen de l'auditabilité à la phase de planification des audits, après que les audits ont été sélectionnés. Elle peut convenir s'il est raisonnablement certain qu'une stratégie d'audit appropriée peut être trouvée.

Examiner l'auditabilité pendant la sélection des audits : L'autre option consiste à effectuer une évaluation initiale de l'auditabilité pendant la phase de sélection des audits pour toutes les propositions ou une partie de

celles-ci. Cette option peut convenir lorsque les propositions d'audits comprennent de nouvelles approches ayant des risques importants qui, s'ils étaient connus pendant la sélection, écarteraient les propositions.

Conseils et exemples

Aux termes de l'ISSAI 300 (section 28), les risques d'auditabilité portent notamment sur 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 (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.

De même, l'ISSAI 300 (section 28) indique qu'« 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 ».

Les bureaux d'audit peuvent considérer que les contraintes internes jouent un rôle majeur dans l'auditabilité. Ainsi, un bureau exclut très tôt les propositions lorsqu'il ne dispose pas des ressources humaines requises ou qu'il ne pourrait pas couvrir le sujet avec son modeste budget pour consulter des experts. L'absence d'une vaste expérience peut inciter un bureau à planifier des audits plus simples ayant des critères et des stratégies d'audit bien établis, du moins au début. Certains bureaux s'appuyant sur les auditeurs financiers ont indiqué que la sélection des audits est limitée par la nécessité de trouver des audits de courte durée qui conviennent à la disponibilité du personnel entre deux audits des états financiers.

Retour à la table des matières

1.3.9 Valeur ajoutée *Question clé nº13*

Quelle attention faut-il accorder à la valeur ajoutée?

Pourquoi c'est important

Un critère final de sélection est la probabilité que l'audit apporte une valeur ajoutée justifiant son coût. Les bureaux d'audit peuvent envisager trois types d'avantages apportés par un audit qui les aideront à atteindre leurs objectifs :

- l'utilité des renseignements fournis par l'audit pour le comité de surveillance et d'autres parties;
- la mesure dans laquelle l'audit génère des améliorations qui n'existeraient pas sans lui;
- les avantages secondaires, comme la sensibilisation du comité de surveillance et du public,
 l'amélioration des connaissances des auditeurs et le recensement de critères et de stratégies qui pourront être appliqués à de futurs audits.

Options

Ne pas tenir compte de la valeur ajoutée : Une option consiste à ne pas tenir explicitement compte de la valeur ajoutée. Cette option peut être appropriée pour les unités d'audit récemment établies. En effet, l'absence de précédents audits de performance peut rendre difficile l'estimation de la valeur ajoutée. En outre, si peu d'audits de performance ont été menés, n'importe quel audit portant sur des problèmes

importants justifiera son coût. Si l'on ne connaît pas grand chose sur le domaine à auditer, il peut s'avérer difficile d'évaluer la possibilité de fournir une valeur ajoutée.

Tenir compte de la valeur ajoutée : L'autre option consiste à tenir explicitement compte de la possibilité d'apporter une valeur ajoutée au moment de sélectionner les audits. C'est particulièrement important s'il existe de nombreux renseignements publics sur le domaine, qui proviennent de précédents audits de performance ou d'autres examens. Les types de valeur qui pourrait être ajoutée par un audit comprennent les renseignements fournis, les améliorations générées et d'autres avantages, comme la sensibilisation et la mise en œuvre de nouvelles stratégies d'audit. De par leur nature, les avantages sont difficiles à quantifier et sont habituellement évalués de façon qualitative en faisant appel au jugement professionnel.

Plusieurs éléments sont à prendre en compte à propos de la valeur ajoutée, notamment l'évaluation de l'impact probable de l'audit par rapport à son coût. Un audit peut apporter une valeur évidente, en mettant en lumière des problèmes importants inconnus de la direction ou du comité de surveillance, et en formulant des recommandations judicieuses qui résolvent ces problèmes. Même si les problèmes sont bien connus de la direction et que des mesures correctives sont en cours, l'audit peut justifier son coût en attirant l'attention du comité de surveillance sur la situation. De même, l'audit d'un domaine vraiment important où il existe peu de problèmes manifestes peut être justifié par l'assurance qu'il fournit à la direction et au comité de surveillance. Il existe un autre élément à prendre en compte aux termes de l'ISSAI 300 (section 28) : « 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. »

Conseils et exemples

Un bureau d'audit a repéré des sujets à risque élevé, mais n'a pas toujours sélectionné les plus risqués après avoir tenu compte des possibilités d'apporter une valeur ajoutée. En effet, certains des risques les plus élevés étaient déjà reconnus par les responsables gouvernementaux et avaient déjà été repérés par un audit interne, et ils allaient probablement être traités sans nécessiter un audit externe.

Un autre bureau accorde de plus en plus d'attention aux renseignements qui sont déjà connus du public, afin de s'assurer qu'il ne duplique pas simplement des sources existantes. Un autre bureau qui se concentre sur les possibilités d'apporter une valeur ajoutée a remarqué que cette démarche l'aide à ajuster la taille de ses audits en évaluant leur coût par rapport à leur valeur ajoutée.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande exige que l'on établisse la possibilité d'apporter une valeur ajoutée pour chaque audit proposé. L'auteur de la proposition est tenu de classer l'incidence de l'audit selon son degré (élevé, moyen ou faible) et de justifier ce classement en décrivant les possibilités en ce qui concerne les avantages pour le public, l'amélioration de la performance, l'importance et l'adéquation avec le rôle du bureau. Le Bureau du vérificateur général du Canada impose une exigence similaire à la phase de sélection des audits et exige d'affiner la valeur ajoutée potentielle aux phases suivantes des audits approuvés. Il exige notamment d'évaluer après la présentation du rapport d'audit si la valeur ajoutée prévue a réellement été apportée.

Exemple de cas

Le Bureau du vérificateur général du Canada évalue la valeur ajoutée de toutes les propositions d'audit à l'aide d'une série de questions, notamment :

- L'audit ajoutera-t-il de la valeur en fournissant une assurance sur le sujet? Par exemple :
 - o Pourquoi le Parlement a-t-il besoin d'une assurance sur le sujet proposé (p. ex. sujet important ou financièrement significatif)?
 - o Le bureau d'audit est-il le seul à pouvoir fournir cette assurance?
- Un audit interne ou un programme d'évaluation a-t-il récemment évalué le sujet? Si oui, cette évaluation aura-t-elle une incidence sur la valeur ajoutée de l'audit proposé?
- Si l'audit porte sur des lacunes connues, comment ajoutera-t-il de la valeur?
- L'audit ajoutera-t-il de la valeur en fournissant des conseils sur le sujet? Par exemple :
 - o Compte tenu des problèmes repérés ou présumés, quel type de conseils le bureau d'audit peut-il fournir de manière à générer des améliorations importantes au chapitre de la responsabilisation ou des activités du gouvernement?
- Si l'audit proposé n'est pas mené, l'organisation est-elle susceptible de résoudre d'elle-même ses problèmes?
- L'audit ajoutera-t-il de la valeur en fournissant des renseignements sur le sujet? Par exemple :
 - o L'audit fournira-t-il de nouvelles données (p. ex. en divulguant des renseignements qui ne sont pas actuellement publics)?
 - o Les renseignements fournis dans le rapport pourraient-ils développer ou améliorer la sensibilisation et la compréhension de l'importance ou de l'ampleur du sujet, du problème ou de la lacune décelée?
 - o Les renseignements fournis arriveraient-ils en temps opportun pour un sujet de politique publique ou un débat ou pour un sujet présentant un risque important pour le Parlement ou pour le public?
 - o L'audit quantifierait-il l'incidence des lacunes (p. ex. des illustrations de cas, la quantification des économies de coûts et la quantification de l'écart entre les attentes et les résultats)?
 - o L'audit démystifierait-il les mythes?
 - o L'audit pourrait-il révéler des renseignements que la direction ou le gouvernement ne souhaiterait pas rendre publics?
- L'audit fournirait-il des renseignements sur les conséquences d'une faible performance ainsi que sur les causes profondes?
- L'audit ajoutera-t-il de la valeur en fournissant d'autres avantages sur le sujet? Par exemple :
 - Quelles connaissances supplémentaires l'audit générera-t-il, comme des critères ou des stratégies qui pourraient conduire à d'autres audits, ou être utiles pour d'autres gammes de produits?
 - Outre le Parlement et les gestionnaires de programmes, d'autres parties tireront-elles avantage de l'audit (p. ex. des groupes d'intérêt, des universités)?
- Les gestionnaires seraient-ils susceptible de prendre des mesures dans des domaines non couverts par l'audit?

1.4 Établir l'étendue du plan

Il est nécessaire d'établir l'étendue du plan afin de définir son orientation stratégique (remarque : Cette section concerne l'étendue, les objectifs et les critères du processus de sélection des audits, et non l'étendue, les objectifs et les critères des audits individuels).

1.4.1 Objectifs spécifiques *Question clé n°14*

Quels objectifs spécifiques devraient régir le processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits?

Pourquoi c'est important

Des objectifs spécifiques peuvent être nécessaires pour orienter la conception du processus de planification et, au final, décider si elle est efficace.

Options

Définir les principes du processus : Une option consiste à définir les principes qui guideront le processus même de sélection et de planification pluriannuelle des audits, comme la transparence et l'inclusivité.

Définir des objectifs : Une autre option, qui n'exclut pas la précédente, consiste à définir des objectifs stratégiques qui peuvent être atteints dans le cadre du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits. Un tel objectif pourrait être d'utiliser la sélection d'audits pour obtenir un plus grand engagement de la part du personnel ou pour améliorer les relations avec les parties prenantes.

Conseils et exemples

Un objectif possible du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits consiste à recenser les principaux risques et à inclure des moyens de gérer ces risques. Par exemple, le bureau d'audit pourrait établir sa tolérance au risque de passer à côté d'un important problème émergent, à propos duquel on pourrait demander plus tard « Que faisait le vérificateur général? » Si un bureau d'audit présente une faible tolérance au risque de passer à côté d'un tel problème, son objectif spécifique pourrait être de veiller à ce que les problèmes émergents soient audités suffisamment tôt pour éviter de graves incidences négatives. En ce qui concerne les bureaux pour lesquels ce risque est moindre, l'objectif pourrait être de sélectionner des audits qui ajoutent suffisamment de valeur pour justifier leur coût.

Les bureaux souhaitant établir leur tolérance aux risques peuvent également considérer les risques suivants :

- choisir des audits insuffisamment pertinents pour le comité de surveillance;
- mener des audits ayant un impact insuffisant pour justifier leur coût;
- sélectionner des audits qui n'apportent rien de nouveau aux gestionnaires de programmes.

Exemple de cas

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande a adopté les principes suivants pour guider la sélection des audits :

- « Notre objectif consiste à ajouter le plus de valeur possible et à optimiser les ressources investies par le bureau.
- La planification est un processus ouvert, transparent et inclusif.
- Nous mobilisons les bonnes personnes au bon moment.
- Les décisions seront clairement communiquées tout au long du processus.
- Notre processus est intégré, flexible et dynamique.
- Nos processus seront simples, rationalisés et adaptés à leur finalité. »

Retour à la table des matières

1.4.2 Dosage entre nouveaux audits et audits de suivi Question clé n°15

Quel devrait être le dosage entre nouveaux audits et audits de suivi?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit ont du mal à trouver le juste équilibre, et tendent parfois à se concentrer sur de nouveaux audits plutôt que sur le suivi d'audits précédents. Cette tendance peut provenir d'un mélange de réticence d'une nouvelle équipe à l'idée d'être liée aux travaux d'une autre ou, si l'équipe n'a pas changé, à une lassitude envers le précédent thème et à la volonté de passer à autre chose. Il est important de trouver le bon dosage entre nouveaux audits et audits de suivi pour que les auditeurs accordent suffisamment d'attention aux problèmes connus et irrésolus.

Options

Fixer à l'avance un but concernant le dosage des nouveaux audits et des audits de suivi : Les travaux de suivi peuvent être établis en estimant la proportion de nouveaux audits qui justifieront des travaux de suivi : dans certains bureaux, le suivi ne porte que sur quelques audits choisis, alors que dans d'autres ce suivi est systématique. Il faut prendre en compte les ressources requises. Une partie de l'estimation nécessite de décider si les travaux de suivi reposeront sur un processus d'auto-déclaration des organisations auditées, et s'ils seront réalisés dans le cadre d'une assurance de niveau audit ou d'une assurance de niveau examen. Le nombre de recommandations en attente sera un facteur à prendre en compte. Un bureau a constaté qu'il devait faire le suivi d'un nombre considérable de recommandations, et il possède à présent un but de dix recommandations par audit, afin que le suivi soit gérable.

Déterminer le dosage en fonction de l'évaluation des propositions : Si l'on a suffisamment de propositions d'audit de suivi appropriées, les audits de suivi et les nouveaux audits peuvent être choisis sans privilégier un type particulier.

Ne faire aucune distinction stricte entre audits nouveaux et audits de suivi : Les bureaux qui mènent des audits de performance depuis longtemps peuvent avoir du mal à trouver des domaines qu'ils n'ont pas encore audités, en dehors des nouveaux programmes gouvernementaux. L'option la plus adaptée pourrait être de ne pas faire de distinction entre les nouveaux audits et les audits de suivi, mais de veiller à ce que tout audit proposé comprenne le suivi d'un audit précédent qui a conservé toute sa pertinence.

Conseils et exemples

Comme ses travaux de suivi ont suscité un intérêt considérable, le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse a décidé de publier un rapport distinct exclusivement consacré au suivi.

Retour à la table des matières

1.4.3 Produits autres que des audits *Question clé n°16*

Faut-il proposer des produits autres que des audits?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit doivent décider de la gamme des produits couverts par leur processus de sélection et de planification pluriannuelle. Ils peuvent choisir de ne produire que des audits, ou d'élargir leurs activités à la création d'autres types de produits à valeur ajoutée, comme nous en discutons ci-dessous.

Options

Produire uniquement des audits : Un bureau peut décider de ne produire que des audits pour diverses raisons, notamment :

- son mandat ne s'étend pas à d'autres travaux que les audits;
- ses capacités limitées l'empêchent de mener des projets autres que des audits;
- la réalisation de produits autres que les audits est perçue comme non légitime ou compromettant son indépendance.

Proposer à la fois des audits et d'autres produits : Les bureaux peuvent choisir de créer divers outils autres que des audits afin d'atteindre leurs objectifs. Ces outils sont notamment :

- des guides de pratiques exemplaires, qui présentent aux responsables gouvernementaux, au comité de surveillance et à d'autres parties les pratiques de bonne gestion dans un domaine;
- des études, qui ne contiennent aucune constatation ou recommandation d'audit et qui ne donnent pas lieu à la formulation d'une conclusion d'audit. Pour les effectuer, on n'utilise pas non plus de critères d'audit. En fait, une étude peut être entreprise lorsqu'il n'existe pas de critères d'audit acceptés, afin d'élaborer pareils critères. Les études peuvent aussi relever les pratiques exemplaires ou sensibiliser le comité de surveillance et d'autres parties prenantes à la nature et à l'importance du sujet dont elles traitent;
- les commentaires du vérificateur général, dans lesquels celui-ci livre des remarques générales sur les audits menés. Ils ont été comparés à la page d'opinions d'un journal, où les gens émettent un avis au-delà des faits présentés dans les articles du journal. Ces commentaires peuvent prendre diverses

formes : un chapitre d'introduction dans le rapport d'audit, un communiqué de presse, une déclaration préliminaire lue par le vérificateur général, ou un résumé sur une page Web. Ils peuvent expliquer l'importance des tendances rapportées dans les états financiers audités (p. ex. les déficits budgétaires ou les passifs au titre des régimes de retraite augmentent);

- les rapports de fin de mandat, que certains vérificateurs généraux ont publiés afin de formuler des remarques similaires portant sur toute la durée de leur mandat;
- des symposiums, qui sont des outils que les bureaux utilisent occasionnellement. Un symposium peut servir à recueillir des renseignements pendant une étude ou un audit, à repérer les obstacles à une meilleure performance, à discuter des moyens de traiter d'anciennes constatations ou à déceler des problèmes qui feront l'objet de futurs audits. La discussion qui en découle peut s'avérer utile si elle est publiée.

Principaux éléments à prendre en compte si l'on utilise d'autres produits que des audits :

- le risque de confondre les audits avec ces autres produits (p. ex. les utilisateurs peuvent s'attendre, à tort, à trouver des conclusions et des recommandations dans une étude);
- l'étendue des risques de la mission. Les utilisateurs peuvent supposer que ces « autres produits » sont réalisés avec la même rigueur que les audits, ce qui n'est pas forcément le cas. Si ces produits ne sont pas réalisés avec la même rigueur, il peut être difficile de communiquer cette différence aux utilisateurs. Les nouveaux produits et les nouvelles méthodes d'un bureau peuvent augmenter le risque de lacunes en termes de qualité.

Étendre les stratégies en utilisant uniquement les audits: Une troisième option consiste à étendre les stratégies utilisées dans les audits, sans pour autant produire autre chose que des audits. Une introduction des plus étoffées peut servir à éclairer le comité de surveillance. À titre d'exemple, une stratégie pourrait consister à communiquer directement les problèmes à la direction du programme audité. Elle peut comprendre des discussions informelles ou des communications écrites sur d'autres sujets que ceux traités dans les rapports. Il est essentiel de savoir si le comité de surveillance et le public attendent que tous les problèmes soient rendus publics.

Conseils et exemples

Une manière de procéder consiste à examiner la proposition de valeur du bureau d'audit : quelle valeur unique propose-t-il? Cela peut aider à trouver des produits autres que les audits qui sont réalisables et appropriés pour le bureau.

Dans les domaines où les enjeux semblent insolubles, les auditeurs peuvent avoir besoin d'un éventail d'outils complémentaires aux audits afin de faire des progrès significatifs pour résoudre les problèmes difficiles.

Dans son gabarit de propositions d'audit, le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande exige que l'on définisse et évalue des options de rechange aux audits. Un produit autre qu'un audit peut sembler approprié si le bureau d'audit peut répondre aux questions au moyen d'une analyse documentaire, d'une analyse des données de performance ou d'un sondage.

Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique fait partie des bureaux qui utilisent des produits autres que des audits. Il a publié des guides de bonnes pratiques, notamment sur <u>la préparation des états financiers dans le secteur public</u>. De son côté, le Bureau du vérificateur général de l'Écosse a récemment étendu son utilisation des produits autres que les audits. Le Bureau du vérificateur général du Canada, dans le cadre de son initiative de développement durable, a organisé des symposiums sur les dimensions sociales du développement durable et de la gestion de la science. Le Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick a publié des rapports sur les risques financiers auxquels fait face la province. Un bureau d'audit a indiqué qu'au lieu de réaliser des études ou des produits d'information, il fournit des hyperliens vers d'autres sources d'information dans ses rapports d'audit.

Retour à la table des matières

1.4.4 Services autres que des audits Ouestion clé n°17

Faut-il proposer des services autres que des audits?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit décident parfois de fournir des services autres que des audits. Il peut être logique d'inclure ces services dans le processus de sélection et de planification pluriannuelle.

Options

Assister directement le comité de surveillance : Étant donné que le comité de surveillance est habituellement le principal destinataire des audits de performance, lui fournir une assistance directe peut être un service utile. Cette assistance peut comprendre ce qui suit :

- informer le comité sur les problèmes liés aux audits;
- aider le comité à choisir le thème de ses audiences:
- détacher du personnel pour aider le comité;
- proposer des séances d'orientation et des conseils sur le mandat et les activités du comité aux nouveaux membres de celui-ci.

Fournir des services consultatifs aux organisations gouvernementales : Une autre option consiste à fournir aux organisations gouvernementales des services consultatifs, notamment :

- expliquer la manière dont un audit pourrait évaluer un domaine particulier (p. ex. les critères d'audit susceptibles d'être utilisés);
- informer les responsables sur les constatations d'audit faites dans des domaines similaires et qui pourraient s'appliquer;
- participer à des projets pilotes conjoints, dans lesquels un bureau d'audit pourrait travailler avec d'autres parties prenantes afin d'étudier des pratiques exemplaires.

Concernant les options susmentionnées, les principales questions à se poser pour décider de fournir des services supplémentaires sont les suivantes :

- La nature du mandat du bureau permet-elle de proposer d'autres services?
- Le bureau dispose-t-il de capacités suffisantes pour fournir d'autres services que les audits?
- Ces services font-ils légitimement partie du rôle du bureau? Compromettent-ils son indépendance et son objectivité?

Conseils et exemples

En audit interne, on fait la distinction entre les services consultatifs et les services d'audit, et il existe des normes qui pourraient être utiles aux auditeurs législatifs envisageant de proposer des services consultatifs.

Le Bureau du vérificateur général du Canada a détaché du personnel auprès de comités parlementaires. De plus, dans le cadre de ses activités de développement durable, il a participé avec des ministères à des projets visant à élaborer des indicateurs de mesure de la performance.

Retour à la table des matières

1.4.5 Horizon de planification *Question clé n°18*

Sur quel horizon la planification des audits doit-elle porter?

Pourquoi c'est important

Plus le plan s'étend sur un horizon lointain, plus ce plan est clair et utile pour les organisations concernées. Cependant, il requerra plus d'efforts et peut laisser moins de flexibilité.

Options

Utiliser une planification d'audit annuelle seulement : Certains bureaux planifient un an à l'avance, ce qui permet de garder une certaine flexibilité. La sélection des audits peut immédiatement précéder le travail d'audit.

Utiliser une planification d'audit pluriannuelle : Une planification sur les deux ou trois années suivantes est courante, avec un degré de précision variable au-delà de la première année.

Utiliser une planification d'audit pluriannuelle à horizon mobile : Dans ce cas, le plan est renouvelé à intervalles réguliers, généralement tous les ans, en ajoutant une nouvelle année finale.

Un plan à horizon mobile crée un cycle intégré pour revoir et renouveler son contenu. Pour les deux types de planification pluriannuelle, plus le plan porte sur un horizon lointain et plus il contient de détails, plus il est clair et utile pour les organisations concernées. Au niveau interne, le personnel a une idée claire des missions d'audit disponibles. Les responsables gouvernementaux peuvent procéder à des améliorations avant l'audit, ce qui accroît l'impact du bureau d'audit. Les auditeurs internes peuvent planifier leurs travaux afin que le bureau d'audit puisse encore mieux les utiliser. Un bureau qui sélectionne les audits en fonction des priorités peut souhaiter un horizon de planification plus lointain afin d'être en mesure de prendre en compte les audits connexes.

Cependant, une planification à long terme prend beaucoup de temps, et ne laisse pas forcément la flexibilité nécessaire, s'il existe des réticences, pour modifier le plan en cas d'évolution des circonstances et des risques.

Il faut aussi tenir compte de l'adéquation entre l'horizon de planification des audits et le processus budgétaire public. Un bureau d'audit utilise en interne un plan triennal, mais il ne publie que la liste des audits pour l'année à venir, couverte par le processus budgétaire public. Qui plus est, le choix de la période de planification peut être fait de sorte à correspondre au mandat du vérificateur général.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique, le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande et le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud publient des plans d'audit de performance qui portent sur trois ans.

Le Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick tient une liste d'audits correspondant à trois ans de travail, mais sans établir de calendrier. Chaque année, il choisit les audits à mener l'année suivante, et complète la liste avec de nouveaux thèmes afin de conserver une réserve de trois ans.

Retour à la table des matières

1.4.6 Affectation des ressources *Question clé n°19*

Quelles ressources faut-il affecter à la mise en œuvre du plan?

Pourquoi c'est important

Afin de disposer des ressources requises pour la mise en œuvre d'un plan d'audit de performance, le bureau d'audit doit décider des ressources à affecter au plan et établir si la dotation en ressources est ferme ou théorique en attendant d'avoir établi la charge de travail requise.

Options

Utiliser une affectation préétablie : Les bureaux d'audit ont parfois un niveau de ressources préétabli pour les audits de performance.

Utiliser une affectation flexible : Les bureaux d'audit n'ont parfois aucune affectation fixe pour les audits de performance, les audits des états financiers et d'autres dépenses, et ajustent l'affectation en fonction de facteurs comme le nombre de demandes reçues ou d'audits de performance importants recensés. Parmi les facteurs qui influent sur le degré de flexibilité figurent la facilité à obtenir des augmentations de budget, la disponibilité du personnel d'audit de performance et la capacité à réduire les autres dépenses.

Utiliser un budget unique : Les bureaux d'audit peuvent gérer leurs ressources comme un budget unique, en tenant compte de l'ensemble des propositions d'audit et en retenant celles qui sont les plus intéressantes dans la mesure permise par le budget.

Affecter les ressources aux principales priorités ou aux principaux groupes organisationnels :

Lorsqu'il existe un grand nombre de propositions d'audit de performance et qu'il est difficile de comparer la valeur ajoutée d'audits très différents, les bureaux d'audit peuvent affecter à l'avance des ressources à des éléments individuels. Il s'agit d'un principe bien accepté dans d'autres secteurs, notamment dans les technologies de l'information et la gestion de portefeuille. Parmi les inconvénients potentiels, l'affectation à

l'avance peut instiller une certaine rigidité et certains audits utiles dans un domaine pourraient ne pas recevoir de ressources, tandis que des audits ayant une valeur ajoutée moindre dans un autre domaine seront menés.

Conseils et exemples

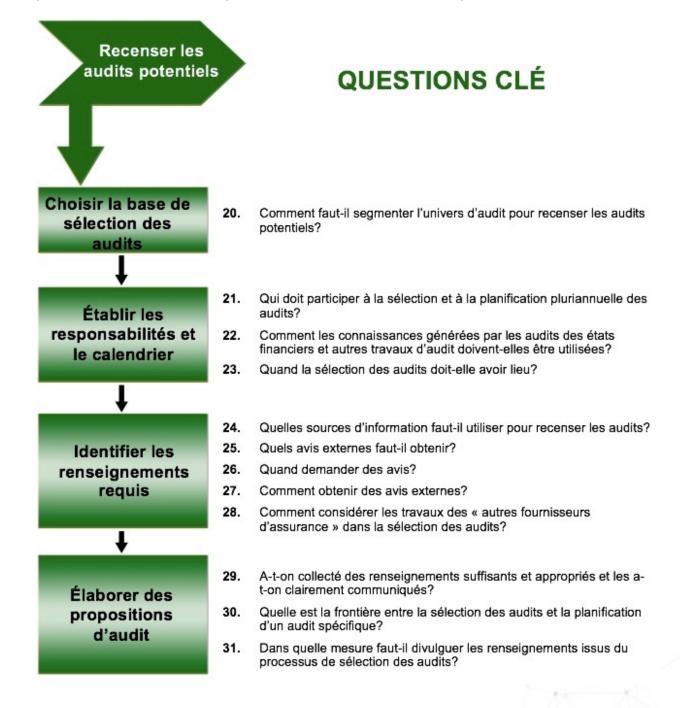
Le Bureau du vérificateur général de l'Alberta est en train d'augmenter la proportion des ressources qu'il affecte aux audits de performance en vue d'atteindre un but de 30 %, et il prépare des enveloppes budgétaires pour chacun de ses domaines d'intérêt. Le Bureau du vérificateur général du Manitoba prévoit des allocations pour les audits des technologies de l'information et les enquêtes, qui sont distinctes de celles affectées aux autres audits de performance.

Retour à la table des matières

PHASE II

Recenser les audits potentiels

Une fois que les décisions stratégiques ont été prises pour orienter la conception du processus de planification, l'élaboration du processus de recensement des audits potentiels commence.



2.1 Choisir la base de sélection des audits

Choisir la base qui servira à sélectionner les audits nécessite de décider comment segmenter l'univers d'audit. L'« univers d'audit » désigne l'ensemble des activités publiques qui peuvent faire l'objet d'un audit, tel qu'autorisé par le mandat légal du bureau d'audit. Les bureaux d'audit préparent un certain nombre de propositions d'audit en analysant les éléments individuels de leur univers d'audit.

2.1.1 Segmentation de l'univers d'audit *Question clé n*°20

Comment faut-il segmenter l'univers d'audit pour recenser les audits potentiels?

Pourquoi c'est important

Choisir la manière de segmenter l'univers d'audit est important, car la segmentation générera différents types de propositions d'audit. Par exemple, une segmentation par organisations gouvernementales est moins susceptible de repérer un manque de coordination entre des ministères qu'un regroupement des activités ayant des objectifs communs.

Options

Segmentation par organisations gouvernementales : Une option consiste à définir un univers d'audit fondé sur la manière dont le gouvernement s'organise lui-même — les éléments de cet univers sont les ministères et les organismes du gouvernement.

Segmentation des activités par programmes ou par clients : Une autre option consiste à répartir les activités par objectifs communs (p. ex. programmes de santé de tous les ministères) ou par groupes de clients (p. ex. services aux Autochtones, aux petites entreprises ou aux réfugiés).

Utiliser une structure hybride : Enfin, l'univers d'audit peut être un hybride qui combine plusieurs des options susmentionnées. Les éléments d'un univers hybride peuvent comprendre les principaux ministères, des fonctions administratives, des programmes communs et des domaines d'intérêt. Certaines activités peuvent faire partie de plusieurs éléments de l'univers d'audit.

Pour toutes ces options de segmentation, la structure de l'univers doit coïncider avec les décisions prises aux autres phases de l'élaboration du processus permettant de recenser et de sélectionner les audits. Ainsi :

- Si certaines priorités sont choisies, l'univers d'audit doit les refléter. Les priorités peuvent elles-mêmes servir d'éléments ou de moyen de grouper des éléments.
- Certaines structures peuvent faciliter la prise de mesures en réponse aux constatations et aux recommandations d'audit. Par exemple, si de grandes responsabilités incombent aux organismes centraux, une structure interministérielle peut refléter les intérêts et la capacité d'agir d'un organisme central. Un bureau d'audit privilégie une structure interministérielle, car il considère que les risques qui existent au sein de chaque ministère reçoivent déjà l'attention de la direction ministérielle et des auditeurs internes.
- Si la nature et l'ampleur des problèmes varient considérablement entre les ministères, un univers

- d'audit fondé sur les organisations publiques peut s'avérer le meilleur choix, car les audits pourront être adaptés aux enjeux propres à chaque ministère.
- Si un bureau d'audit passe d'une pratique axée sur la gestion à une pratique axée sur les résultats, la transition sera facilitée par un univers segmenté par clients ou objectifs communs de programmes.
- La structure de l'univers d'audit sera prise en compte dans l'attribution des rôles et des responsabilités au sein du bureau d'audit.

Conseils et exemples

Certains bureaux d'audit utilisent la liste des organisations publiques comme univers d'audit, car cela évite une sous-représentation des petites et moyennes organisations.

La segmentation de l'univers d'audit peut être limitée par la disponibilité des renseignements. Un bureau d'audit qui ne disposait pas de la liste complète des programmes gouvernementaux a utilisé la liste des organisations gouvernementales comme univers d'audit, jusqu'à ce qu'il apprenne que le secrétariat du Cabinet possédait une liste des programmes.

L'univers d'audit peut évoluer parallèlement au développement de l'unité d'audit de performance. Par exemple, l'univers d'audit du Bureau du vérificateur général du Canada a d'abord été la liste des ministères et organismes fédéraux et, dans les années 1980, les audits couvraient des ministères entiers. Ensuite, on a étoffé cet univers en y ajoutant certaines fonctions interministérielles, comme l'évaluation des programmes, l'audit interne et la gestion des ressources humaines. En 2011, l'univers est devenu hybride, couvrant les principaux ministères (p. ex. ministère de la Défense nationale), des objectifs communs de programmes (la santé des Canadiens, qui englobe toutes les activités publiques liées à la santé), des groupes communs de clients (p. ex. les Autochtones) et des fonctions administratives (p. ex. la gestion des ressources humaines).

2.2 Établir les responsabilités et le calendrier pour la sélection des audits

Il est important de décider des personnes du bureau d'audit qui participeront à la planification et du moment où elles le feront afin de pouvoir évaluer la contribution que peuvent apporter les différents groupes et les différentes personnes par rapport au coût engendré.

2.2.1 Choix des participants *Question clé n°21*

Qui doit participer à la sélection et à la planification pluriannuelle des audits?

Pourquoi c'est important

Différents groupes et différentes personnes apporteront un point de vue unique sur la sélection des audits. En faisant participer divers membres de son personnel, le bureau d'audit peut contribuer à susciter l'adhésion interne au plan.

Options

S'appuyer sur le vérificateur général et ses adjoints: Une option consiste à s'appuyer sur le vérificateur général et les plus hauts responsables du bureau d'audit afin de recenser et de sélectionner les audits de performance. Les vérificateurs généraux interviennent personnellement dans les décisions de sélection des audits, car ils sont conscients qu'il s'agit d'un facteur clé de l'efficacité du bureau et qu'ils doivent présenter et défendre personnellement les rapports d'audit. Le vérificateur général et les hauts responsables ont probablement une vue d'ensemble concernant l'importance des domaines, ainsi que l'expérience requise pour sélectionner les audits avec discernement. Ils sont bien placés pour nouer et entretenir des relations avec les membres du comité de surveillance, les hauts fonctionnaires du gouvernement et les leaders d'opinion de la société, ainsi que pour obtenir des renseignements auprès de ces personnes. Un bureau d'audit s'appuie sur son responsable de l'audit de performance pour nouer des contacts avec les hauts responsables et les membres de la société civile. Ce responsable recense les audits potentiels, qui sont ensuite examinés avec le vérificateur général, qui procède à la sélection.

Recourir à des auditeurs des échelons inférieurs : Une deuxième option consiste à étendre la participation aux échelons inférieurs, démarche que l'ISSAI 300 trouve utile. Il faut prendre en compte les éléments suivants :

- Les auditeurs de l'échelon opérationnel ont parfois une moins bonne vision globale du contexte des activités, mais ils possèdent un point de vue unique sur la performance du gouvernement grâce à leurs observations et relations quotidiennes. Ils nouent et entretiennent des relations avec l'échelon opérationnel du gouvernement, et c'est souvent de là que viennent de précieux renseignements sur les problèmes.
- Les gestionnaires d'audit ont souvent une bonne compréhension des domaines qu'ils auditent, et tirent leurs connaissances à propos de la performance de leurs observations personnelles et de leurs relations avec l'échelon des cadres intermédiaires et les spécialistes. De plus, ils peuvent être un précieux canal de communication en transmettant les connaissances des auditeurs aux hauts responsables.

- Les spécialistes du bureau d'audit possèdent des connaissances importantes dans leur domaine et sur l'auditabilité des thèmes d'audit connexes.
- Le personnel des services généraux peut posséder des renseignements essentiels sur les ressources disponibles et sur le calendrier, qui ont une incidence sur la dotation en ressources.

Créer une unité spécialisée dans la recherche de renseignements: Une dernière option consiste à mettre sur pied un groupe spécialisé dans la recherche de renseignements qui a pour principale responsabilité de recenser les risques et les audits connexes. L'un des avantages est qu'un tel groupe peut être mieux à même de comprendre les risques généraux qui touchent le gouvernement. Une variante de cette option consiste à obtenir l'aide d'experts de l'extérieur qui connaissent les risques auxquels est exposé le gouvernement.

Pour choisir entre les options susmentionnées, il faut prendre en compte les éléments suivants :

- La nécessité de recevoir des avis suffisamment diversifiés. Certains bureaux d'audit estiment que cette diversité est essentielle pour bien sélectionner les audits.
- Les coûts générés par la participation de nombreuses personnes au processus, en particulier le coût de renonciation si cela réduit fortement le temps disponible pour mener les audits eux-mêmes.
- La nécessité d'avoir des personnes capables de sélectionner de bons audits. De même que le scepticisme professionnel est essentiel pour évaluer adéquatement les éléments probants d'un audit, la curiosité professionnelle est indispensable au recensement de bons audits. Parfois, l'intuition peut entrer en jeu. Un bureau d'audit souligne la nécessité de penser en citoyen et non en bureaucrate. Enfin, il est important d'avoir un esprit stratégique : tout le monde n'est pas doué pour repérer les occasions d'ajouter de la valeur grâce à un audit bien choisi. Les personnes doivent avoir un esprit stratégique afin d'éviter de poursuivre des thèmes certes séduisants, mais relativement insignifiants.
- Le perfectionnement des compétences du personnel. En ne faisant pas participer le personnel au recensement des audits, un bureau peut empêcher ces personnes d'acquérir les compétences nécessaires pour obtenir une promotion.
- La gestion des intérêts personnels et des biais cognitifs. Les personnes peuvent pencher pour des sujets et des méthodes qui leur sont familiers. Elles peuvent interpréter les observations empiriques en se fondant sur des stéréotypes ou des expériences passées. Leur intérêt personnel peut les conduire à sélectionner uniquement des audits qui les intéressent ou qui sont susceptibles de leur être confiés. Ces risques sont généralement une invitation à choisir des personnes offrant toute une palette de points de vue et de motivations, et à prévoir dans le processus une solide dose de remise en question. On peut faire appel à des hauts gestionnaires, à des pairs et à des unités spécialisées pour assurer ce rôle à l'égard de la remise en question.
- Une mobilisation du personnel suffisante pour susciter son adhésion au plan, afin qu'il ait envie de bien l'appliquer. Un bureau d'audit s'est dit préoccupé par le recours abondant aux spécialistes externes. Le personnel d'audit peut avoir l'impression que son avis ne compte pas. Une stratégie pour éviter cette situation consiste à faire participer le personnel d'audit aux consultations externes. Certains bureaux ont souligné que le personnel espère se voir confier un audit qui l'intéresse, et que

plus le bureau est petit, plus grande est la probabilité qu'un audit ne soit pas mené faute de personnel intéressé.

Conseils et exemples

Certains bureaux d'audit ont eu du mal à mobiliser efficacement le personnel subalterne, et ils ont signalé que leurs précédentes tentatives n'ont pas généré beaucoup d'idées. Dans un bureau d'audit, le vérificateur général et le vérificateur général adjoint dressent une liste provisoire d'audits et la font circuler parmi les gestionnaires et le personnel afin d'avoir leur avis. Ils trouvent qu'il s'agit d'un moyen plus efficient d'obtenir des avis que de faire intervenir d'autres personnes plus tôt dans le processus.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud recense un certain nombre de grands sujets transversaux et assigne chaque sujet à un groupe stratégique constitué d'auditeurs financiers et d'auditeurs de performance de différents échelons du bureau (directeur d'audit, chargé de mission, et autres). Chaque groupe a pour tâche de repérer les sujets possibles dans le domaine attribué, et de les analyser en regard de critères de sélection prescrits (p. ex. l'importance relative sur le plan quantitatif et qualitatif, les points à améliorer connus, et la priorité gouvernementale éventuelle).

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande fait participer activement tout le personnel d'audit de performance à des ateliers de remue-méninges, non seulement pour les connaissances qu'ils génèrent, mais aussi pour faire de tous les membres du personnel des « ambassadeurs » capables d'expliquer comment et pourquoi les audits sont sélectionnés. Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique utilise des forums « ouverts à tous les employés » afin de solliciter des idées pour son plan.

Retour à la table des matières

2.2.2 Connaissances spécialisées en audit des états financiers Question clé n°22

Comment les connaissances générées par les audits des états financiers et autres travaux d'audit doivent-elles être utilisées?

Pourquoi c'est important

Les audits des états financiers, les audits de conformité et les autres travaux d'audit peuvent fournir de précieux renseignements pour la sélection des audits de performance. En effet, ils peuvent avoir décelé certains problèmes – par exemple, les auditeurs financiers ont pu remarquer des sujets qui ne relèvent pas d'un audit des états financiers, mais qui peuvent être couverts par un audit de performance.

Options

Faire participer les auditeurs financiers et autres auditeurs : Pour s'assurer que les connaissances générées par les audits des états financiers et autres travaux d'audit sont utilisées pour sélectionner les audits de performance, une option consiste à faire participer le personnel affecté aux audits financiers au processus de sélection des audits de performance. Ces personnes peuvent aussi avoir des documents, des données ou des fichiers importants à partager.

Recueillir des renseignements pour l'audit de performance pendant les autres audits : Une autre option, qui n'exclut pas la précédente, consiste à ajouter dans les audits des états financiers ou autres travaux d'audit des procédures visant à recueillir des renseignements qui aideront à sélectionner les audits de performance. Ces audits peuvent aussi servir à donner suite aux enjeux qui ont été soulevés mais qui ne seront pas retenus pour faire l'objet d'un audit de performance.

Conseils et exemples

Un bureau qui utilise ses audits des états financiers pour recueillir des renseignements aux fins de la sélection des audits de performance considère qu'il s'agit d'un moyen d'obtenir des données utiles à peu de frais, car les audits des états financiers examinent déjà les principaux risques, les contrôles et l'intégrité de la gestion.

Retour à la table des matières

2.2.3 Moment de la sélection des audits Ouestion clé n°23

Quand la sélection des audits doit-elle avoir lieu?

Pourquoi c'est important

Les décisions concernant le moment de la sélection des audits peuvent influer sur les coûts, la praticité et l'efficacité de cette sélection.

Options

Sélectionner les audits une fois par an : Une option consiste à sélectionner les audits à un moment précis de l'année. Les bureaux qui effectuent une planification pluriannuelle, dans les dernières années du plan, peuvent raffiner les choix faits à la lumière de l'évolution des circonstances et des nouvelles informations obtenues.

Certains bureaux procèdent à la sélection juste avant de commencer les audits de l'année. Cette option est particulièrement utilisée par les bureaux qui comptent sur leurs auditeurs financiers pour mener les audits de performance entre deux audits des états financiers. Un bureau d'audit trouve très difficile d'amener le personnel et les gestionnaires d'audit à se concentrer sur les audits de performance potentiels alors qu'ils se trouvent aux dernières étapes cruciales d'un audit des états financiers. Programmer la sélection des audits juste avant le commencement des audits permet aussi d'avoir une idée plus claire de la disponibilité du personnel que si la sélection avait lieu longtemps auparavant.

Sélectionner les audits de manière continue : La deuxième option consiste à rendre le processus de sélection permanent. Selon plusieurs bureaux d'audit, y compris ceux de petite taille, pour que la sélection réussisse, il faut surtout que le personnel réfléchisse aux audits potentiels tout au long de l'année, et pas seulement pendant le processus annuel de planification. Une méthode consiste à rassembler les problèmes qui sont relevés en cours de route dans les audits et qui ne sont pas traités. Par exemple, des bureaux d'audit membres de l'AFROSAI-E (Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques de langue anglaise) recensent généralement plusieurs objets d'audit parmi lesquels ils en choisissent un à traiter. Le reste des audits potentiels pourront faire l'objet d'une sélection future. La collecte systématique de ces renseignements peut alimenter le processus de sélection des audits.

Conseils et exemples

Un bureau d'audit a élaboré un outil pour collecter les thèmes à mesure qu'ils sont recensés par les médias ou le personnel interne pendant l'année. Cependant, comme cet outil consomme beaucoup trop de ressources, ce bureau ne procède à cet exercice qu'une fois par an. Un autre bureau a indiqué qu'il n'avait tout simplement pas assez de personnel pour se tenir informé tout au long de l'année des problèmes émergents dans l'ensemble du gouvernement.

Les auditeurs du Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick envoient tout au long de l'année des courriels et des idées au directeur qui supervise la sélection des audits.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande possède un processus en cinq étapes qui se déroule en continu, commençant en juillet d'une année et se terminant en juin de l'année suivante. Ces cinq étapes sont : stratégie, définition de l'étendue, conception, test et affinage, puis mise en œuvre.

Le Bureau du vérificateur général du Queensland (Australie) a formalisé la collecte d'idées tout au long de l'année à l'aide d'un outil informatique. Le personnel peut utiliser un hyperlien pour suggérer un thème d'audit. Les propositions sont envoyées au coordinateur du plan stratégique d'audit, qui vérifie leur viabilité. Le système transmet automatiquement les thèmes viables au directeur de recherche sectoriel. Une personne est chargée de rédiger une note d'information sur le thème, laquelle est saisie dans l'outil informatique.

Au Bureau du vérificateur général de l'Écosse, tout le personnel d'audit de performance est tenu d'effectuer des recherches et de soumettre des propositions tout au long de l'année. Le groupe de la direction examine et approuve des propositions à chacune de ses réunions (tous les deux mois). Cette façon de faire a donné corps à un vaste engagement à l'égard de l'élaboration continue des programmes et des activités de mobilisation externes dans tout le groupe.

2.3 Recenser les renseignements requis

Les décisions relatives à la sélection des audits requièrent des renseignements, qui peuvent provenir des connaissances internes existantes ou d'activités supplémentaires visant à analyser les renseignements disponibles et à recueillir des avis externes. Il est donc important de concevoir un plan traitant des renseignements nécessaires et de leurs sources.

2.3.1 Sources d'information *Question clé n°24*

Quelles sources d'information faut-il utiliser pour recenser les audits?

Pourquoi c'est important

Les renseignements internes et externes requis pour la planification sont ceux qui contribuent à recenser les audits potentiels et qui permettent aux décideurs d'évaluer les propositions en regard des critères de sélection. Par exemple, si un bureau sélectionne des audits axés sur des domaines problématiques, il aura besoin de suffisamment de renseignements sur la performance des activités pour savoir ce qui est problématique. Si un bureau sélectionne des audits axés sur des domaines importants, il doit connaître le contexte des activités gouvernementales afin d'établir ce qui est le plus important et pourquoi.

Options

Utiliser les connaissances et les renseignements existants : Une option consiste à être essentiellement réactif : le bureau d'audit s'appuie sur les connaissances existantes du personnel ainsi que sur les demandes d'audits et de renseignements qu'il reçoit. Ces demandes peuvent être formelles ou informelles. Les demandes formelles peuvent venir du comité de surveillance, du gouvernement (certains bureaux d'audit possèdent des dispositions juridiques précises à l'égard des demandes du gouvernement) ou de la société civile. Les renseignements et les demandes peuvent aussi avoir une origine informelle, voire anonyme (même si elles sont potentiellement utiles, les sources anonymes peuvent nécessiter le passage par certaines étapes pour confirmer leur fiabilité). Les renseignements anonymes peuvent parvenir par les moyens suivants : « enveloppes brunes », lignes d'assistance téléphonique ou formulaires de contact en ligne (certaines personnes hésitent à soumettre des renseignements par Internet de crainte que la source puisse être retracée. Cependant des logiciels récents proposent des moyens de transmettre anonymement des renseignements aux organisations). Plusieurs bureaux partagent régulièrement ces demandes lors des réunions de direction. Les bureaux d'audit doivent décider dans quelle mesure ils souhaitent encourager ce type de renseignements. Certains craignent que les lignes d'assistance puissent être perçues comme des « lignes de délateurs » et que l'on croie que les bureaux encouragent une divulgation de renseignements contraire à l'éthique. Cependant, plusieurs bureaux utilisent les services de lignes téléphoniques ou les formulaires Web, car ce sont des moyens peu coûteux d'obtenir des renseignements qui débouchent sur de bonnes idées d'audit.

Effectuer une surveillance informelle ou formelle : Une deuxième option consiste à effectuer une surveillance proactive des organisations et de leurs activités. Certains bureaux d'audit appellent cela le « développement des connaissances des activités de l'entité à auditer », « l'analyse externe » ou « l'observation des activités de l'entité ». Cette surveillance permet de mieux comprendre le fonctionnement

d'une organisation publique ou des principales organisations d'un secteur, ainsi que leur culture organisationnelle, leurs difficultés opérationnelles et leur environnement externe. Elle peut être formelle ou informelle. La surveillance formelle peut consister à collecter et analyser en permanence des documents écrits provenant du gouvernement (p. ex. politiques, plans, annonces et audits internes) ou d'autres observateurs (comptes rendus des médias, de groupes de réflexion, de groupes d'intérêts et d'organismes de surveillance). La surveillance informelle découle des relations nouées par le personnel du bureau d'audit (p. ex. renseignements internes divulgués par les employés ou les gestionnaires du gouvernement, intérêts exprimés par les membres du comité de surveillance et leur personnel, risques émergents découverts par des spécialistes chevronnés).

Conseils et exemples

Tenir compte des sources d'information ayant servi à la sélection des audits peut aider à déterminer quelles sources s'avèrent les plus utiles.

Plusieurs bureaux d'audit s'appuient de plus en plus sur les conseils d'observateurs plutôt que sur les documents écrits. Comme les spécialistes externes consacrent souvent leur carrière au domaine audité, ils ont une vaste connaissance tant du contexte que de la performance du gouvernement, et donnent parfois des conseils précieux sur la méthode d'audit.

Au Canada, certains bureaux provinciaux considèrent que les audits menés dans les autres provinces sont particulièrement utiles pour sélectionner les audits potentiels. Ils utilisent la <u>Base de données Vigie Audit</u>, qui contient des informations sur les objectifs des audits publiés au Canada et à l'étranger. Selon un bureau d'audit provincial, les problèmes décelés dans d'autres provinces sont généralement les mêmes que les siens. De même, plusieurs bureaux d'audit ont souligné l'utilité des groupes d'études du Conseil canadien des vérificateurs législatifs pour recenser les audits potentiels.

Retour à la table des matières

2.3.2 Obtention d'avis externes **Question clé n°25**

Quels avis externes faut-il obtenir?

Pourquoi c'est important

Les avis de sources externes (p. ex. les membres du comité de surveillance, les responsables gouvernementaux, des spécialistes ou des membres de la société civile) peuvent contribuer à générer de bons renseignements, qui sont nécessaires pour bien sélectionner les audits. De plus, les consultations externes bâtissent un soutien externe, de sorte que le comité de surveillance et les parties prenantes seront plus portés à considérer le plan comme une utilisation efficiente de l'argent des contribuables.

Options

S'appuyer sur de précédentes discussions externes : Certains bureaux ne cherchent pas à obtenir des avis externes pour leurs décisions visant à sélectionner les audits, et préfèrent s'appuyer sur les connaissances existantes du personnel et sur les avis spontanés reçus précédemment.

Exemple de cas

Dans son *Manuel de vérification de gestion* (audit de performance), le Bureau du vérificateur général du Canada a publié des directives sur la surveillance. On y indique les questions suivantes à se poser :

- Quels sont la mission et le mandat de l'organisation, les autorisations applicables, ses principaux programmes et ses priorités?
- Quels sont les principaux objectifs de l'organisation, ses processus opérationnels, ses mesures de rendement et ses intrants, extrants et résultats?
- Qui sont les principaux clients et parties prenantes?
- Qu'en est-il de la gouvernance, de l'organisation et des ressources des programmes?
- Quels sont les systèmes de gestion de l'information et technologie de l'information, et les systèmes de contrôle interne essentiels?
- Quels sont les sources d'information, les centres d'expertise et les sources de données quantitatives et qualitatives essentielles?
- À quels difficultés, risques et contraintes majeurs l'organisation fait-elle face?
- Qui sont les principaux acteurs et parties prenantes? Dans quelle mesure sont-ils interdépendants? Quels sont les mécanismes de coordination?

Le Bureau du vérificateur général du Canada a relevé une série de signaux d'alarme pouvant être pertinents pour la sélection des audits et qui pourraient indiquer un risque, par exemple :

- ton autocratique de la direction;
- absence de rapports de gestion interne ou de mesure du rendement;
- insatisfaction des principaux utilisateurs/parties prenantes à l'égard de la disponibilité des informations essentielles à la prise de décisions, ce qui donne lieu à l'utilisation de systèmes maison officieux;
- récentes défaillances majeures de systèmes clés ou atteintes à la sécurité;
- changements dans l'organisation, les politiques, les autorisations ou les programmes, par exemple :
 - o taux de roulement élevé des membres de la direction/postes vacants pendant de longues périodes;
 - o augmentation substantielle des dépenses conjuguée à une diminution du rendement;
 - o importante variabilité des revenus ou des paiements;
 - o programmes ou activités lancés ou annulés au cours d'une brève période de temps;
 - des systèmes et des méthodes qui n'ont pas changé depuis longtemps en dépit de l'évolution du contexte;
 - o nombre élevé de griefs de la part des employés;
 - o retards dans la prestation de certains services ou taux d'erreur élevés;
 - o poursuites, passifs éventuels, règlements de réclamations contre l'État;
 - o non-réceptivité ou résistance à l'audit;
 - o dépassements ou sous-utilisations importantes des budgets;
 - o contournement des autorisations ou des approbations;
 - o refus de la direction de reconnaître les risques.

Consulter des parties prenantes spécifiques : Certains bureaux consultent quelques parties prenantes durant la sélection des audits.

Organiser de vastes consultations externes : Certains bureaux organisent de vastes consultations lorsqu'ils élaborent leur plan d'audit pluriannuel.

Pour toutes ces options, il faut tenir compte de la probabilité d'obtenir des avis utiles, ce qui dépend de la disponibilité de tiers externes chevronnés et disposés à partager leurs connaissances. Un autre point important concerne la nécessité de trouver un juste équilibre entre répondre aux attentes des parties prenantes et préserver l'indépendance du bureau. Des conseils et des demandes peuvent être motivés par des intérêts politiques ou « égoïstes » qui vont à l'encontre de l'intérêt public. Il arrive aussi que les conseils et les demandes traduisent des questions sur le bien-fondé d'une politique, plutôt que sur sa mise en œuvre, qui est en général l'objet de l'audit de performance. De même, les intérêts des parties prenantes peuvent changer avant qu'un audit de performance soit mené. Un bureau d'audit a constaté que les demandes sont souvent trop générales et trop vagues pour qu'il puisse y répondre.

Compte tenu de son importance, le comité de surveillance devrait normalement être une partie essentielle dans les consultations externes. Nous avons proposé des <u>lignes directrices</u> sur les relations avec le comité de surveillance. D'autres parties prenantes jouent un rôle important dans la réponse apportée aux audits. Par conséquent, il peut être utile de consulter les hauts responsables du gouvernement, les associations ou les syndicats d'employés, la société civile, les médias et les universitaires (toutes les parties prenantes importantes apparaissent dans *l'Organigramme des parties prenantes* à la page 50).

Conseils et exemples

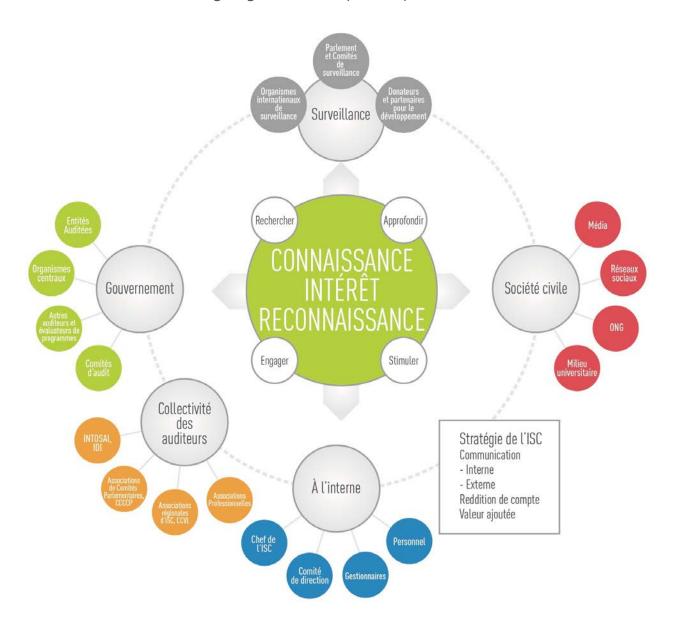
Une option consiste à évaluer la nature des relations avec les principales parties prenantes. Par exemple, des relations tendues avec le gouvernement pourraient affecter l'étendue des consultations et rendre les hauts responsables gouvernementaux moins coopératifs. Sachant cela, le bureau d'audit pourrait élaborer une stratégie de mobilisation des parties prenantes, qui est un outil utile pour fixer ses objectifs et ses priorités afin de mobiliser les parties prenantes externes. Les consultations menées aux fins de la sélection des audits devraient coïncider avec la stratégie de mobilisation des parties prenantes si le bureau d'audit en a une.

Dans toute consultation, il est important que les points de vue divergents aient une chance égale d'être entendus (p. ex. les partisans et les opposants du gouvernement au sein du comité de surveillance). Dans le cas contraire, le bureau d'audit pourrait être excessivement influencé par un point de vue, ou donner l'impression de l'être.

Un outil pour choisir l'étendue des consultations externes consiste à analyser les sources des décisions d'aller de l'avant avec les audits récemment menés, afin d'établir où les avis externes ont été les plus utiles.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud indique que les consultations sont indispensables à la réussite de la sélection des audits et il consulte donc amplement le comité de surveillance et les responsables ministériels. Il considère que les consultations avec d'autres organismes de surveillance

Organigramme des parties prenantes



sont particulièrement utiles, puisque ces organismes ont souvent repéré des risques similaires. Quand il élabore son plan, le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique consulte abondamment les membres de la fonction publique, du gouvernement et de l'opposition.

L'an dernier, le Bureau du vérificateur général de l'Écosse a mis sur pied une nouvelle approche à l'égard de l'établissement de son programme de travail à long terme. Entre autres changements, il met beaucoup plus l'accent sur une participation plus vaste et plus diversifiée des parties prenantes externes et des parlementaires.

Retour à la table des matières

2.3.3 Moment de l'obtention des avis externes Question clé n°26

Quand demander des avis?

Pourquoi c'est important

Le type de renseignements recherchés varie selon l'étape du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits.

Options

Le bureau d'audit peut chercher à obtenir des avis à une ou plusieurs étapes du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits.

Conseils et exemples

Étant donné que les sujets devant être discutés varient selon les étapes, il peut être utile d'organiser de multiples cycles de consultation. Parfois, la législation exige des consultations sous certaines formes et à certains moments (p. ex. publication d'un plan provisoire pour le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande).

Au début, les questions à poser aux parties prenantes sont générales (p. ex. « où le bureau d'audit peut-il ajouter le plus de valeur à votre travail? » et « certains types d'audits méritent-ils plus ou moins de travail que d'autres? »). Puis vers la fin du processus, les questions gagnent en précision, souvent sous l'effet des réactions à la version provisoire du plan d'audit pluriannuel.

Retour à la table des matières

2.3.4 Stratégie d'obtention des avis externes *Question clé n*°27

Comment obtenir des avis externes?

Pourquoi c'est important

Il existe différents moyens d'obtenir des avis, qui ont chacun leurs avantages selon les circonstances.

Options

Utiliser les communications écrites : Plusieurs bureaux d'audit considèrent que les communications écrites sont un moyen efficace d'obtenir des avis. Il peut s'agir d'une correspondance écrite adressée au comité de surveillance, au gouvernement ou à d'autres parties prenantes et demandant des réponses. Il peut aussi s'agir d'invitations lancées sur le site Web du bureau d'audit pour obtenir des commentaires en ligne. Les demandes écrites peuvent être particulièrement utiles auprès des groupes de la société civile, qui peuvent avoir des communications écrites pertinentes déjà prêtes ou qui investiront le temps nécessaire pour influencer les choix du bureau d'audit. Certains bureaux considèrent que les questionnaires post-audit auxquels répondent les membres du comité de surveillance et les hauts responsables du gouvernement sont une précieuse source d'idées pour de futurs audits.

Utiliser le contact direct : Une autre option consiste à entretenir une communication directe. Plusieurs bureaux d'audit considèrent que les questionnaires écrits sont moins efficaces que la communication directe avec les personnes qu'ils souhaitent consulter. En effet, certains questionnaires obtiennent un faible taux de réponses ou des réponses plus ou moins claires. Le contact direct peut avoir lieu par téléphone, vidéoconférence ou en face à face. Il peut concerner des groupes individuels ou se faire dans un cadre collectif au sein d'un groupe de discussion, ce qui permet au bureau d'audit d'entendre différents points de vue sur un sujet. Certains bureaux organisent des réunions régulières de planification avec le comité de surveillance ou son comité de direction afin d'obtenir des avis pour la sélection des audits. Le contact direct peut aider à nouer des relations entre le bureau d'audit et les principales parties prenantes.

Utiliser les communications écrites et le contact direct : Une autre option consiste à faire le suivi des réponses écrites en utilisant un contact direct afin d'obtenir des détails sur certaines réponses. Pour ce faire, les réponses écrites ne doivent pas être anonymes.

Créer un groupe consultatif : Le bureau d'audit peut mettre sur pied un groupe consultatif qui est représentatif des parties prenantes.

Conseils et exemples

Certains bureaux d'audit ne disposent pas des ressources requises pour mener des consultations, mais utilisent les recherches par Internet comme moyen efficient de trouver ce qui intéresse les parties prenantes et de recenser les groupes de parties prenantes qui sont actifs et qui valent la peine d'être contactés. Le Bureau du vérificateur général du Canada a mené un projet pilote d'analyse de sites de médias sociaux afin de voir les commentaires publiés par les citoyens sur un domaine d'audit potentiel.

Pour élaborer son plan, le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse a consulté un certain nombre de groupes d'intérêts représentant des particuliers et des entreprises.

Il existe une abondante documentation sur la manière de mener des consultations. Le processus utilisé est un facteur d'adhésion essentiel même lorsque le résultat est différent de celui que les personnes auraient ellesmêmes choisi.

Le Bureau du vérificateur général du Canada dispose du Groupe de conseillers principaux, qui fournit des conseils stratégiques, notamment sur les domaines d'audit potentiels. Ce Groupe est constitué d'anciens responsables politiques et de hauts fonctionnaires ainsi que d'observateurs chevronnés comme des membres de groupes de réflexion et d'instituts de recherche. Il se réunit à différentes étapes du processus d'audit. Le Bureau du vérificateur général de l'Alberta a créé un comité consultatif similaire.

Retour à la table des matières

2.3.5 Travaux des « autres fournisseurs d'assurance » *Question clé n°28*

Comment considérer les travaux des « autres fournisseurs d'assurance » dans la sélection des audits?

Pourquoi c'est important

Dans certaines démocraties, d'autres organisations mènent des examens similaires aux audits de performance. On les appelle parfois les « autres fournisseurs d'assurance ». Ces fournisseurs peuvent inclure des auditeurs internes, des évaluateurs de programmes, ainsi que des organismes de recherche ou de surveillance. Il est important de tenir compte des travaux de ces autres fournisseurs d'assurance afin de pouvoir éventuellement s'appuyer sur eux pour réduire les travaux d'audit, et éviter la redondance des tâches.

Options

Inclure les autres fournisseurs d'assurance dans les consultations : Lorsqu'il existe d'autres fournisseurs d'assurance, une option consiste à les rencontrer dans le cadre d'une consultation externe. Les discussions peuvent porter sur les risques, les précédents travaux pertinents ou les futurs travaux.

S'appuyer sur les travaux des autres fournisseurs d'assurance : S'il se peut que des travaux (existants ou futurs) réalisés par d'autres fournisseurs d'assurance présentent des éléments communs avec des audits de performance prévus, une option consiste à s'appuyer sur ces travaux et d'intégrer leurs résultats dans l'audit de performance. Le bureau d'audit doit s'interroger sur l'étendue des investigations qu'il devra mener pour confirmer que les travaux sont de qualité suffisante pour s'y fier. Il doit aussi se demander quels avantages généraux peuvent en résulter. Par exemple, le fait que ses travaux soient utilisés par un auditeur externe peut améliorer la notoriété et la crédibilité de l'audit interne.

Éviter les domaines examinés par d'autres fournisseurs d'assurance : Le bureau d'audit peut chercher à réduire les travaux redondants en évitant un domaine déjà examiné par un autre fournisseur d'assurance. Il doit se demander si les travaux de cet autre fournisseur servent aussi bien l'intérêt public qu'un audit de performance.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud a consulté de nombreux organismes de surveillance et constaté que leurs points de vue sur les risques étaient similaires aux siens.

La Norme canadienne de missions de certification (NCMC) 3001 indique les normes permettant d'évaluer, dans le cadre d'un audit, si l'on peut se fier aux travaux d'un autre fournisseur d'assurance.

2.4 Élaborer des propositions d'audit

Une fois que le bureau d'audit a recueilli les renseignements, il en fait la synthèse et recense des audits potentiels à des fins de sélection. Il est important de recueillir suffisamment de renseignements de qualité adéquate, de faire preuve de discernement pour repérer les audits potentiellement intéressants et de communiquer clairement les propositions aux décideurs.

2.4.1 Collecte des renseignements et communication **Question clé n°29**

A-t-on collecté des renseignements suffisants et appropriés et les a-t-on clairement communiqués?

Pourquoi c'est important

Tant la quantité que la qualité des renseignements collectés doivent être suffisantes pour sélectionner les audits, sans être excessives. Des renseignements insuffisants peuvent mener à une situation ou l'on passe à côté de quelque chose d'important: soit le bureau ne recense pas un bon thème d'audit, soit les raisons justifiant un audit ne sont pas totalement communiquées aux décideurs. De même, les bureaux d'audit peuvent perdre du temps à collecter et communiquer des renseignements qui sont peut-être requis à la phase de planification des audits, mais qui ne sont pas nécessaires pour leur sélection, étant donné qu'un certain nombre de propositions ne seront pas retenues.

Options

Collecter des renseignements à une seule étape : Une option consiste à élaborer un gabarit à remplir et soumettre pour les propositions d'audit. Dans un premier temps, les renseignements requis pour appliquer les critères de sélection sont indiqués dans le gabarit ou, si les critères de sélection ne sont pas explicites, on indique simplement les audits potentiels et les arguments en faveur de leur sélection. Un recours ultérieur aux leçons apprises permet d'établir si la quantité de renseignements était insuffisante ou excessive, ou si la qualité des renseignements était insuffisante.

Collecter des renseignements par itération et en obtenant de plus en plus de détails : Une autre option consiste à collecter des renseignements plusieurs fois avant de prendre les décisions concernant la sélection des audits. Aux cours des premières étapes, quand les thèmes à auditer sont nombreux, on recueille une information minimale. À mesure que le travail progresse, et que l'on met de côté certains thèmes, on obtient plus de détails et on précise l'information à propos des thèmes retenus.

Collecter des renseignements par itération pour clarifier les propositions : Il s'agit d'une application du concept de triage : on commence par une longue liste d'audits potentiels, puis on les regroupe par catégorie, par exemple, « sans avenir », « potentiel incertain» et « potentiel élevé ». À l'étape suivante, on formule les propositions de la catégorie intermédiaire afin de clarifier l'étendue et les arguments en faveur de leur sélection. Une fois que l'on a recueilli assez de renseignements de qualité suffisante, on sélectionne les audits.

Conseils et exemples

Pour vérifier si les renseignements sont suffisants, le bureau peut se poser la question suivante : « En savonsnous assez sur les causes profondes? » Les problèmes et les motifs des propositions d'audit peuvent être symptomatiques d'une cause plus profonde ou différente. Par exemple, le manque de manuels scolaires dans les écoles peut être symptomatique d'un problème plus profond – par exemple, le programme scolaire est obsolète.

Un bureau d'audit a récemment conclu que son personnel consacrait trop de temps à des propositions qui n'étaient pas retenues. Un autre bureau a chargé un auditeur de mener une analyse approfondie qui a recensé de multiples audits dans un domaine. Cependant, les audits potentiels étaient beaucoup trop nombreux par rapport aux capacités du bureau et plus nombreux que nécessaire pour assurer une couverture équilibrée des activités du gouvernement.

Ayant remarqué qu'il se servait rarement des propositions détaillées, un bureau d'audit a demandé de simplement rédiger un paragraphe résumant l'essence d'une proposition d'audit.

Le Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan a essayé de formuler un objectif d'audit pour chaque proposition. Cependant, comme cela nécessitait beaucoup trop d'efforts, il se contente à présent d'une brève description du thème potentiel.

Le Vérificateur général du Québec a affiné son gabarit afin qu'il se concentre sur les renseignements les plus utiles. En premier lieu, le personnel décrit en une page le thème d'audit potentiel, ce qui demande environ trois heures de travail. Ce document d'une page ne vise pas à convaincre la direction de l'importance du thème, mais à s'appuyer sur les connaissances et les priorités de la direction pour décider des thèmes qui seront étudiés plus en détail. Un deuxième document plus détaillé est préparé après avoir effectué d'autres recherches et analyses d'importance afin de choisir les audits à retenir. Le Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick commence avec une centaine d'idées d'audit et réduit ce nombre à une liste intermédiaire d'environ 30 idées, puis chacune est attribuée à une personne chargée de formuler une proposition.

Dans son plan le plus récent, le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique a recensé 140 audits possibles et en a retenu 47 pour une analyse approfondie.

En 2014, nous avons publié un guide sur la manière de repérer les causes profondes à différentes étapes de l'audit de performance : <u>Mieux intégrer l'analyse des causes profondes à l'audit de performance dans le secteur public</u>.

2.4.2 Sélection des audits ou planification d'audits spécifiques Question clé n°30

Quelle est la frontière entre la sélection des audits et la planification d'un audit spécifique?

Pourquoi c'est important

Une décision essentielle concerne les renseignements qui seront collectés à la phase de sélection des audits et ceux qui attendront le début de la planification des audits individuels. Une autre décision concerne la prise de décisions à l'égard de l'étendue des audits, à savoir si ces décisions seront prises durant la sélection des audits ou après ce processus. Et une décision connexe consiste à établir si, après avoir été approuvés pendant le processus de sélection, les audits doivent toujours être achevés en dehors de toute circonstance exceptionnelle.

Options

Définir l'étendue des audits pendant la phase de sélection : Une option consiste à recueillir suffisamment de renseignements sur les critères de sélection, comme le risque, l'intérêt manifesté par les parties prenantes, l'auditabilité et la valeur ajoutée, afin d'être en mesure de prendre la majorité des décisions touchant la délimitation des audits à la phase de sélection des audits.

Reporter la délimitation des audits à la phase de planification des audits : D'autres bureaux laissent la délimitation de l'audit largement indéfinie pendant la sélection des audits, et ajoutent à la phase normale de planification une étape initiale visant à affiner l'étendue de l'audit avant d'entamer la planification détaillée. Un bureau d'audit confie cette étape à deux membres du personnel. Ceux-ci agissent à titre de conseillers pour les décisions concernant la délimitation des audits. Ensuite, un auditeur s'occupe seul des phases de planification, d'examen et de préparation du rapport.

Reporter la sélection du thème final à la phase de planification des audits : Certains bureaux choisissent de ne pas prendre de décision finale pendant la phase de sélection des audits, mais de commencer la planification des audits avec un plus grand nombre d'audits. La décision de procéder ou non à l'audit est prise au milieu de la phase de planification des audits. Les raisons de ne pas mener un audit donné sont notamment la découverte de vastes changements en cours dans le domaine à auditer, la réalisation parallèle d'un examen sur le même domaine ou l'absence de problème évident (dans les bureaux qui choisissent uniquement d'auditer des domaines problématiques).

Les deux options susmentionnées reportent la sélection finale des audits à un moment où le bureau disposera de renseignements supplémentaires. Leur inconvénient est de mobiliser des ressources supplémentaires pour planifier des audits qui seront avortés. On peut avoir des réticences à avorter un audit une fois celui-ci commencé. Il faut aussi s'interroger sur les effets préjudiciables sur le moral des équipes dont les audits sont avortés et sur les réactions des organisations auditées.

Conseils et exemples

Certains bureaux prévoient une période de temps fixe pour le travail exploratoire (p. ex. une semaine) après laquelle ils prennent la décision de poursuivre ou non les audits. D'autres indiquent que la capacité à rapidement évaluer s'il existe des problèmes est essentielle, surtout lorsqu'il faut mener les audits de

performance en peu de temps, entre deux audits des états financiers.

Un bureau d'audit ajoute une note dans son rapport suivant afin d'indiquer qu'un audit a été commencé, mais pas achevé.

Retour à la table des matières

2.4.3 Divulgation des renseignements *Question clé n°31*

Dans quelle mesure faut-il divulguer les renseignements issus du processus de sélection des audits?

Pourquoi c'est important

Il est important que les renseignements collectés pour la sélection des audits et que les décisions connexes ne soient pas seulement communiqués aux décideurs. D'autres ont besoin de renseignements pour les deux principales fins suivantes :

- Les équipes ont besoin à la fois de renseignements contextuels et des raisons de la sélection des audits pour se mettre au travail. Il peut y avoir une perte de précieux renseignements, surtout si beaucoup de temps s'écoule avant le commencement de l'audit ou si les personnes qui mènent l'audit ne sont pas les mêmes que celles qui ont élaboré la proposition d'audit.
- Les personnes qui participeront au recensement et à la sélection des audits dans les années à venir devront comprendre quels éléments ont été pris en compte et quelles raisons ont amené à ne pas procéder à certains audits afin de ne pas refaire des travaux déjà faits dans le passé.

Options

Documenter les principaux renseignements : Lorsque des documents ont été collectés pendant le processus de sélection des audits, il est relativement simple de les organiser dans un format accessible. Une stratégie consiste à ajouter en permanence dans un dossier les principaux renseignements contextuels, mais elle nécessite de tenir à jour ce dossier. Il est parfois difficile de documenter les raisons des décisions, car celles-ci ne sont pas toujours bien formulées ou peuvent être délicates. Une stratégie consiste à essayer de repérer les parties qui ont intérêt à fournir des documents (p. ex. les groupes d'intérêts rédigeront souvent un mémoire si on leur donne l'occasion d'influencer les audits sélectionnés par le bureau).

Consulter l'équipe de sélection : Une autre option consiste à discuter au besoin avec les personnes qui ont participé au processus de sélection des audits. Cependant, il faut que les gens puissent se souvenir de renseignements essentiels après une certaine période. Il existe aussi le risque que les principaux acteurs ne soient plus joignables.

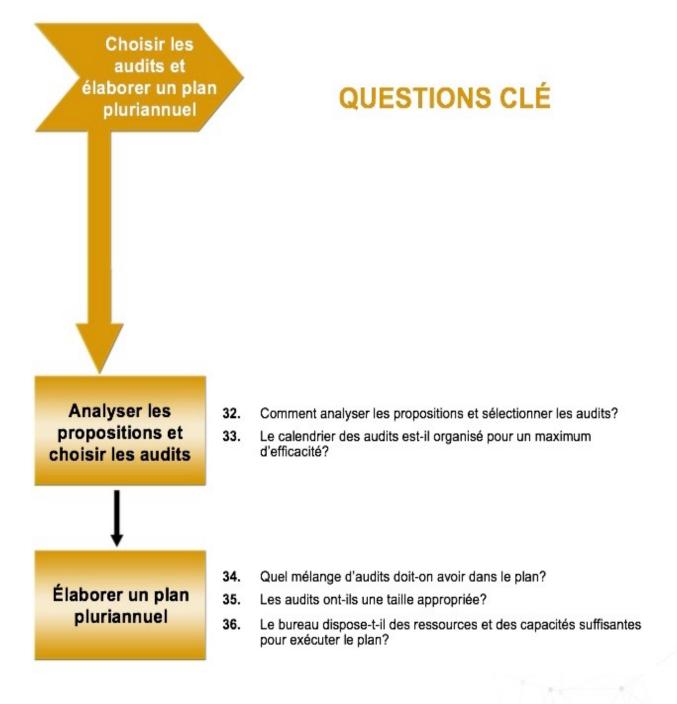
Conseils et exemples

Une stratégie consiste à ce que l'équipe d'audit collabore avec les personnes ayant participé à la sélection des audits pendant une période de transition. Une autre stratégie est que plusieurs personnes participent au processus de sélection des audits afin d'augmenter les chances que certaines soient disponibles au commencement de l'audit et pendant les futurs cycles de planification.

PHASE III

Sélectionner les audits et élaborer un plan d'audit pluriannuel

Une fois que les propositions d'audit sont prêtes, il est temps de procéder à la sélection des audits et à l'élaboration d'un plan pluriannuel.



3.1 Analyser les propositions et sélectionner les audits

Une fois que les propositions d'audit sont prêtes, il est important de toutes les passer en revue afin de choisir des audits qui permettront au bureau d'atteindre ses objectifs au chapitre de l'audit de performance. C'est à cette phase que les décisions débouchent soit sur le choix des bons audits soit sur l'omission de précieux audits.

3.1.1 Méthode d'analyse *Question clé n°32*

Comment analyser les propositions et sélectionner les audits?

Pourquoi c'est important

Étant donné l'importance des décisions de sélection et le volume de renseignements à prendre en compte, il est essentiel de choisir une méthode d'analyse qui permet d'obtenir les renseignements nécessaires pour la prise des décisions qui s'imposent.

Options

Utiliser un processus décisionnel informel et qualitatif : Cette option consiste simplement à ce que le vérificateur général examine les audits potentiels recensés, les évalue en regard des critères de sélection (implicites ou explicites) et choisisse un nombre réaliste d'audits à mener.

Utiliser un processus décisionnel formel et qualitatif : Une autre option consiste à ce que le vérificateur général et d'autres personnes du bureau utilisent la technique Delphi. Chaque membre du groupe examine et choisit de son côté les audits qu'il préfère ou les classe dans l'ordre décroissant de préférence. Les membres se réunissent ensuite pour discuter des raisons de leurs choix et les modifient éventuellement à la lumière des arguments formulés par les autres. Le groupe peut essayer de trouver un consensus, ou le vérificateur général peut faire le choix final.

Utiliser un processus décisionnel formel et quantitatif : Si la liste des audits potentiels est longue et que le risque d'écarter un audit précieux est élevé, une option consiste à utiliser une analyse quantitative. On attribue à un audit potentiel des notes correspondant à son adéquation en regard de chaque critère de sélection. On compare ensuite le total des notes de chaque audit potentiel avec celles des autres audits. On peut aussi utiliser la technique Delphi à ce stade pour parvenir à un consensus sur les notes.

Conseils et exemples

Différentes méthodes peuvent être utilisées à différentes étapes. À titre d'exemple, au terme d'une analyse quantitative, on sélectionne les audits ayant obtenu les meilleures notes. Cependant, dans la pratique, les bureaux d'audit adoptent habituellement une approche qualitative car d'autres facteurs de jugement difficiles à quantifier entrent en jeu. Certains bureaux utilisent une notation quantitative pour réduire une longue liste de thèmes d'audit à une liste à partir de laquelle ils élaborent des propositions d'audit.

La technique Delphi est une méthode interactive de prévision conçue pour être utilisée par un groupe de spécialistes. Les spécialistes répondent à des questionnaires en plusieurs tours. Après chaque tour, un

animateur fait un résumé des prévisions et des raisonnements des spécialistes, en préservant l'anonymat des réponses. Les spécialistes sont ensuite invités à revoir leurs réponses à la lumière de celles des autres membres du groupe.

Au Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan, les membres du comité directeur classent chacun de leur côté les propositions d'audit. Certains s'appuient sur leurs propres connaissances, tandis que d'autres font participer leurs collaborateurs. Tous les membres présentent ensuite leur classement. Si aucun consensus ne se dégage concernant le classement des propositions, les membres ayant des opinions divergentes discutent de leur raisonnement. Un deuxième tour de classement est mené à la lumière de ces discussions.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse utilise une notation quantitative des audits potentiels dans son processus de sélection, et inscrit les renseignements sur une feuille de calcul qui lui permet de rapidement visualiser les mérites de ces audits.

Retour à la table des matières

3.1.2 Calendrier des audits *Ouestion clé n°33*

Le calendrier des audits est-il organisé pour un maximum d'efficacité?

Pourquoi c'est important

Les audits peuvent être perçus comme des interventions, qui auront plus ou moins d'effet selon le moment où ils sont menés et selon leur contexte.

Options

Revoir le calendrier des audits individuels : On peut revoir chaque audit afin de confirmer si le moment prévu pour sa mise en œuvre permet de maximiser son impact. De nombreux éléments sont à prendre en compte :

- En quoi la flexibilité du calendrier est-elle limitée par des facteurs comme la disponibilité des ressources? L'audit sera-t-il achevé à temps pour la prise des décisions attendues? Il peut exister des moments prévisibles où des décisions importantes doivent être prises (p. ex. un programme peut avoir une échéance finale pour un examen prévu par une loi).
- Quelle est la probabilité qu'un évènement imminent attire l'attention du comité de surveillance ou du public sur le domaine audité? Nombre d'évènements ne peuvent pas être prévus et le fait qu'un audit à leur propos arrive à point nommé est une question de chance. Dans d'autres cas, si on ne peut pas savoir à quel moment précis un évènement aura lieu, ou même s'il se produira, une surveillance peut donner de solides indications sur un évènement imminent qui pourrait intensifier l'impact de l'audit. Le cycle des élections peut avoir une incidence : un gouvernement peut avoir plus intérêt à intervenir sur certains problèmes avant une élection.
- Le domaine sera-t-il plus stable à l'avenir? Souvent, les domaines à auditer connaissent des changements. Si ces changements sont récents, l'audit apportera peut-être plus de valeur ajoutée si on le réalise une fois que la situation s'est stabilisée. Cela dit, de nombreux domaines connaissent des changements perpétuels et il n'existe pas vraiment de moment idéal pour un audit.

Revoir le calendrier des audits connexes : Lorsqu'il existe un lien entre les audits à effectuer, leur séguence d'exécution peut être revue. Voici les scénarios possibles :

- Mener les audits simultanément: Dans certaines situations, l'impact maximum peut être obtenu en menant simultanément plusieurs audits. Cependant, c'est souvent difficile à faire. Le nombre de personnes possédant les connaissances requises peut être insuffisant. De plus, cette façon de procéder peut faire peser une charge trop importante sur une partie du gouvernement, qui doit alors traiter avec de nombreux auditeurs et répondre aux recommandations découlant des audits.
- Mener les audits consécutivement, en commençant par le plus grand : Un autre scénario consiste à étaler les audits liés entre eux, en commençant par un grand audit, qui est suivi par des audits spécifiques plus petits pour entretenir l'intérêt et l'action.
- Mener les audits consécutivement, en commençant par les petits: Un scénario inverse consiste
 à commencer par les petits audits afin de développer les connaissances des auditeurs et de vérifier
 l'intérêt suscité.
- Mener les audits consécutivement, en approfondissant progressivement le thème : Un autre scénario consiste à travailler « en couches d'oignon » : chaque audit successif traite un niveau nouveau ou approfondi. Ce scénario consiste à explorer progressivement les causes profondes. Par exemple, l'audit initial peut permettre d'examiner les écarts de niveau d'instruction des Autochtones, tandis que les audits suivants s'attaquent aux causes profondes, comme l'adéquation culturelle du programme d'études, les tendances en matière d'assiduité et les possibilités d'emplois.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande définit un thème annuel et sélectionne des audits sur ce thème pour l'année concernée. Dans son gabarit de proposition, il demande : « Quels sont les avantages stratégiques à échelonner sur un certain nombre d'années un programme de travail sur un thème? Serait-il plus utile de donner la priorité à ce travail et de commencer immédiatement? Serait-il plus utile de commencer le travail de recherche ou d'analyse ou le travail d'audit annuel pendant cet exercice et d'entreprendre les travaux plus substantiels plus tard? » Afin d'augmenter l'incidence de la stratégie thématique, il publie par la suite un résumé intitulé « Réflexions sur nos audits », indiquant : [TRADUCTION] « Nous utilisons ce résumé pour encourager le débat, remettre en question et étendre nos idées, et recenser et souligner des exemples de bonnes et de mauvaises pratiques afin de contribuer à améliorer la performance du secteur public. »

3.2 Élaborer un plan d'audit pluriannuel

Dès que la sélection des audits est faite et que le calendrier est fixé, la liste des audits sélectionnés devient une version provisoire du plan d'audit pluriannuel. Le contenu et la dotation en ressources du plan provisoire doivent ensuite être mis à l'essai avant l'établissement du plan définitif.

3.2.1 Mélange d'audits *Question clé n°34*

Quel mélange d'audits doit-on avoir dans le plan?

Pourquoi c'est important

Le plan provisoire peut avoir besoin d'ajustements en fonction des choix à faire quant au mélange d'audits souhaité.

Options

Inclure des contenus divergents : S'il est important que les audits portent sur des intérêts divergents des parties prenantes, le critère de sélection doit être la diversité dans les thèmes d'audit.

Mener des audits sur un seul thème : L'option opposée consiste à mener des audits portant sur un seul thème, auquel cas il n'y aura pas de mélange d'audits.

Faire coïncider les audits avec les caractéristiques gouvernementales: Une autre option consiste à utiliser des critères de sélection coïncidant avec les caractéristiques du gouvernement. Il est possible de vérifier la sélection provisoire des audits par rapport aux secteurs de dépenses du gouvernement afin de s'assurer que l'importance relative des différentes activités est respectée. On peut aussi vérifier dans quelle mesure les audits coïncident avec les priorités gouvernementales.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général du Canada utilise des critères de sélection afin de s'assurer que des intérêts divergents sont représentés dans chaque rapport prévu. Les critères comprennent la prise en compte de la complexité des sujets et le choix de tout un éventail de thèmes présentant un intérêt public et régional et une bonne diversité. En Nouvelle-Galles du Sud, le Bureau du vérificateur général fait coïncider ses audits prévus avec les priorités du plan du gouvernement.

Retour à la table des matières

3.2.2 Taille des audits *Question clé n°35*

Les audits ont-ils une taille appropriée?

Pourquoi c'est important

Il est important que les audits proposés aient la taille appropriée. Si les audits sont plus grands que nécessaire, les coûts peuvent être excessifs par rapport à la valeur ajoutée, et il peut être difficile de communiquer les constatations avec concision. Si les audits sont trop petits, les auditeurs risquent de passer à côté de problèmes connexes importants.

Options

Mener des audits de taille similaire: Certains bureaux d'audit tendent à normaliser l'étendue de leurs audits, c'est-à-dire à s'assurer que chaque audit ait une taille similaire. L'avantage est que cela leur permet d'utiliser un modèle similaire de dotation en personnel pour tous leurs audits. Cette façon de faire constitue aussi un avantage pour les bureaux qui mènent des audits de performance dans une période de temps limitée entre deux audits des états financiers.

Mener des audits de différentes tailles : Une autre option consiste à varier la taille des audits, selon la situation. Une optimisation de la valeur ajoutée suggèrerait d'utiliser un plan contenant des audits d'un vaste éventail de tailles.

Pour chacune des deux options susmentionnées, il faut tenir compte de la taille de chaque audit. Les petits audits peuvent être utiles pour commencer les travaux dans un domaine, car ils permettent au personnel subalterne d'avoir plus d'autorité, de développer ses connaissances et de vérifier l'intérêt suscité par l'audit. Comme ces audits portent souvent sur un seul problème, le projet est plus risqué si les tests ne permettent pas de conclure sur le problème ou si le problème s'avère moins intéressant que prévu. Le choix d'audits portant sur un seul problème peut être perçu comme biaisé, si le problème choisi est négatif et considéré comme non représentatif. L'étendue de l'audit peut s'avérer trop étroite pour répondre aux attentes des utilisateurs du rapport d'audit. Un bureau d'audit ajoute plus d'audits de petite taille, que les auditeurs financiers peuvent mener entre leurs audits. Son plan actuel est axé sur de grands audits effectués par des auditeurs de performance.

Les grands audits sont appropriés lorsque les utilisateurs s'attendent à devoir traiter en même temps de problèmes très étroitement liés, ou lorsque formuler un vaste éventail de recommandations en même temps ajouterait de la valeur. De même, ils peuvent permettre des économies d'échelle. Il est parfois relativement peu coûteux d'élargir l'étendue d'un audit une fois que l'équipe a été constituée et qu'elle connaît bien le domaine.

Conseils et exemples

Un bureau d'audit qui se concentre sur la possibilité d'ajouter de la valeur pendant la sélection des audits remarque que cela l'aide à trouver la bonne taille d'audit en ajustant les coûts par rapport à la valeur ajoutée potentielle.

Après avoir eu tendance à choisir de grands audits, le Bureau du vérificateur général du Canada a privilégié l'ajout d'audits de petite ou moyenne taille. Il a mené plusieurs petits audits pilotes et conclu que ceux-ci suscitaient un grand intérêt et avaient un impact important.

Il est essentiel de rester flexible dans la taille des audits, et d'éviter de rester bloqué sur une taille pendant la sélection. La taille d'un audit peut être considérablement influencée par les connaissances acquises à la phase de planification d'un audit.

3.2.3 Ressources et capacités *Question clé n°36*

Le bureau dispose-t-il des ressources et des capacités suffisantes pour exécuter le plan?

Pourquoi c'est important

Un problème fréquent au moment de la finalisation du plan d'audit consiste à confirmer si l'on disposera des ressources suffisantes et adéquates pour exécuter le plan. Par ressources, on entend les ressources financières et humaines. Et par ressources humaines, on entend le personnel affecté à l'audit, la direction, le personnel de soutien et les experts.

Options

Estimer le type et la quantité de ressources disponibles par rapport aux ressources requises : Après avoir sélectionné les audits, on peut déterminer le type et la quantité de ressources qui seront nécessaires. Un défi commun est que, habituellement, la budgétisation détaillée ne se fait qu'après qu'on a commencé la planification d'un audit. On peut faire une estimation en se basant sur l'expérience acquise (p. ex. on établit une moyenne par rapport aux audits précédents) ou faire une estimation grossière en s'appuyant sur les caractéristiques des audits sélectionnés.

On peut procéder à l'estimation des ressources disponibles et comparer cette information aux besoins. Pour ce faire, on vérifie l'accès à l'expertise et à l'expérience requises. On vérifie aussi si le personnel nécessaire est disponible, après avoir pris en compte le temps que ces personnes doivent consacrer à leurs autres tâches.

Repérer les risques liés à la dotation en ressources qui sont les plus susceptibles de survenir et qui ont la plus grande incidence : Ces risques varieront d'un bureau à l'autre et au sein d'un même bureau au fil du temps. Les principaux sont les suivants :

- Sous-estimation systématique des coûts d'audit. Le fait de sous-estimer les coûts d'audit empêchera de mener tous les audits. Les bureaux doivent établir de quelles certitudes ils ont besoin en ce qui concerne les estimations des ressources pour les propositions d'audit, car ces estimations sont rarement aussi précises que les estimations de ressources établies plus tard, à la phase de planification d'audit. Une technique consiste à analyser les différences au fil du temps entre ces estimations et les montants réels afin de s'assurer que la sous-estimation n'est pas un problème systématique à la phase de sélection des audits.
- Qualifications inadéquates du personnel. Les bureaux d'audit doivent veiller à disposer du personnel ayant les qualifications appropriées, aux échelons appropriés.
- Retard dans la disponibilité du personnel. Les bureaux doivent veiller à ce que le personnel soit disponible au moment requis. Lorsque les budgets et les calendriers sont fréquemment dépassés, le personnel peut ne pas être libre à temps pour l'audit suivant, ce qui provoque des retards dans le plan.
- Absences imprévues. Il faut tenir suffisamment compte du temps que le personnel consacrera à autre chose que des audits, comme la formation, les congés et les tâches administratives.
- Restrictions dans la disponibilité saisonnière. La disponibilité saisonnière est un problème lié au

précédent, surtout dans les bureaux qui emploient des auditeurs financiers pour mener les audits de performance. Souvent, les exercices financiers des organisations gouvernementales se terminent au même moment. Donc, un grand nombre d'auditeurs financiers se retrouvent parfois disponibles en même temps, et le calendrier des audits de performance doit s'adapter à ce fait. Il s'agit aussi d'un facteur dans les audits exigeant des travaux de terrain dans des lieux éloignés.

Mesurer les indicateurs : Les bureaux d'audit ayant des problèmes récurrents de retard dans la disponibilité du personnel peuvent régulièrement mesurer les indicateurs de disponibilité du personnel, et en rendre compte.

Atténuer les risques au moment de la sélection des audits : Des mesures peuvent être ajoutées pendant l'élaboration du plan afin d'atténuer les risques. Par exemple, s'il arrive systématiquement que le personnel disponible ne possède pas les connaissances requises, le bureau d'audit peut repérer les connaissances spécialisées ou l'expérience dont il aura besoin à l'étape de sélection des audits.

Conseils et exemples

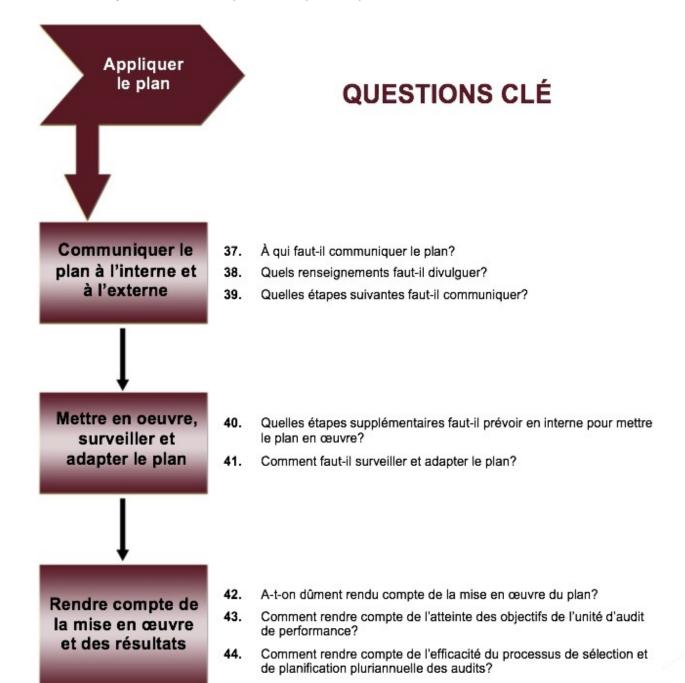
Le Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan a élaboré un gabarit pour évaluer la disponibilité du personnel, qui a aussi été adopté par le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse.

Ces variables peuvent devenir difficiles à analyser dans les grands bureaux d'audit, exigeant une analyse quantitative. Le Bureau du vérificateur général du Canada a élaboré des modèles qui permettent de vérifier les capacités chaque année du plan proposé afin de confirmer qu'il dispose de suffisamment de personnel aux bons échelons pour mener les audits prévus.

PHASE IV

Appliquer le plan

La phase finale est critique, car elle requiert que le plan soit dûment communiqué, mis en œuvre, surveillé et ajusté, avec un compte rendu après coup.



4.1 Communiquer le plan en interne et en externe

La communication interne et externe du plan est essentielle pour s'assurer que celui-ci reçoit un soutien suffisant. C'est l'occasion de mobiliser les principales parties prenantes du bureau d'audit.

4.1.1 Diffusion du plan *Question clé n°37*

À qui faut-il communiquer le plan?

Pourquoi c'est important

Les décisions sur la communication du plan nécessitent d'établir qui doit être informé et pourquoi. C'est important, car le plan aura des incidences sur les parties internes et externes. Cela peut aussi mieux faire connaître les travaux prévus. Savoir qu'un audit est prévu peut inciter la direction à apporter des améliorations avant que ne commence le travail d'audit.

Options

Communiquer seulement en interne: Une option consiste à ne communiquer le plan qu'au personnel du bureau d'audit. Le fait d'informer le personnel donne à celui-ci une idée des futures missions et de ce qu'il advient de chaque proposition. Cela contribue à inciter le personnel d'audit à bien mettre en œuvre le plan. Comme l'a souligné un bureau d'audit, en interne, un plan précis crée la discipline pour s'y tenir. Étant donné que le plan n'est pas communiqué en externe, cette option peut offrir plus de flexibilité pour modifier le plan au fil de l'évolution des risques ou de la disponibilité du personnel. Elle évite aussi au bureau de faire l'effort d'avertir les parties qui doivent être informées avant la divulgation publique (p. ex. les ministères concernés par les audits prévus).

Communiquer en interne et en externe: L'autre option consiste à aussi divulguer le plan, ou une partie de celui-ci, en externe. Dans certains cas, comme en Nouvelle-Zélande, la législation exige de publier la version provisoire du plan et de consulter le comité de surveillance. Dans d'autres cas, cette décision appartient entièrement au bureau d'audit. Cette communication peut consister à soumettre le plan au comité de surveillance ou à le publier parmi les documents de planification du bureau d'audit. La diffusion externe aide à obtenir du soutien, afin que le comité de surveillance et les parties prenantes considèrent le plan comme une utilisation efficiente des fonds publics. Un bureau d'audit qui a récemment commencé à rendre son plan public estime que cette publication l'a aidé à gérer les demandes externes, en lançant une discussion sur ce qu'il faudrait supprimer du plan pour tenir compte d'un nouvel audit.

Cette publication a aussi été utile pour les demandes de budget du bureau, car elle a permis d'expliquer ce à quoi il faudrait renoncer en cas de réduction des ressources. Il faut aussi tenir compte du fait que la législation sur l'accès aux renseignements peut exiger que le plan soit publié sur demande, et qu'il peut donc finir par être rendu public.

Conseils et exemples

Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique a récemment commencé à publier un plan d'audit triennal. Il a émis un communiqué de presse sur la publication du plan, qui a été rapporté par les

médias. Il considère que le fait de rendre public le plan offre des avantages aux chapitres de la transparence publique, de la responsabilisation, de l'influence, de la mobilisation et de la rétroaction.

Retour à la table des matières

4.1.2 Divulgation des renseignements Ouestion clé n°38

Quels renseignements faut-il divulguer?

Pourquoi c'est important

Les bureaux d'audit peuvent réfléchir au « quoi, pourquoi et quand » pour décider des renseignements qu'ils vont divulguer en interne et en externe. Cette réflexion est importante, car elle peut apporter une bonne réponse à la sempiternelle question « Comment choisissez-vous ce que vous auditez? »

Conseils et exemples

Choisir « quoi » communiquer : L'essentiel pour décider « quoi » communiquer est de choisir le degré de précision des renseignements sur les audits individuels. Le plan peut simplement indiquer l'élément de l'univers d'audit (p. ex. la santé des Canadiens), l'étendue de l'audit prévu (p. ex. la règlementation des médicaments) ou la nature des problèmes à examiner (p. ex. la rapidité et la qualité du processus d'approbation des médicaments). Il peut inclure une brève description de l'objectif et de l'étendue prévus. Plus les renseignements seront précis, mieux le personnel et les parties prenantes comprendront sur quoi portera l'audit.

Communiquer le « pourquoi » : La communication du « pourquoi » consiste à expliquer les raisons de la sélection. L'explication peut porter sur le processus et les facteurs clés utilisés pour arriver au plan. Cette description peut être graphique ou textuelle, générale ou détaillée. Les descriptions détaillées peuvent être justifiées en interne et pour les personnes du gouvernement qui suivent étroitement les travaux du bureau d'audit, tandis que des renseignements généraux suffiront dans les autres cas. Une explication plus complète du « pourquoi » présentera les principales décisions de conception prises et leurs raisons. Une décision connexe consiste à établir s'il faut expliquer la raison de la sélection des audits individuels. Dans le cas où le comité de surveillance discute activement du plan avec le bureau d'audit, que ce soit par obligation légale ou par intérêt, il peut s'avérer important de divulguer ces raisons, au moins pour répondre aux questions. Il en va de même pour les discussions avec les hauts dirigeants responsables des domaines qui seront audités.

Choisir « quand » communiquer : Le choix du « quand » communiquer consiste à décider combien de temps à l'avance il faut divulguer le plan. L'un des points importants à prendre en compte est de prévoir la divulgation de manière à refléter les attentes de chaque public. À titre d'exemple, un principe pourrait être de ne pas divulguer le plan aux responsables du gouvernement avant qu'il ait été approuvé par le comité de surveillance. Il faut aussi décider si la totalité de la période visée sera divulguée. Un plan d'audit pluriannuel est souvent moins ferme en ce qui concerne les dernières années couvertes, car davantage d'éléments sont susceptibles de modifier son contenu.

Les parties prenantes peuvent réagir de façon négative aux changements apportés au plan. Ainsi, un bureau peut décider de dévoiler uniquement son calendrier à court terme. Dans certains cas, la période de temps

divulguée coïncide avec ce que les ministères divulguent dans leurs plans, surtout lorsque le bureau d'audit suit les activités gouvernementales pour son budget et les estimations du comité de surveillance. L'inconvénient de divulguer uniquement le calendrier à court terme est que cela ne laisse pas un préavis suffisant quand il faut collaborer avec d'autres parties, comme des auditeurs internes. De plus, cela diminue l'effet dissuasif de l'audit. En effet, quand les organisations sont prévenues longtemps à l'avance d'un audit, elles peuvent procéder à des améliorations avant l'audit. Dans ce cas, l'audit peut apporter une immense valeur ajoutée avant même son commencement, pourvu que les améliorations ne soient pas juste des mesures de facade.

Dans le plan d'audit triennal qu'il a récemment publié, le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique explique le processus et les critères de sélection utilisés, et donne une brève description de l'objectif et de l'étendue de chaque audit. Il indique que les réactions des parties prenantes ont été très positives, et qu'il a été invité par plusieurs groupes de parties prenantes à discuter des propositions.

Retour à la table des matières

4.1.3 Communication des étapes suivantes *Question clé n°39*

Quelles étapes suivantes faut-il communiquer?

Pourquoi c'est important

Une fois que le plan a été rendu public, les personnes concernées voudront peut-être savoir ce qui va se passer ensuite.

Conseils et exemples

Le bureau d'audit doit décider de ce qu'il va communiquer aux responsables gouvernementaux à propos des étapes qui suivront le plan. Il peut s'agir d'indiquer quand les travaux commenceront. Il est également essentiel d'expliquer quelles consultations auront lieu pendant l'audit. Si nombre de ces responsables gouvernementaux n'ont pas récemment participé à un audit, il faudra peut-être leur proposer une brève introduction au processus d'audit.

Au niveau interne, les renseignements à fournir peuvent inclure la manière de répartir le personnel et d'établir le budget final des audits.

Pour décider des renseignements à communiquer, une technique consiste à établir quelles questions pourraient se poser les personnes concernées par le plan d'audit, et à répondre proactivement à ces questions.

Afin d'expliquer le processus d'audit, le Bureau du vérificateur général du Canada a préparé un document intitulé <u>Description des attentes – Le processus d'audit de performance – Guide à l'intention des entités auditées</u>.

4.2 Mettre en œuvre, surveiller et adapter le plan

La mise en œuvre adéquate du plan exige de prendre des décisions ayant des conséquences importantes et parfois d'ajuster le plan, en s'appuyant sur la surveillance de sa mise en œuvre et sur l'évolution des circonstances.

4.2.1 Mise en œuvre interne *Question clé n°40*

Quelles étapes supplémentaires faut-il prévoir en interne pour mettre le plan en œuvre?

Pourquoi c'est important

La mise en œuvre du plan peut nécessiter des décisions ayant des conséquences importantes en interne.

Options

Attribuer les responsabilités restantes : Il peut être nécessaire de prendre des décisions sur l'attribution d'éventuelles responsabilités restantes. Des audits sélectionnés n'ont peut-être pas été attribués s'ils n'ont pas été automatiquement assignés aux personnes qui les ont recensés et proposés. Il peut être nécessaire de fixer des attentes claires pour les personnes ayant participé à la sélection de l'audit en ce qui concerne le transfert des connaissances qu'elles ont acquises aux personnes qui mèneront l'audit. Il faudra peut-être affecter du personnel de soutien, qui a soit une spécialité soit une fonction administrative.

S'adapter au nouveau plan : Les pratiques et les systèmes de gestion existants doivent parfois être ajustés au nouveau plan. Il peut s'agir d'actualiser le budget et les systèmes d'affectation du personnel afin d'inclure des audits nouvellement planifiés. Il peut aussi s'agir de revoir les objectifs annuels dans le processus de gestion de la performance afin de tenir compte des responsabilités nouvellement attribuées.

Conseils et exemples

Une option pour n'omettre aucune décision de mise en œuvre ayant des conséquences importantes consiste à schématiser le processus de mise en œuvre. Le Bureau du vérificateur général du Canada a élaboré un schéma de processus et a clairement attribué les responsabilités concernant la mise à jour de son système de suivi des projets après que le plan a été approuvé par le vérificateur général.

Retour à la table des matières

4.2.2 Surveillance et adaptation Question clé n°41

Comment faut-il surveiller et adapter le plan?

Pourquoi c'est important

Il faut prendre des décisions sur la manière de surveiller la mise en œuvre du plan et d'ajuster celui-ci.

Options

Veiller à ce que le plan soit mis en œuvre comme prévu : Un type de surveillance consiste à veiller à ce que le plan soit mis en œuvre comme prévu et à ce que tout écart soit justifié. Pour ce faire, il faut prendre des décisions sur les responsabilités de surveillance. Comme pour toute surveillance interne, il faut des

observations et des renseignements formels et informels. Pour déterminer le degré de formalité et la fréquence de la révision du plan, il faut soupeser les besoins informationnels de la direction contre les coûts de la surveillance. La surveillance peut être confiée à une unité spécifique, ou les gestionnaires peuvent être chargés de communiquer à leurs supérieurs tout écart par rapport au plan et les raisons de cet écart.

Valider et modifier la conception du plan en fonction de l'évolution des circonstances : Une surveillance plus approfondie est requise pour régulièrement valider ou modifier la conception du plan. Certains bureaux procèdent de manière informelle, tandis que d'autres ont prévu des cycles de révision du plan. On peut voir cette démarche comme une « mise à jour perpétuelle » du plan à la lumière de ce qui suit :

- Les nouveaux évènements. Les risques et les possibilités n'étant pas statiques, il faut effectuer régulièrement des analyses formelles et informelles de l'environnement. Un plan d'audit peut être considérablement affecté par les changements de gouvernement, les crises ou les essors économiques, les accidents écologiques, les incidents de sécurité ou de salubrité, les scandales publics et les évolutions de la scène internationale.
- Un changement dans les intérêts du comité de surveillance et des parties prenantes. Une consultation régulière du comité de surveillance et des autres parties prenantes peut mettre en lumière de nouveaux intérêts, surtout au vu de nouveaux évènements. La publication du plan d'audit peut générer de l'intérêt et de nouvelles demandes.
- Les nouvelles connaissances. Les connaissances n'étant jamais parfaites, les principales hypothèses et les principaux renseignements à partir desquels on a choisi les audits peuvent s'avérer inexacts. Pour gérer le risque que de nouvelles connaissances aient une incidence sur le plan, les bureaux d'audit peuvent exiger que les équipes revoient régulièrement les audits approuvés, mais pas encore commencés, ou demander à un réviseur indépendant de le faire.
- Les leçons apprises. Il est essentiel de réfléchir aux leçons apprises après avoir mené les audits. Étant donné que les renseignements et les points de vue varient, les leçons apprises devraient tenir compte de l'expérience de tous des auditeurs au vérificateur général, ainsi que les fonctions de soutien concernées. Parmi les questions à poser afin d'établir les leçons apprises pendant le processus de sélection des audits figurent : « L'audit s'est-il avéré un choix judicieux? Le calendrier était-il approprié? A-t-on dû apporter des changements majeurs à l'étendue, laissant supposer qu'il aurait fallu recueillir plus de renseignements avant de sélectionner cet audit? » Dans le cas d'un audit axé sur un ou des problèmes, les questions à poser sont notamment : « Les tests d'audit ont-ils confirmé les problèmes présumés? Si ce n'est pas le cas, aurait-on raisonnablement pu le prévoir? »

Pour adapter le plan au fil du temps, il est important de veiller à ce que les changements s'appuient sur les travaux déjà effectués, plutôt que de repartir à zéro. Autrement dit, l'objectif est d'ajuster le plan, pas de l'abandonner.

Conseils et exemples

Les bureaux d'audit peuvent évaluer s'il aurait été préférable de sélectionner d'autres audits à la place de ceux qui l'ont été. Pour ce faire, ils peuvent examiner les anciens plans afin d'établir si des thèmes importants auraient eu plus d'impact que ceux choisis. Ils peuvent aussi évaluer la mesure dans laquelle le processus de sélection a repéré les problèmes émergents qui auraient pu faire dire au comité de surveillance : « Que faisait le vérificateur général? » Le degré de travail dépendra du niveau de tolérance au risque de passer à côté de thèmes importants.

Le Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan suit les progrès accomplis par rapport à des jalons établis et à l'utilisation du budget. Au Bureau du vérificateur général du Canada, le Conseil de direction surveille des indicateurs quantitatifs liés au calendrier et au respect du budget de l'audit. Les renseignements sur certains indicateurs sont fournis par le groupe des finances, et la présentation des autres renseignements incombe aux gestionnaires.

4.3 Rendre compte de la mise en œuvre et des résultats du plan

En tant que promoteurs de la responsabilisation, les bureaux d'audit peuvent montrer l'exemple en rendant compte publiquement de la manière dont le plan a été mis en œuvre et ajusté au besoin, et des résultats de leur travail d'audit de performance.

4.3.1 Compte rendu approprié *Question clé n°42*

A-t-on dûment rendu compte de la mise en œuvre du plan?

Pourquoi c'est important

Il faut prendre des décisions sur la manière de rendre compte de la mise en œuvre du plan d'audit.

Conseils et exemples

Il est essentiel de faire concorder le niveau de détail du compte rendu avec celui du plan original. Plus les détails du plan sont précis, plus le compte rendu doit être détaillé.

La priorité consiste ici à indiquer la mesure dans laquelle le plan a été mis en œuvre comme prévu et à expliquer tout écart et ses raisons. Pour ce faire, les principaux renseignements proviendront du processus existant de surveillance et d'ajustement (p. ex. quels changements ont été apportés au plan, et quelles leçons ont été apprises et ont donné lieu à des mesures).

Lorsqu'elles sont consultées pendant l'élaboration du plan d'audit, on peut demander aux parties prenantes l'étendue des renseignements qu'elles souhaitent recevoir sur la mise en œuvre du plan.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud a reçu une récompense pour son rapport annuel interactif mis en ligne. Dans ce rapport, il explique toutes les lacunes de son plan d'audit triennal.

Le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique publie chaque année son plan mis à jour dans lequel il indique les progrès réalisés ainsi que les changements apportés par rapport au plan précédent et les raisons de ces changements, notamment les projets qui ont été reportés, ajoutés, annulés et modifiés.

Retour à la table des matières

4.3.2 Compte rendu des accomplissements Question clé n°43

Comment rendre compte de l'atteinte des objectifs de l'unité d'audit de performance?

Pourquoi c'est important

Rendre compte de l'atteinte des objectifs facilite la responsabilisation et donne à un bureau d'audit l'occasion de montrer l'exemple.

Conseils et exemples

Pour chaque objectif, le bureau d'audit doit décider quels indicateurs établiront qu'il a été atteint. Certains indicateurs peuvent être quantitatifs; d'autres reposent sur un jugement qualitatif. Certains choix sont

évidents : par exemple, si l'objectif était de produire un certain nombre d'audits de performance, l'indicateur doit être la quantité d'audits réellement menés.

Il est souvent impossible ou peu commode de mesurer l'atteinte ultime des objectifs. Une option consiste à expliquer la logique selon laquelle les extrants et les résultats immédiats devraient générer des résultats finaux, et pourquoi le bureau d'audit pense avoir contribué à ces résultats finaux. La chaîne de résultats traitée à la section 1.2.1 constitue un bon point de départ pour le compte rendu. Le compte rendu peut reposer sur des données quantitatives ou qualitatives concernant la mesure dans laquelle chaque étape de la chaîne de résultats a eu lieu. On dit parfois qu'il s'agit du « Récit de l'histoire de vos résultats », lequel repose sur une combinaison d'éléments probants et d'éléments logiques de la chaîne de résultats. Les bureaux d'audit peuvent aussi envisager de repérer les conséquences inattendues, positives ou négatives. Un bureau a reçu des commentaires indiquant que son travail a contribué à clarifier des enjeux de programme complexes pour le comité de surveillance et les hauts responsables. Un autre bureau a indiqué que les schémas de processus élaborés pour un audit ont aidé les gestionnaires à comprendre l'essence de leurs processus.

Lorsque les objectifs reposent sur les résultats, des facteurs autres que l'audit mené peuvent avoir eu un effet. Un moyen de rendre compte de cet effet consiste à décrire les difficultés d'attribuer les mérites. Cet effet peut aussi être examiné au niveau des audits individuels en répondant à la question « Qu'ont apporté les principaux audits? » Si le bureau d'audit a choisi des thèmes particuliers, les utilisateurs s'attendent peut-être à ce que l'impact global des audits de chaque thème fasse l'objet d'un compte rendu. Il s'agit généralement d'un élément central des rapports de fin de mandat que certains vérificateurs généraux choisissent de publier.

Le compte rendu sur les accomplissements des audits de performance devrait être en ligne avec la décision de fonder les objectifs sur les activités, les extrants, les résultats immédiats ou les résultats finaux. Le compte rendu peut faire partie de tout rapport de performance régulièrement publié par le bureau, ou du rapport de fin de mandat du vérificateur général.

L'Énoncé de pratique recommandée (PR-2) de CPA Canada fournit des instructions détaillées sur le compte rendu de l'atteinte des objectifs.

Les propres indicateurs de résultat du gouvernement sont une source d'information utile. Ils peuvent servir de référence pour évaluer si les résultats se sont améliorés après un audit. Par exemple, les audits menés par les bureaux d'audit provinciaux ont décelé une lacune dans le niveau de scolarité des Autochtones, qui pourrait être suivie après la mise en œuvre des recommandations d'audit.

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Galles du Sud publie des extraits de réponses de la direction à des audits particuliers, dans lesquelles on décrit les incidences des audits. Le Bureau du vérificateur général du Canada a lancé un processus pilote qui mesure la valeur ajoutée des audits menés, en demandant aux équipes d'audit de détailler l'impact de l'audit et de confirmer celui-ci auprès de l'organisation à auditer.

4.3.3 Compte rendu sur l'efficacité *Question clé n°44*

Comment rendre compte de l'efficacité du processus de sélection et de planification pluriannuelle des audits?

Pourquoi c'est important

Dans les rapports de performance, il est parfois difficile de distinguer le rôle de la sélection des audits dans l'atteinte des objectifs pour le travail d'audit de performance. La sélection des audits n'est que la première phase de ce que l'on décrit communément comme les quatre phases d'un audit. Les trois autres phases – la planification, l'examen et le rapport — jouent elles aussi un rôle important. Par conséquent, il faut décider de la manière d'évaluer le rôle particulier joué par la sélection des audits.

Options

Rendre compte de la pertinence des audits sélectionnés : La sélection des audits soulève la question suivante : « Avons-nous sélectionné les bons audits? », tandis que les autres phases poseront la question : « Avons-nous bien mené notre audit? » Les questions permettant de démontrer le rôle de la sélection des audits sont notamment :

- Les résultats des enquêtes de satisfaction menées auprès des membres du comité de surveillance, des parties prenantes et des responsables du gouvernement montrent-ils que les thèmes choisis étaient pertinents et que les rapports ont été remis à temps pour prendre des décisions essentielles?
- Les utilisateurs pensent-ils que la séquence des audits liés était adéquate?
- Les audits ont-ils apporté la valeur ajoutée visée au moment de leur sélection?
- Quelles leçons ont été apprises afin d'améliorer les prochaines sélections d'audits, et des mesures ont-elles déjà été prises?

Rendre compte de l'atteinte des objectifs : Une autre option consiste à rendre compte de l'efficacité avec laquelle les objectifs ont été atteints, tant ceux régis par le plan que les objectifs généraux de l'unité d'audit de performance.

Conseils et exemples

Un bureau d'audit a mesuré le pourcentage d'audits découlant de demandes extérieures afin de montrer la pertinence de son travail, et a présenté un rapport à cet égard.

Exemple de cas

Le Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Zélande a défini des critères pour évaluer la qualité de son plan pluriannuel :

- le plan contribue à l'atteinte de nos objectifs stratégiques;
- il est accepté par les parties prenantes;
- il maximise la valeur ajoutée, notamment en contribuant à l'utilisation efficace et efficiente des ressources des organisations;
- il est cohérent et tourné vers l'avenir;
- il est solide :
 - o reposant sur une solide compréhension de l'environnement dans lequel nous évoluons, une analyse des thèmes et les tendances du secteur public;
 - o reposant sur une solide compréhension de nos performances passées et de nos objectifs stratégiques;
 - o soutenu par des plans budgétaires ou des plans d'activités intégrés.

Annexe A: Extraits de normes et de lignes directrices applicables

Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (<u>ISSAI</u>) contiennent plusieurs exigences liées à la sélection et à la planification pluriannuelle des audits :

- **ISSAI 1** dit (section 4) : L'institution supérieure de contrôle a établi pour l'audit de performance des priorités fondées sur la notion que le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité sont des objectifs aussi importants que la conformité aux lois et la régularité de la gestion financière et de la comptabilité.
- **ISSAI 12** énonce le principe 5 : Savoir répondre aux environnements évolutifs et aux risques émergents :
 - 1. Les ISC devront prendre conscience des attentes des parties prenantes et leur répondre, selon le cas, de manière opportune et sans compromettre leur indépendance.
 - **2.** Les ISC devront, dans le cadre de l'élaboration de leur programme de travail, répondre de manière adaptée aux questions-clés ayant un impact sur la société.
 - **3.** Les ISC devront évaluer l'évolution et l'émergence des risques dans l'environnement de contrôle et y répondre de manière opportune, par exemple, en encourageant des mécanismes visant à surmonter les irrégularités financières, la fraude et la corruption.
 - **4.** Les ISC devront s'assurer que les attentes des parties prenantes et les risques émergents soient pris en compte dans les plans stratégiques, d'entreprises et de vérification comptable, de manière adaptée.
 - **5.** Les ISC devront rester informées sur les questions pertinentes débattues au cours des forums nationaux et internationaux et y participer selon le cas.
 - **6.** Les ISC devront établir des mécanismes de collecte d'informations, prises de décision et mesures de rendement en vue d'améliorer la pertinence vis-à-vis des parties prenantes.
- **ISSAI 20** énonce le principe 6 : Les ISC gèrent leurs activités dans un souci d'économie, d'efficience et d'efficacité et dans le respect des lois et réglementations, et rendent compte publiquement de cette gestion.
- **ISSAI 100** dit (section 16) « Une ISC peut prendre des décisions stratégiques pour respecter les obligations prévues par son mandat et d'autres exigences législatives. Ces décisions peuvent indiquer les normes d'audit applicables, les missions qui seront réalisées et comment elles seront classées par ordre de priorité. »
- **ISSAI 300** dit (section 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 et (section 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).
- ISSAI 3000 (section 3.2) dit : « La planification stratégique constitue la base du choix des sujets de l'audit et, associée au système de planification annuelle de l'ISC, elle peut servir d'outil pour fixer les priorités et choisir les audits. Elle peut servir de mécanisme pour le choix des thèmes futurs de l'audit et de base à une planification plus détaillée. Pour terminer, elle peut servir d'instrument pour la prise de décisions stratégiques concernant l'orientation future de l'audit. La planification peut être réalisée en suivant les étapes suivantes : déterminer les domaines potentiels de l'audit; établir les critères à utiliser pour faire le choix; identifier les principales sources d'information pour les audits potentiels. Les exercices de planification stratégique permettent normalement d'obtenir un programme d'audit cohérent et convaincant que l'ISC pourra utiliser comme base pour la planification opérationnelle et l'affectation des ressources ».
- ISSAI 3100 (section 11) dit : « Les auditeurs doivent sélectionner des thèmes d'audit importants, pouvant être audités et correspondant au mandat de l'ISC. L'audit doit avoir des retombées positives appréciables pour les finances et l'administration publiques, l'entité à auditer ou le public en général. Lorsque les domaines respectifs de l'audit de la performance et d'autres types d'audits sont imbriqués les uns dans les autres, la classification de la mission dépendra de la finalité première de cet audit. Sauf pour ce qui concerne les audits réalisés sous mandat légal à la demande du Parlement ou d'une autre entité compétente, la sélection des thèmes des audits de la performance s'effectue sur la base d'une évaluation des problèmes et/ou des risques et sur celle de l'importance relative (non seulement financière, mais aussi sociale et/ou politique), l'accent étant mis sur les résultats obtenus par la mise en œuvre de politiques publiques. Lors du processus de sélection des thèmes d'audit, il importe de chercher à maximiser l'incidence prévue de l'audit tout en tenant compte des capacités d'audit. La planification stratégique et l'établissement du programme d'audit annuel constituent des outils utiles pour fixer les priorités ».
- ISSAI 3200 exposé-sondage (sections 8 à 10) dit que l'auditeur doit sélectionner le thème d'audit dans le cadre du processus de planification stratégique de l'institution supérieure de contrôle en analysant les thèmes possibles et en effectuant des recherches visant à déceler les risques et les problèmes. L'auditeur doit choisir des thèmes qui sont importants et auditables, et qui reflètent le mandat de l'institution supérieure de contrôle. L'auditeur doit mener le processus de sélection des thèmes d'audit de manière à maximiser l'impact escompté de l'audit, tout en tenant compte des capacités d'audit.

Remerciements

La mission de la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation consiste à encourager et consolider l'audit de performance, la surveillance et la reddition de comptes dans le secteur public, au Canada et à l'étranger, grâce à la recherche, à l'éducation et au partage des connaissances. Pour ce faire, nous développons les capacités des auditeurs du secteur public et des membres des comités de surveillance, les aidant ainsi à collaborer avec les autres agents publics pour la mise en place d'un gouvernement responsable.

Le document de travail *Approches à l'égard de la sélection et de la planification pluriannuelle des audits* a été élaboré dans le cadre de notre Programme international d'aide à la surveillance législative. Ce programme est financé par <u>Affaires mondiales Canada</u>.

Le processus consultatif mené pour ce projet a été le plus large possible et comprenait des consultations avec de nombreux membres du Conseil canadien des vérificateurs législatifs (<u>CCVL</u>) et d'autres bureaux d'audit au Canada et à l'étranger.

Au nom de notre conseil d'administration, nous tenons à remercier pour leur soutien et leur contribution active les bureaux d'audit qui ont participé à notre projet¹:

Carol Bellringer, vérificatrice générale, Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique **Angela Canning**, directrice adjointe, Audit de performance et optimisation des ressources, Bureau du vérificateur général de l'Écosse

Antony Clark, directeur adjoint, Audit de performance et optimisation des ressources, Bureau du vérificateur général de l'Écosse

Angela Cullen, directrice adjointe, Audit de performance et optimisation des ressources, Bureau du vérificateur général de l'Écosse

Michael Ferguson, vérificateur général, Bureau du vérificateur général du Canada

Judy Ferguson, vérificatrice provinciale, Bureau du vérificateur provincial de la Saskatchewan

Mary Gibson, responsable – Audit des systèmes, Bureau du vérificateur général de l'Alberta

Serge Giguère, vérificateur général adjoint, Vérificateur général du Québec

Andrew Greaves, vérificateur général, Bureau du vérificateur général du Queensland

Eric Hopper, directeur, Audit de l'optimisation des ressources et de la performance, Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick

Kathrina Lo, vérificatrice générale adjointe, Bureau du vérificateur général de Nouvelles-Galles du Sud **Jane MacAdam**, vérificatrice générale, Bureau du vérificateur général de l'Île-du-Prince-Édouard

_

¹ Les titres et organisations des individus mentionnés dans cette liste sont ceux qui étaient en vigueur au moment de la publication originale de ce document. La Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation était alors connue sous l'appellation CCAF-FCVI Inc.

Ronnie Nicol, directeur adjoint, Audit de performance et optimisation des ressources, Bureau du vérificateur général d'Écosse

Terry Paddon, vérificateur général, Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador

Michael Pickup, vérificateur général, Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse

Norm Ricard, vérificateur général, Bureau du vérificateur général du Manitoba

Martin Ruben, directeur adjoint, Audit de performance et optimisation des ressources, Bureau du vérificateur général des îles Caïmans

Merwan Saher, vérificateur général, Bureau du vérificateur général de l'Alberta

Mike Scott, vérificateur général adjoint, Groupe sur l'audit de performance, Bureau du contrôleur et vérificateur général de la Nouvelle-Zélande

Bob Shahi, directeur, Bureau d'audit interne, gouvernement des Territoires du Nord-Ouest

Ce projet n'aurait jamais pu être réalisé sans :

- la contribution, au niveau de la recherche et de la rédaction, du collaborateur de la CCAF-FCVI Neil
 Maxwell, le principal auteur du document de travail;
- les conseils et le travail de recherche de Malcolm Gaston, vérificateur général adjoint de la Colombie-Britannique;
- le leadership de **Yves Gauthier**, vice-président, Programmes internationaux, CCAF-FCVI;
- la contribution de John Reed², président-directeur général, CCAF-FCVI, et de Pierre Fréchette, recherchiste, CCAF-FCVI; et
- le soutien des membres suivants du personnel de la CCAF-FCVI: Julien Raynaud, agent de projet;
 Lynne Casiple, informaticienne et webmestre; et Kate Gertz, agente des communications pour les programmes internationaux.

Enfin, nous souhaitons étendre nos remerciements à toutes les personnes qui ont mis leurs compétences au service de la création de tout le contenu du site Web : **Nicole Plamondon** (traduction), **Laurel Hyatt** (révision anglaise).

En publiant ce document de travail, nous visons à aider les bureaux d'audit publics à élaborer un processus efficace de sélection et de planification pluriannuelle des audits. Nous espérons que vous le trouverez utile et vous invitons à nous faire part de vos commentaires.

Retour à la table des matières

-

² Vous pouvez transmettre vos commentaires, suggestions et idées à Monsieur John Reed, à la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation (jreed@caaf-fcar.ca).