

GUIDE

Guide pratique sur l'audit de la surveillance



FONDATION CANADIENNE
POUR L'AUDIT ET
LA RESPONSABILISATION

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 trousseaux 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.

Guide pratique sur l'audit de la surveillance

© 2013 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
100-1505, avenue Laperrière
Ottawa (Ontario) CANADA
K1Z 7T1

Tél : 613-241-6713

info@caaf-fcvi.com

<http://www.caaf-fcar.ca>

ISBN 978-1-926507-04-0

Cette publication est aussi disponible en anglais sous le titre :
Practice Guide to Auditing Oversight

Remerciements

À la Fondation canadienne pour l'audit et la responsabilisation, notre mission 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 *Guide pratique sur l'audit de la surveillance* est le deuxième d'une série de guides prévus dans le cadre de son programme de développement des capacités en audit de performance. Il a vu le jour grâce au financement apporté par les membres de la Fondation.

Le processus consultatif mené pour ce projet a été le plus large possible et comprenait des consultations, tant individuelles que collectives, avec de nombreux dirigeants et professionnels, par l'intermédiaire de divers réseaux, dont le Conseil canadien des vérificateurs législatifs (CCVL).

Au nom de notre conseil d'administration, nous tenons à remercier pour leur soutien, leur leadership éclairé et leur contribution active les membres de l'équipe-cadre de projet ayant accompagné la conception et le développement de ce Guide pratique¹ :

- **Maryanna Basic**, directrice de l'optimisation des ressources, division de l'audit, BMO Groupe financier
- **Maria Capozzi**, directrice principale, Initiatives stratégiques et gouvernance des conseils d'administration, Bureau du vérificateur général du Manitoba
- **Davide Cargnello**, chef de la recherche, Institut sur la gouvernance
- **Gus Chagani**, vérificateur général adjoint, Bureau de la vérificatrice générale de l'Ontario
- **Evangeline Colman-Sadd**, vérificatrice générale adjointe, Bureau du vérificateur général de la Nouvelle-Écosse
- **Vincent Daluz**, dirigeant principal de la vérification, Emploi et Développement social Canada
- **Terry Hunt**, directeur exécutif, Politique et liaison, Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada
- **Trena Keats**, directrice d'audit, Bureau du vérificateur général de Terre-Neuve-et-Labrador
- **Ray Kostuch**, vérificateur général adjoint, Bureau du vérificateur général de la ville d'Ottawa
- **Larry Munroe**, vérificateur général, Municipalité régionale d'Halifax (Nouvelle-Écosse)
- **Paul Nyquist**, directeur, Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique
- **Karl Salgo**, directeur exécutif, Institut sur la gouvernance
- **Regan Sommerfeld**, directrice principale, Bureau du vérificateur provincial de la Saskatchewan.

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.

Nous souhaitons également remercier les nombreux autres professionnels de l'audit qui, par leurs commentaires et suggestions, ont contribué à ce projet :

- **Gordon Beal**, vice-président, Recherche, orientation et soutien, CPA Canada
- **Régent Chouinard**, directeur principal, Bureau du vérificateur général du Canada
- **Gigi Dawe**, directrice de projets, Surveillance des risques et gouvernance, CPA Canada
- **Judy Ferguson**, vérificatrice provinciale par intérim, Bureau du vérificateur général de la Saskatchewan
- **Serge Giguère**, vérificateur général adjoint par intérim, Vérificateur général du Québec
- **Juli-Ann Gorgi**, directrice de projets, Recherche, orientation et soutien, CPA Canada
- **Rebecca Yosipovich**, gestionnaire, Pratiques professionnelles, Bureau de la vérificatrice générale de l'Ontario.

Ce projet n'aurait jamais pu être réalisé sans...

- le leadership de **John Reed**², vice-président, Audit de performance, CCAF-FCVI et président, équipe-cadre du projet du Guide pratique
- la contribution de **Pierre Fréchette**, chercheur, CCAF-FCVI et auteur principal du Guide pratique
- le soutien des membres suivants du personnel de la CCAF-FCVI : **Julien Raynaud**, agent de projet, **Lynne Casiple**, informaticienne et webmestre, et **James Oulton**, agent des services intégrés.

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 relatif au Guide pratique : **Nicole Plamondon** (traduction), **Laurel Hyatt** (révision) et **Paul Edwards** (conception graphique).

Une surveillance efficace est importante pour le bon fonctionnement de toute entité du secteur public, tant pour fournir des services publics efficaces que pour encourager la mise en place d'un gouvernement responsable. Par la publication de ce Guide pratique, nous visons à aider les auditeurs du secteur public à concevoir et mener des audits de performance sur les pratiques de surveillance et à présenter des rapports à cet égard. Nous espérons que vous le trouverez utile et vous invitons à nous faire part de vos commentaires.



Brian Bost, président du conseil d'administration de la CCAF-FCVI



Paul Lohnes, président-directeur général de la CCAF-FCVI

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).

Table des matières

But du Guide pratique sur l'audit de la surveillance	6
Partie 1 Concepts et contexte	7
Qu'est-ce que la surveillance et quel est son lien avec la gouvernance?	8
Qu'est-ce que la surveillance?	8
Qu'est-ce que la gouvernance?	10
L'importance d'une surveillance efficace	13
Les fonctions et organes de surveillance	16
La hiérarchie des responsabilités de surveillance.....	16
Les organes de surveillance.....	20
Les fonctions de surveillance	23
La surveillance des organismes, conseils, commissions et autorités	25
La surveillance des initiatives majeures lancées par les ministères.....	26
Partie 2 Méthodes d'audit	28
L'audit de la surveillance	29
Choisir le thème de l'audit	31
Établir le degré d'attention à accorder à la surveillance	34
Planifier un audit de la surveillance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité	36
Développer une connaissance des activités et évaluer les risques.....	37
Établir la stratégie d'audit	44
Définir les objectifs d'audit.....	45
Élaborer les critères d'audit.....	49
Planifier un audit de la surveillance d'une initiative majeure d'un ministère	58
Développer une connaissance des activités et évaluer les risques.....	58
Établir la stratégie d'audit	64
Définir les objectifs d'audit.....	65
Élaborer les critères d'audit.....	69
Effectuer la phase examen	76
Éléments probants documentaires	79
Éléments probants testimoniaux.....	80
Éléments probants matériels.....	82
Éléments probants analytiques	83
Préparer le rapport sur les résultats d'un audit de la surveillance	86
Mise en contexte	87
Observations d'audit	89
Recommandations	90
Bibliographie	91
Lignes directrices et bonnes pratiques	91
Rapports d'audit et de comité des comptes publics présentés dans ce Guide	92
Autres références sur la gouvernance et la surveillance	94
Glossaire	96

But du Guide pratique sur l'audit de la surveillance

Par ce Guide pratique, nous fournissons aux auditeurs internes et externes du secteur public des conseils sur la sélection, la planification et la réalisation des audits de performance (ou d'optimisation des ressources) mettant l'accent sur les fonctions et les organes de surveillance, et sur la rédaction d'un rapport à cet égard.

Certains bureaux d'audit ont publié des documents informatifs sur les principes et les pratiques exemplaires en matière de gouvernance et de surveillance. Néanmoins, il existe peu d'ouvrages pratiques sur la réalisation des audits de la surveillance. Notre Guide vise à combler ce vide : il contient des conseils sur chaque phase de l'audit, ainsi que des exemples d'objectifs et de critères pour l'audit des fonctions et des organes de surveillance.

Étendue du Guide pratique

Ce Guide porte essentiellement sur la surveillance telle qu'elle est exercée dans le secteur public. Il contient en particulier des conseils sur la manière d'auditer les fonctions et les organes de surveillance chargés de :

- surveiller les [organismes, les conseils, les commissions et les autorités](#) (p. ex. les sociétés ou organismes d'État, les commissions scolaires, les autorités sanitaires);
- surveiller les [initiatives majeures](#) lancées par les ministères (programmes, projets, services essentiels ou initiatives horizontales gérés en interne ou sous-traités auprès d'un fournisseur du secteur privé).

Ce Guide ne porte pas sur la surveillance parlementaire et ne contient aucun conseil sur la manière d'auditer les contrôles de gestion routiniers dans les ministères ou organismes publics. Cependant, les auditeurs constateront qu'une partie de son contenu (objectifs, critères, etc.) peut être utilisée ou adaptée pour auditer différents mécanismes de surveillance au sein des ministères.

Utilisation du Guide pratique

Ce Guide est un outil souple qui a été élaboré de manière à pouvoir être utilisé en parfaite harmonie avec les processus et les procédures de chaque bureau d'audit, et conformément aux normes en vigueur en matière d'audit et de certification. Il vient donc compléter les méthodes d'audit actuelles.

Il n'est pas obligatoire de lire toutes les sections de ce Guide dans l'ordre. En effet, ce Guide a été conçu de manière à fournir un accès facile à chaque thème et permet au lecteur de sauter rapidement d'une section à une autre. Les auditeurs peuvent ainsi consulter seulement les sections qui répondent le mieux à leurs besoins.

Guide pratique sur l'audit de la surveillance

Partie 1 Concepts et contexte

Qu'est-ce que la surveillance et quel est son lien avec la gouvernance?

Les définitions de la « surveillance » et de la « gouvernance » varient selon les entités des secteurs privé ou public, mais elles ont de nombreuses similitudes. Dans ce Guide, nous reconnaissons que la surveillance est une composante (ou une sous-catégorie) d'une bonne gouvernance et nous adoptons les définitions de ces termes qui conviennent aux entités du secteur public.

Qu'est-ce que la surveillance?

La surveillance désigne le fait de prendre les mesures nécessaires pour examiner et suivre les entités du secteur public – ainsi que leurs politiques, plans, programmes et projets – afin de s'assurer :

- que ces entités atteignent les résultats escomptés;
- qu'elles optimisent leurs ressources;
- qu'elles respectent les politiques, les lois, les règlements et les normes d'éthique en vigueur.

La surveillance est l'une des fonctions essentielles de la gouvernance et est exercée par des conseils d'administration (ou d'autres organes de gouvernance), des comités et des organes externes.

Le terme « **surveillance** » est composé du préfixe « sur », qui signifie « au-dessus de, par-dessus », et d'un dérivé de « **veille** », qui se rapporte à un état « éveillé, vigilant, attentif ». En fait, tout responsable d'une fonction de surveillance est chargé d'examiner un processus, un programme ou un projet avec une extrême vigilance, mais sans intervenir dans la gestion quotidienne de celui-ci.

En d'autres termes, la surveillance (ou vigilance active) est un filet de sécurité mis en place pour s'assurer que :

- Toute décision essentielle est prise avec une diligence raisonnable;
- Les politiques et les stratégies sont mises en œuvre comme il est prévu;
- Les principaux risques sont décelés, suivis et atténués;
- Les processus et systèmes opérationnels fonctionnent parfaitement;
- Les résultats attendus sont obtenus;
- Les ressources sont optimisées;
- Les activités sont conformes aux politiques, lois, règlements et normes d'éthique en vigueur;
- Les sujets de préoccupation naissants sont traités;
- Les actifs sont protégés;
- L'amélioration continue a lieu.

Dans la pratique, on peut exercer la surveillance par l'intermédiaire de diverses actions, notamment :

- planifier
- définir les besoins d'information
- remettre en question
- conseiller
- approuver
- décider
- suivre
- examiner
- prendre des mesures correctives

Les différents [organes de surveillance](#) remplissent différentes [fonctions de surveillance](#), selon le mandat qui leur est propre. Certains organes de surveillance jouent un rôle plus actif que d'autres afin de fournir une orientation à la direction, tout en restant à l'écart de la gestion quotidienne des activités de l'entité.

[Retour à la table des matières](#)

Qu'est-ce que la gouvernance?

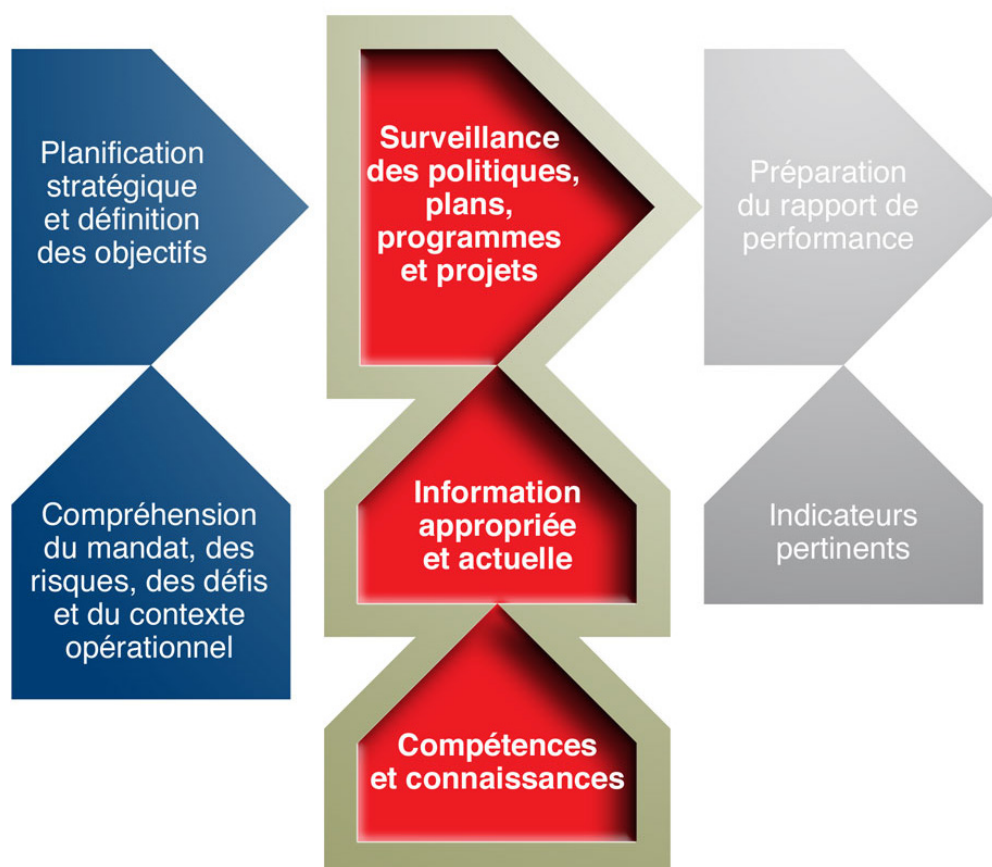
La gouvernance englobe certes la surveillance, mais elle constitue un concept plus vaste. Elle désigne les structures, systèmes et pratiques qui permettent à une entité :

- d'attribuer les pouvoirs décisionnels, d'établir le processus décisionnel et de fixer son orientation stratégique;
- de superviser la fourniture de ses services; la mise en œuvre de ses politiques, plans, programmes et projets; ainsi que le suivi et l'atténuation de ses principaux risques;
- de produire un rapport de performance sur l'atteinte des résultats visés et d'utiliser l'information sur la performance aux fins de l'amélioration continue et de la prise de mesures correctives.

Un cadre de gouvernance simplifié est présenté à la **figure 1**.

Figure 1 – Cadre de gouvernance simplifié

Il existe une abondante documentation sur ce qui constitue une bonne gouvernance et, ces dernières années, un certain nombre d'entités, dont des bureaux d'audit, ont publié des guides de « bonnes pratiques » (par exemple, le guide 2014 des bonnes pratiques en matière de gouvernance dans le secteur public du Bureau du vérificateur général de l'Australie [*Public Sector Governance: Strengthening Performance Through Good Governance*](#)).



Même si le présent Guide ne porte pas sur tous les aspects de la gouvernance dans le secteur public, nous estimons qu'il est toutefois utile de souligner les principes de base qui sous-tendent une bonne gouvernance – et donc aussi une surveillance efficace.

Les principes de base d'une bonne gouvernance sont les suivants :

- La responsabilisation
- Le leadership
- L'intégrité
- La gérance
- La transparence

Ces cinq principes sont brièvement définis à la **figure 2**.

Figure 2 – Principes d'une bonne gouvernance

La **responsabilisation** est l'obligation pour un individu, un groupe ou une entité de répondre de l'exercice d'une responsabilité qui lui a été conférée.

Le **leadership** est le « ton donné » par la direction, qui joue un rôle primordial pour encourager le personnel d'une entité à appliquer des pratiques de bonne gouvernance.

L'**intégrité** consiste à agir de manière impartiale et éthique ainsi que dans l'intérêt public. Elle se traduit en partie par le respect des lois, règlements d'application et politiques en vigueur, ainsi que par l'inculcation de normes élevées de professionnalisme à tous les niveaux d'une entité.

La **gérance** consiste à s'occuper des ressources au nom du public, de manière à maintenir ou améliorer la capacité d'une entité à servir l'intérêt public.

La **transparence** est atteinte quand les décisions et les actes sont connus de tous, ce qui signifie que les parties prenantes, notamment le public et les employés, ont accès à une information complète, exacte et claire sur les affaires publiques.

Source : Définitions adaptées de *Public Sector Governance: A Guide to the Principles of Good Practice*, Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique.

Il est également utile que les auditeurs comprennent clairement les rôles distincts joués par les organes de surveillance et la direction. En principe, le rôle de l'organe de surveillance est entièrement séparé de celui de la direction. Pour illustrer ce principe, nous vous présentons dans le **tableau 1** le rôle habituel incombant au conseil d'administration et celui de la direction dans un organisme, un conseil, une commission ou une autorité du secteur public.

L'organe de surveillance doit remplir son rôle sans intervenir dans la gestion quotidienne de l'entité. Ses membres doivent aussi être indépendants de la direction de l'entité afin d'empêcher tout conflit d'intérêts, réel ou perçu.

Tableau 1 – Rôles distincts du conseil d'administration et de la direction

Rôle du conseil d'administration	Rôle de la direction
■ Sélectionner, évaluer et habiliter le chef de la direction	■ Gérer l'entité selon l'orientation donnée par le conseil d'administration (CA) ■ Tenir le CA informé ■ Demander conseil au CA
■ Approuver les buts stratégiques et les politiques de l'entité	■ Recommander des buts et des politiques en se fondant sur des renseignements pertinents
■ Prendre les décisions stratégiques	■ Encadrer les décisions dans le contexte de la mission et de la vision stratégique de l'entité et fournir au CA des recommandations étayées
■ Fixer les niveaux appropriés de tolérance au risque	■ Évaluer, atténuer et surveiller les risques et informer régulièrement le CA sur les principaux risques auxquels est exposée l'entité
■ Surveiller la performance de la direction et celle de l'entité	■ Fournir au CA une information transparente, complète et actuelle, sous une forme concise, contextuelle ou comparative ■ Répondre aux demandes de renseignements supplémentaires

Source : D'après B. S. Bader (2008), « [Distinguishing Governance from Management](#) », *Great Boards*, vol. VIII, n° 3

[Retour à la table des matières](#)

L'importance d'une surveillance efficace

Une surveillance efficace est importante pour le bon fonctionnement de toute entité du secteur public. Celui-ci compte de nombreux organes de surveillance qui – aux échelons national, provincial et municipal – contribuent chacun à ce que les services publics soient fournis conformément aux principes d'efficacité, d'efficience et d'économie.

L'importance de processus de surveillance solides a récemment été illustrée par un certain nombre d'affaires très médiatisées dans lesquelles les lacunes en la matière ont eu de graves conséquences. Le défaut de surveillance des institutions financières aux États-Unis, qui a contribué (entre autres facteurs) à la crise économique mondiale de 2008, est un exemple bien connu. Au Canada aussi, un certain nombre de lacunes en matière de surveillance dans le secteur public ont fait la une des médias (voir **figure 3**).

Figure 3 – Exemples de lacunes en matière de surveillance

Les services d'ambulance aérienne en Ontario

En mars 2012, le vérificateur général de l'Ontario a publié un rapport spécial sur les services d'ambulance aérienne fournis dans la province par Ornge, une société provinciale sans but lucratif créée en 2005. Ce rapport mettait en lumière une série de transactions financières irrégulières, des problèmes de performance et une absence de surveillance des activités de la société par le ministère de la Santé et des Soins de longue durée. Au fil du temps, Ornge avait créé, avec l'approbation de son conseil d'administration, un réseau de filiales qui n'étaient pas incluses dans l'entente de performance signée entre Ornge et le Ministère. La capacité du Ministère à obtenir l'information dont il avait besoin pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance concernant Ornge et son conseil d'administration était donc entravée. En outre, le conseil d'administration n'avait pas demandé l'avis du Ministère sur plusieurs décisions stratégiques importantes et n'avait pas pris les mesures appropriées pour enquêter sur des transactions douteuses.

En 2014, le Comité permanent des comptes publics a publié un rapport sommaire dans lequel il a communiqué la conclusion suivante :

« Les points ciblés dans le rapport du Bureau du vérificateur général [peuvent] être principalement attribués à l'absence de diligence raisonnable et de surveillance de la part du ministère de la Santé et des Soins de longue durée dans l'application d'un cadre de responsabilisation robuste et au manque de transparence et de responsabilisation de la part de l'équipe de direction et du conseil d'administration d'Ornge. Ces facteurs ont été aggravés par les problèmes opérationnels systémiques et les lacunes de la première entente de [performance] d'Ornge. »

La sécurité ferroviaire au Canada

Les problèmes de sécurité ferroviaire ont été mis en exergue en juillet 2013 par la tragédie de Lac-Mégantic (Québec), au cours de laquelle le déraillement et l'explosion au centre-ville d'un train transportant du pétrole brut ont fait 47 morts. Pendant l'enquête menée après la tragédie, le Bureau de la sécurité des

transports du Canada a relevé de nombreuses causes concourantes, dont une surveillance et un suivi insuffisants exercés par Transports Canada à l'égard des systèmes de gestion de la sécurité ferroviaire.

En novembre 2013, le vérificateur général du Canada a publié un rapport d'audit sur la surveillance de la sécurité ferroviaire dans lequel il a lui aussi mis en lumière les lacunes de Transports Canada en matière de surveillance. Entre autres constatations, il a indiqué que pour la période examinée, Transports Canada n'avait réalisé que 26 % des audits des systèmes de gestion de la sécurité ferroviaire exigés par sa politique. Il a conclu que Transports Canada n'avait pas suffisamment surveillé les systèmes de gestion de la sécurité.

Les exemples présentés à la **figure 3** ne sont que quelques-uns des cas récents les plus marquants. Il en existe beaucoup d'autres et les médias portent régulièrement de nouvelles affaires à l'attention du public. En raison de ces lacunes en matière de surveillance (et d'autres facteurs), on a adopté des réformes tant dans le secteur public (p. ex. la *Loi fédérale sur la responsabilité* et la *Loi sur la gouvernance des sociétés d'État* au Québec) que dans le secteur privé (p. ex. la *Loi sur les valeurs mobilières en Ontario*) afin d'accroître les obligations redditionnelles des administrateurs et des cadres de direction, et de renforcer les fonctions d'audit interne. Ainsi, dans l'administration fédérale, on a créé des comités d'audit ministériels majoritairement constitués de membres externes à la suite du scandale des commandites.

En outre, l'importance d'une surveillance efficace prend de l'ampleur dans de nombreuses collectivités publiques où les gouvernements se dessaisissent de la fourniture directe de programmes dans un certain nombre de secteurs par les moyens suivants :

- délégation de la mise en œuvre des programmes ou de la prestation des services à une entité – c'est-à-dire un organisme, un conseil, une commission ou une autorité – nouvellement créée;
- sous-traitance de la mise en œuvre de programmes, de services et de projets d'immobilisation auprès de partenaires du secteur privé en recourant à des partenariats public-privé ou à d'autres types d'ententes contractuelles.

Les dépenses du secteur public sortent de plus en plus souvent des modèles traditionnels de responsabilisation et de gouvernance en vigueur dans les ministères – ce qui peut créer de nouveaux risques qu'il faut gérer et atténuer. Pour ce faire, les entités du secteur public doivent s'adapter si elles veulent maintenir ou améliorer l'efficacité de leur surveillance. On a élaboré de nouvelles dispositions concernant la gouvernance et la surveillance pour faire face à ces nouvelles situations, reconnaissant qu'une gouvernance efficace ne peut pas exister sans une surveillance solide.

Cela dit toutefois, la situation économique difficile que nous traversons entraîne des réductions budgétaires affectant profondément la gestion de nombreux services et programmes publics. Des sous-ministres et d'autres responsables publics ont fait part de leurs inquiétudes à propos des ressources nécessaires pour soutenir les mécanismes de surveillance existants et remplir leurs obligations redditionnelles.

Pour relever le défi que pose le maintien de solides processus de surveillance dans les programmes soumis à des réductions de budget et de personnel, les entités du secteur public doivent mettre en place une

combinaison de processus de surveillance qui assure un juste équilibre entre les risques et les contrôles, et entre l'efficacité et les coûts. Toute incapacité à le faire pourrait indûment exposer une entité à des risques graves ou encore, écraser l'entité sous des processus inutiles et une bureaucratie interne onéreuse qui se focalise sur les processus plutôt que sur les résultats.

En auditant les fonctions et les organes de surveillance, les auditeurs internes et législatifs peuvent considérablement aider les entités du secteur public à trouver cet équilibre entre les risques et les contrôles, et entre l'efficacité et les coûts. Grâce aux rapports qu'ils produisent, les auditeurs peuvent :

- recenser les causes des lacunes en matière de surveillance (un audit de la surveillance est souvent effectué à la suite d'une défaillance, d'une crise ou d'un scandale grave);
- mettre en lumière les faiblesses et les inefficiences dans les régimes de surveillance (aidant de ce fait l'entité auditée à éviter les lacunes en matière de surveillance);
- relever les pratiques exemplaires;
- formuler des recommandations visant des points à améliorer;
- aider les ministères, les organismes, les conseils, les commissions et les autorités à améliorer leur performance en matière de surveillance et à éviter de répéter les erreurs du passé.

Enfin, l'audit des fonctions et des organes de surveillance constitue un moyen important pour les bureaux d'audit de remplir leur mandat consistant à fournir en toute impartialité à leurs clients (assemblée législative, comité d'audit, etc.) des renseignements, des conseils, des certifications (ou une assurance) et des recommandations sur la gestion des fonds publics.

[Retour à la table des matières](#)

Les fonctions et organes de surveillance

La hiérarchie des responsabilités de surveillance

Dans les entités du secteur public, les responsabilités de surveillance n'incombent pas toutes à un seul organe ou niveau hiérarchique; elles sont réparties parmi les différents niveaux ou échelons. Le présent Guide porte essentiellement sur les responsabilités de surveillance des niveaux hiérarchiques supérieurs dans deux situations précises ([les organismes, les conseils, les commissions ou les autorités](#), d'une part, et [les initiatives majeures](#) dans les ministères, d'autre part) et nous n'y abordons aucunement la gestion quotidienne et les contrôles courants (qui relèvent des niveaux hiérarchiques opérationnels et tactiques). Nous proposons plus bas dans le texte une courte vue d'ensemble d'autres situations afin d'illustrer la diversité des rôles de surveillance dans les entités du secteur public.

Ainsi, dans une seule entité – soit une société d'État, un organisme, un conseil, une commission ou une autorité –, les différentes responsabilités de surveillance sont réparties entre divers gestionnaires et organes ainsi qu'entre diverses fonctions :

- **Les cadres hiérarchiques des opérations** – Ils surveillent les opérations au cours desquelles les transactions courantes sont saisies et traitées;
- **Les fonctions de surveillance tactique** – Ce sont des pôles de compétence centralisés comme les finances, la gestion des risques, la conformité et les ressources humaines. Ces fonctions de surveillance tactique suivent, facilitent et coordonnent les activités des secteurs d'activité afin de veiller à ce que tout fonctionne efficacement, dans les limites du budget et le respect des politiques de l'entité;
- **La haute direction** – Elle dirige et supervise les activités de l'entité et élabore les stratégies d'ensemble en vue de les soumettre à l'approbation du conseil d'administration. Elle fournit aussi au conseil d'administration des observations sur l'atteinte des objectifs de l'entité;
- **Le conseil d'administration** – Responsable de la gouvernance de l'entité, il surveille les activités et la performance de la haute direction concernant la mise en œuvre des stratégies d'ensemble.

De plus, les sociétés d'État et les autres entités similaires sont surveillées par le ministre de tutelle qui leur est désigné et peuvent en plus l'être par l'un des nombreux organismes de réglementation indépendants, selon le secteur économique où elles exercent leurs activités ou encore selon l'autorité étatique concernée.

À la **figure 4**, nous illustrons une situation où un ministère provincial de la santé surveille un certain nombre d'autorités régionales de la santé, qui elles-mêmes surveillent les activités de plusieurs hôpitaux de leur région respective. Dans cet exemple, le président du conseil d'administration de chacune des autorités régionales de la santé rend compte au ministre. Quant à la **figure 5**, nous y illustrons le cas où un organisme de réglementation – en l'occurrence une commission de l'énergie – surveille un certain nombre de producteurs d'énergie et leurs différentes centrales électriques. La commission de l'énergie est elle-même surveillée par un ministre.

Cela dit, les organismes centraux ont eux aussi des responsabilités de surveillance qui leur sont propres – ces responsabilités se concentrent sur la mise en œuvre des politiques essentielles par les ministères et organismes publics. À la **figure 6**, nous illustrons le cas d'un organisme central qui surveille la mise en œuvre des politiques relatives à la gestion de grands projets de l'État.

Enfin, il est possible d'instaurer des mécanismes internes de surveillance des initiatives majeures au sein des ministères ou des organismes publics. À la **figure 7**, nous illustrons le cas où un comité spécial constitué de sous-ministres adjoints et d'un sous-ministre a été créé pour surveiller une initiative majeure. Responsable de rendre des comptes au ministre, ce comité n'intervient pas dans la gestion quotidienne de l'initiative.

En ce qui concerne les [initiatives majeures](#) (projets, programmes et services essentiels du secteur public), ce Guide couvre les responsabilités de surveillance exercées par le ministre et par tout autre organe spécial de surveillance créé aux fins de surveiller le projet, programme ou service en question.

Figure 4 Exemple de surveillance d'organismes, de conseils, de commissions ou d'autorités par un ministère



Figure 5 Surveillance d'un organisme de réglementation



Pour ce qui est des [organismes, conseils, commissions et autorités](#), nous abordons les responsabilités de surveillance exercées par un conseil d'administration ou un organe de surveillance équivalent, ainsi que celles qui incombent au ministre chargé de surveiller ce conseil d'administration ou cet organe de surveillance.

Nous traitons de manière plus détaillée ces deux situations distinctes un peu plus loin dans cette première partie du Guide ([Concepts et contexte](#)) et elles sont aussi le sujet principal de la partie suivante consacrée aux [méthodes d'audit](#). Certes, dans ce Guide, nous ne donnons pas d'indications spécialement adaptées à l'audit de la surveillance d'un organisme de réglementation non gouverné par un conseil d'administration ou un organe de surveillance équivalent, mais les auditeurs intéressés par ce thème peuvent utiliser et adapter les exemples (indicateurs, questions, objectifs, critères) fournis, au gré de leurs besoins. Certains conseils peuvent également servir de point de départ pour auditer les mécanismes de surveillance communs au sein de ministères.

Figure 6 Surveillance de la mise en œuvre d'une politique pangouvernementale sur les grands projets publics par un organisme central



Figure 7 Surveillance d'une initiative majeure par un comité spécial créé au sein d'un ministère



Les organes de surveillance

Les responsabilités de surveillance existent dans toutes les entités du secteur public et incombent aux gestionnaires et au personnel travaillant dans diverses structures de gouvernance. Certaines structures sont courantes et bien réglementées, comme le conseil d'administration des sociétés ou organismes d'État, tandis que d'autres sont plus ponctuelles et uniquement assujetties à des règles internes.

Pour compliquer davantage la situation, la nomenclature utilisée pour les organes de surveillance est loin d'être uniforme. Ainsi, même si on parle souvent de « conseil » – comme dans le cas du conseil d'administration d'une société d'État –, on utilise aussi les termes suivants pour désigner ces organes de surveillance : « régie », « commission », « organisme », et ainsi de suite. Il est donc important que les auditeurs du secteur public ne s'arrêtent pas au nom des entités et qu'ils définissent clairement les caractéristiques des organes de surveillance qu'ils décident d'auditer.

De manière générale, un organe de surveillance est un groupe de personnes qui ont un objectif commun de surveillance et qui agissent dans le cadre d'une unité organisée. Dans le présent Guide, nous nous concentrons sur les organes de surveillance possédant les caractéristiques suivantes :

- une structure distincte;
- un degré suffisant d'indépendance;
- un mandat clair de surveillance.

Un organe de surveillance peut aussi être l'organe de gouvernance d'une entité (par exemple, un conseil d'administration) ou un comité ou encore toute autre structure rendant directement compte à l'organe de gouvernance (comme un comité d'audit).

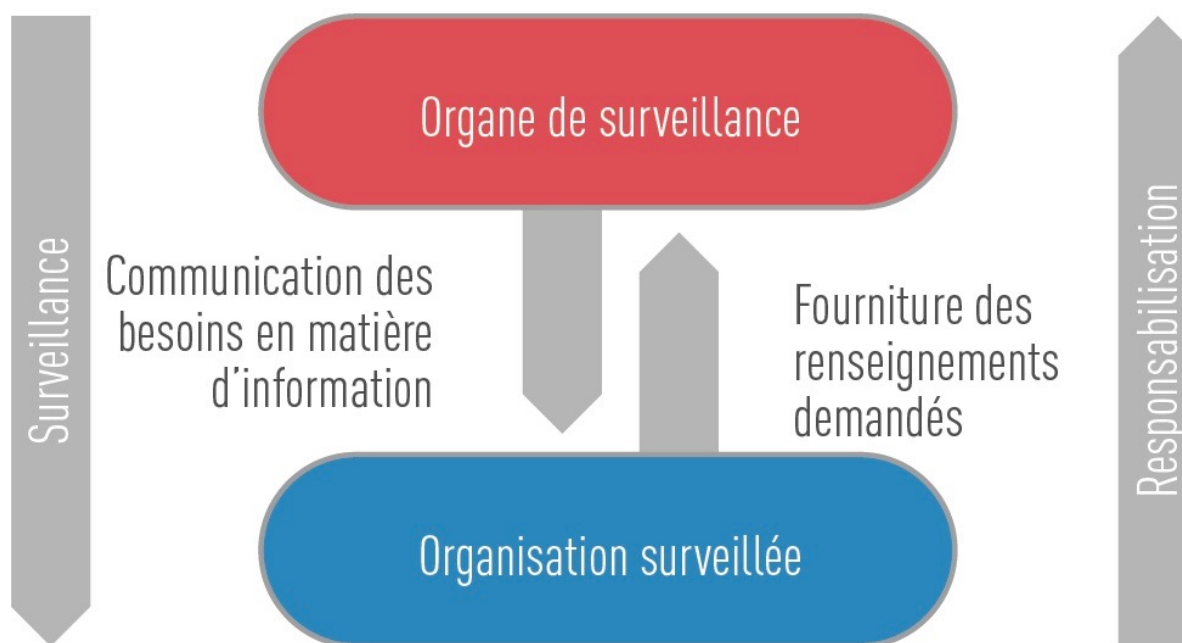
Le conseil d'administration d'une société d'État, l'organe gouvernant d'une autorité sanitaire ou éducative locale et l'organisme de réglementation d'un secteur économique donné peuvent tous satisfaire à la définition d'un organe de surveillance. Cependant, dans le présent Guide, nous reconnaissons qu'il est possible de réaliser un audit de la surveillance même quand certaines des conditions susmentionnées (structure distincte, indépendance et mandat clair) ne sont pas remplies. Si certaines sections du Guide sont peut-être moins applicables dans ce cas, d'autres seront facilement adaptables.

Chaque organe de surveillance possède des caractéristiques propres. Cependant, tous les organes de surveillance ont en commun la nature de leurs relations avec l'entité qu'ils surveillent et les [fonctions de surveillance](#) qu'ils exercent. Comme nous l'illustrons à la **figure 8**, le lien entre les organes de surveillance et les entités surveillées se fait à travers l'échange d'information qui a lieu entre eux. L'organe de surveillance communique ses besoins en matière d'information à l'entité surveillée, et celle-ci lui fournit l'information demandée, remplissant par là même ses obligations redditionnelles.

Cet échange d'information peut avoir lieu à plus d'un niveau hiérarchique. Selon le lien hiérarchique, une entité peut rendre compte à une autre entité (un organisme de réglementation ou une autorité sanitaire, par exemple), qui rend elle-même compte à une troisième entité (un ministère, un parlement ou une assemblée

législative). Dans ce cas, la deuxième entité est à la fois un organe de surveillance (elle surveille la première entité) et une entité surveillée (elle est surveillée par la troisième entité).

Figure 8 Circulation d'information entre l'organe de surveillance et l'entité surveillée



On peut utiliser l'expression « surveillance du surveillant » pour décrire la situation où un organe de surveillance surveille un autre organe de surveillance. Aux **figures 4, 5 et 6**, nous avons présenté des exemples de cas de surveillance du surveillant. À la **figure 4**, par exemple, les autorités régionales de la santé sont à la fois des organes de surveillance et des entités surveillées. Cependant, les liens de surveillance illustrés dans ces figures ne sont pas nécessairement hiérarchiques; certains sont horizontaux.

La surveillance du surveillant joue un rôle important, en particulier quand des ministres sont chargés de surveiller des organismes, des conseils, des commissions ou des autorités. C'est ce qu'a reconnu le Comité permanent des comptes publics de l'Ontario dans son [rapport de 2014](#) sur les services d'ambulance aérienne d'Ornge :

« Le Comité souligne que les problèmes d'Ornge confirment qu'il n'est pas responsable de se fier simplement aux conseils d'administration des organismes bénéficiant de paiements de transfert en ce qui concerne la surveillance. Le Ministère doit prendre les choses en main et veiller à la bonne administration des fonds publics et à la responsabilisation des conseils d'administration. »

Ces dernières années, beaucoup d'audits ont mis en lumière des lacunes importantes concernant la surveillance exercée par le ministre de tutelle à l'égard de certains organismes et conseils ainsi que de certaines commissions et autorités (p. ex. le [rapport d'audit de surveillance de 2011 du Bureau du vérificateur](#)

[général du Nouveau-Brunswick sur les commissions d'épuration des eaux usées](#), le [rapport d'audit de 2009 du BVG de l'Ontario sur l'initiative des dossiers de santé électroniques de l'Ontario](#), et le [Rapport spécial de 2012 du BVG de l'Ontario sur les services d'ambulance aérienne et services connexes d'Ornge](#)).

Par conséquent, un seul et même audit peut traiter la surveillance à différents niveaux :

- la surveillance exercée par un conseil d'administration ou tout autre organe à l'égard des activités d'une entité;
- la surveillance exercée par le ministre de tutelle à l'égard du conseil d'administration ou de l'organe susmentionné;
- la surveillance exercée par un organisme de réglementation indépendant à l'égard des activités de l'entité.

[Retour à la table des matières](#)

Les fonctions de surveillance

On crée des organes de surveillance pour qu'ils remplissent des mandats précis. Au **tableau 2**, nous décrivons les principales fonctions que ces organes exercent pour remplir leur mandat. Les fonctions sont classées selon l'étape du cycle de gestion *Planifier-Faire-Vérifier-Agir* dont elles relèvent (certes, certaines fonctions sont exercées à plus d'une étape du cycle, mais nous avons voulu simplifier le tableau).

Un organe de surveillance doit souvent exercer de nombreuses fonctions pour surveiller adéquatement un seul processus. Ainsi, les conseils d'administration et d'autres organes de surveillance remplissent généralement de nombreuses fonctions de surveillance concernant la gestion des risques de l'entité. À titre d'exemple, ils peuvent notamment approuver les politiques de gestion des risques; prendre des décisions sur les niveaux de risques tolérés; passer en revue les profils de risques; suivre la mise en œuvre des processus d'évaluation des risques; et communiquer l'information sur les risques organisationnels.

Cependant, tous les organes de surveillance n'exercent pas toutes ces fonctions. Les fonctions de chaque organe de surveillance sont définies dans le mandat de celui-ci. Il est donc important que les auditeurs comprennent parfaitement le mandat de surveillance attribué à l'entité qu'ils auditent.

En outre, il importe de souligner que même quand il n'existe pas d'organe indépendant et distinct chargé de surveiller une initiative majeure, on peut raisonnablement s'attendre à ce que les fonctions décrites au **tableau 2** soient exercées d'une manière ou d'une autre. En d'autres termes, toutes les initiatives majeures doivent bénéficier d'une gouvernance et d'une surveillance efficaces. Dans ce cas, les auditeurs peuvent utiliser les fonctions de surveillance comme point de départ pour élaborer leurs critères d'audit.

Tableau 2 – Liste des fonctions de surveillance

Fonctions PLANIFIER	
1. Planifier	Établir quand et comment l'organe de surveillance prendra des mesures de surveillance.
2. Définir les besoins d'information	Définir l'information dont l'organe de surveillance aura besoin pour s'acquitter de ses responsabilités.
Fonctions FAIRE	
3. Remettre en question	Demander une explication ou une justification; remettre en cause.
4. Conseiller	Formuler des suggestions sur la meilleure ligne de conduite à adopter.
5. Approuver	Reconnaître officiellement ou accepter qu'un élément est satisfaisant (ou conforme).

6. Décider	Parvenir à une décision finale après avoir examiné les faits pertinents et les solutions possibles.
Fonctions VÉRIFIER	
7. Suivre	Assurer la surveillance régulière et systématique d'un processus, système, programme, projet ou service, et comparer la performance réelle avec celle prévue.
8. Examiner	Examiner ou passer en revue formellement certains aspects d'une entité, avec la possibilité ou l'intention de procéder à des changements au besoin : ▪ des rapports d'audit; ▪ des rapports d'évaluation; ▪ des rapports d'enquête.
Fonctions AGIR	
9. Prendre des mesures correctives	Prendre des mesures pour corriger une lacune constatée après en avoir décelé la cause, soit directement en adoptant une nouvelle règle ou politique ou en en modifiant une existante, soit indirectement en veillant à ce que la direction mette en œuvre des mesures adéquates.

Outre les fonctions mentionnées au **tableau 2**, les organes de surveillance peuvent jouer d'autres rôles importants, notamment encourager l'amélioration continue, donner le ton à partir du sommet de la pyramide (leadership), communiquer les principales décisions et indiquer les comportements et valeurs souhaitables (à l'aide d'un code de conduite) que le personnel de l'entité doit adopter et appliquer. À l'instar des fonctions énumérées au **tableau 2**, ces rôles peuvent être audités.

[Retour à la table des matières](#)

La surveillance des organismes, conseils, commissions et autorités

Les ministères fédéraux et provinciaux jouent un rôle important dans la fourniture des services à la population canadienne. Cependant, depuis quelques décennies, la tendance au Canada est de décentraliser la gestion de nombreux services publics et de déléguer à des organismes, conseils, commissions ou autorités (ou « entités à gouvernance partagée ») les responsabilités relatives à ces services. Par conséquent, on compte à présent plusieurs centaines de ces organismes, conseils, commissions ou autorités, aux échelons fédéral et provincial.

Ces entités possèdent plusieurs caractéristiques communes :

- elles sont créées par le gouvernement, mais ne font pas partie d'un ministère;
- elles rendent compte au gouvernement;
- leurs pouvoirs et responsabilités leur viennent du gouvernement, par attribution ou délégation, ou d'une loi qui leur confère le pouvoir et la responsabilité d'exécuter une fonction ou de fournir un service public.

Les commissions scolaires, les autorités sanitaires ainsi que les sociétés et organismes d'État sont des exemples courants d'organismes, de conseils, de commissions et d'autorités. D'importants services publics comme les soins de santé, l'éducation, la production d'énergie et les transports publics sont fournis quotidiennement par des organismes, conseils, commissions et autorités.

Ces entités sont souvent (mais pas toujours) gouvernées par un conseil d'administration ou tout autre organe de gouvernance – un organe de surveillance créé sur le modèle du conseil d'administration des sociétés cotées en bourse. À l'instar de son homologue du secteur privé, le conseil d'administration (ou organe de gouvernance) est chargé de surveiller les activités de son entité.

Les membres du conseil d'administration ou de tout autre organe de gouvernance de ces organismes, conseils, commissions et autorités sont généralement indépendants de la direction de l'entité qu'ils surveillent et ont le pouvoir d'exercer la plupart, voire toutes les [fonctions de surveillance](#) citées dans cette première partie du Guide portant sur les [concepts et le contexte](#). En particulier, le conseil d'administration possède souvent un comité d'audit, qui joue un rôle important dans la surveillance des rapports financiers et des rapports de performance, de la conformité et des contrôles connexes.

La partie de ce Guide consacrée aux méthodes d'audit contient des [conseils pour auditer la surveillance des organismes, conseils, commissions et autorités](#) régis par un conseil d'administration ou un organe de gouvernance équivalent.

[Retour à la table des matières](#)

La surveillance des initiatives majeures lancées par les ministères

En plus de créer divers organismes publics, conseils, commissions et autorités afin de leur déléguer la prestation de certains services publics, les ministères fédéraux et provinciaux restent eux-mêmes responsables de la fourniture d'autres services publics, de programmes sociaux essentiels et de grands projets d'immobilisation. Dans ce Guide, nous désignons tous ces éléments sous l'expression « initiatives majeures » (par opposition aux programmes courants) et, le cas échéant, nous insistons sur la nécessité d'une gouvernance efficace pour assurer l'optimisation des ressources. Comme nous l'avons indiqué précédemment, une gouvernance efficace ne peut pas exister sans une surveillance solide.

Les initiatives majeures des ministères pour lesquelles des mécanismes spéciaux ou spécifiques de surveillance pourraient être justifiés comprennent :

- les grands projets complexes d'approvisionnement ou d'immobilisation (p. ex. transports en commun, ponts et hôpitaux);
- les projets et les services sous-traités auprès de fournisseurs du secteur privé, dans le cadre de contrats traditionnels ou de partenariats public-privé (p. ex. services d'ambulance; construction et entretien d'écoles, d'hôpitaux et d'autoroutes);
- les initiatives pangouvernementales mobilisant d'importantes sommes d'argent public (p. ex. programmes de stimulation économique et initiatives de sécurité publique).

Il n'existe pas de définition universelle de ce qu'est une initiative majeure. Chaque bureau d'audit doit définir cette expression dans le contexte qui lui est propre et exercer son jugement professionnel pour établir si une surveillance spéciale ou spécifique est justifiée (qu'elle soit en place ou non). En général, les initiatives majeures font intervenir un ministère qui gère (ou sous-traite) la mise en œuvre d'un programme, projet ou service apportant un avantage direct à la population, par opposition aux projets ou services apportant un avantage au ministère (cependant, il peut y avoir des exceptions dans le cas des projets de valeur élevée ou des projets à risques élevés).

Dans les cas où une gouvernance et une surveillance solides sont particulièrement importantes, les gouvernements créent généralement des structures spéciales de gouvernance ayant plusieurs caractéristiques communes :

- un organe distinct constitué d'un certain nombre de hauts dirigeants (sous-ministres adjoints, sous-ministres, ministres, etc.);
- un mandat de surveillance clair;
- un degré suffisant d'indépendance (aucune intervention dans la gestion quotidienne du programme, projet ou service surveillé).

Par exemple, dans le cas de la Stratégie nationale d'approvisionnement en matière de construction navale, qui prévoit des dépenses de plus de 50 G\$ sur 30 ans pour mettre à niveau la flotte de la Marine et les navires de la Garde côtière, un comité de sous-ministres adjoints a été chargé de surveiller l'élaboration et la mise en œuvre de la Stratégie (voir le [Rapport d'audit du BVG du Canada](#) à ce sujet.)

De même, dans le cadre du Plan d'action économique du Canada, Infrastructure Canada a mis sur pied un groupe d'examen des projets constitué du sous-ministre délégué et de sous-ministres adjoints afin d'examiner tous les projets du Fonds de stimulation de l'infrastructure recommandés par le personnel chargé des programmes avant de les soumettre à l'approbation finale du ministre (voir le [Rapport d'audit du BVG du Canada](#) à ce sujet.)

Dans le cadre des préparatifs des Jeux panaméricains et parapanaméricains de 2015 qui se dérouleront à Toronto, la Province de l'Ontario a instauré un comité de surveillance qui est chargé de surveiller les budgets et les coûts des vastes activités de sécurité qui seront nécessaires pour veiller à la sécurité durant les Jeux. Ce comité est composé de hauts fonctionnaires de deux ministères provinciaux et du Secrétariat des Jeux panaméricains et parapanaméricains (voir les [Rapport spécial de la vérificatrice générale de l'Ontario](#)).

Compte tenu de leur importance, les programmes, projets et services surveillés par les comités spéciaux de surveillance (ou des structures similaires) susciteront souvent l'intérêt des auditeurs. La deuxième partie de ce Guide, consacrée aux méthodes d'audit, contient des conseils sur [l'audit de la surveillance des initiatives majeures des ministères](#).

[Retour à la table des matières](#)

Guide pratique sur l'audit de la surveillance

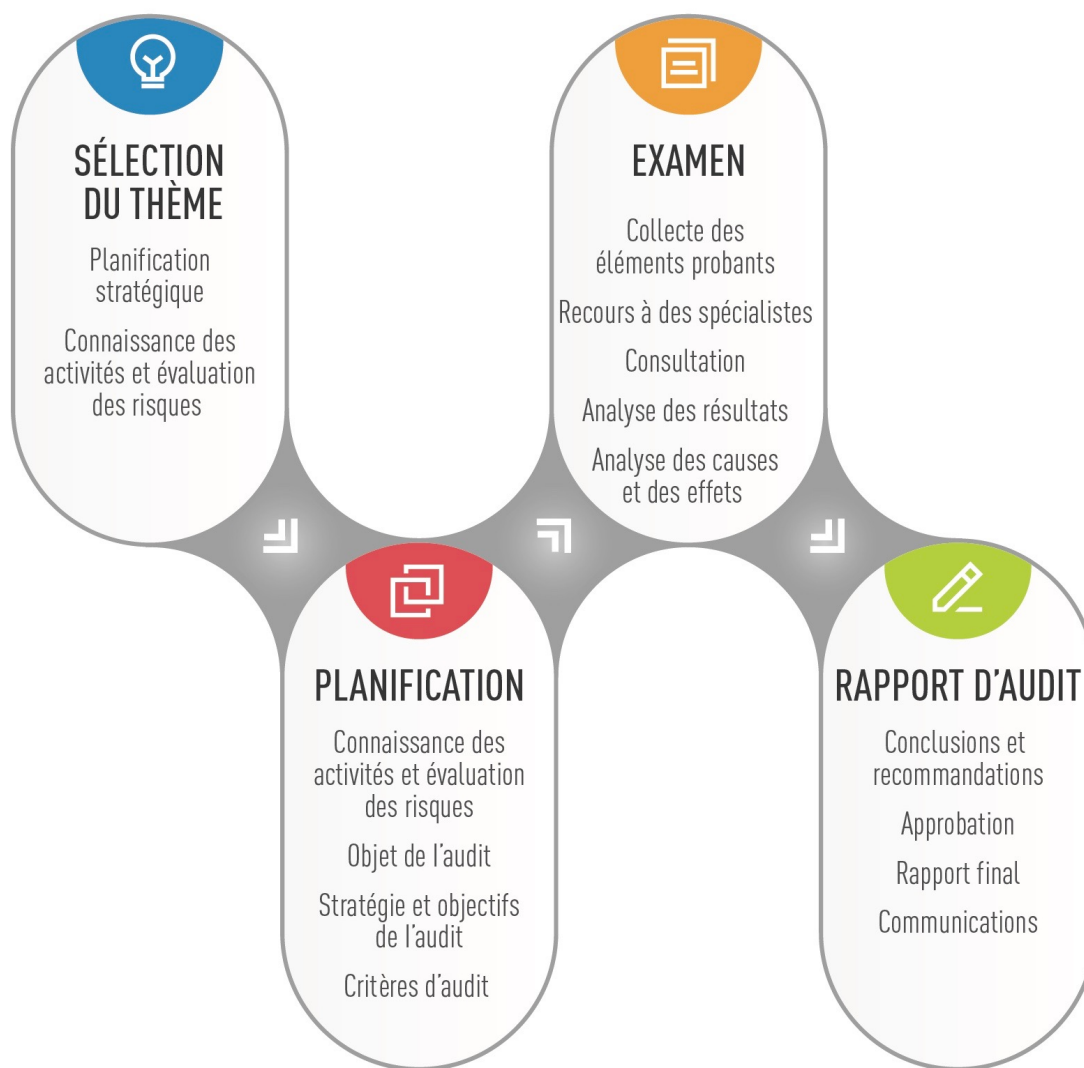
Partie 2 Méthodes d'audit

L'audit de la surveillance

L'audit de la surveillance est assujéti aux mêmes normes et même processus général que ceux qui s'appliquent à tous les audits de performance. Les auditeurs sont tenus de se conformer aux normes et aux processus d'audit s'appliquant à leur domaine d'exercice et au mandat de leur Bureau.

À la **figure 9**, nous présentons une vue d'ensemble du processus général d'audit.

Figure 9 : Vue d'ensemble du processus d'audit de performance



Compte tenu de la diversité des structures de gouvernance dans le secteur public et de celle des fonctions de surveillance des entités, les auditeurs peuvent rarement appliquer le même plan d'audit à des entités différentes. Cependant, ils peuvent utiliser une méthode commune pour planifier tous leurs audits de la surveillance.

Pour mener un audit de la surveillance, les auditeurs doivent faire ce qui suit :

- choisir un thème de surveillance important à auditer (p. ex. surveillance de la salubrité des aliments, surveillance des grands projets d'immobilisation);
- choisir une ou plusieurs entités à auditer et acquérir une très bonne compréhension (« connaissance des activités de l'entité ») de la structure de gouvernance, des responsabilités de surveillance, de l'orientation stratégique et des attentes en matière de performance pour chaque entité.

Une fois ces choix faits, les auditeurs doivent établir le degré d'attention qu'ils accorderont à la surveillance :

- L'audit portera-t-il uniquement sur la surveillance (autrement dit, s'agira-t-il d'un audit « autonome » de la surveillance) ou s'inscrira-t-il dans un audit de performance plus vaste, dans lequel la surveillance ne sera qu'un thème parmi d'autres?

Les auditeurs doivent aussi décider si leur stratégie d'audit suivra l'un ou l'autre des axes suivants :

- les structures et les systèmes des fonctions et des organes de surveillance;
- les résultats et l'efficacité de ces fonctions et de ces organes de surveillance.

Les auditeurs ont aussi la possibilité de combiner ces deux axes afin de fournir une évaluation plus complète des responsabilités de surveillance.

En plus de définir le thème, l'objet et la stratégie de leur audit, les auditeurs doivent préparer un plan d'audit détaillé comprenant les objectifs, les critères et les procédures d'audit.

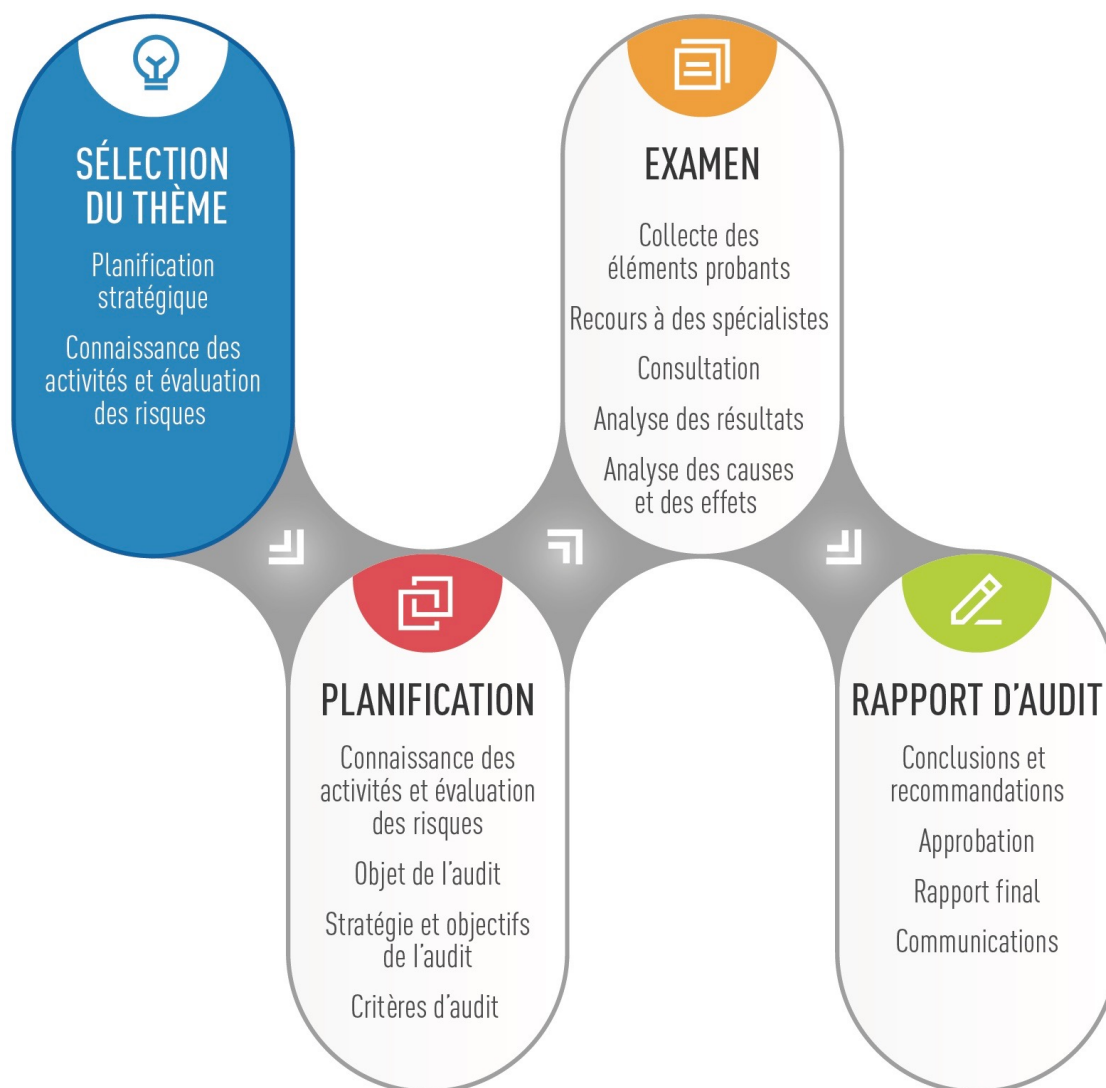
Dans ce Guide, nous fournissons aux auditeurs des renseignements et des conseils pour les aider à mener à bien les étapes successives de la planification, de l'examen et de la préparation du rapport de leur audit de la surveillance. Ces conseils seront particulièrement utiles aux auditeurs qui souhaitent auditer :

- la [surveillance des organismes, conseils, commissions et autorités](#);
- la [surveillance des initiatives majeures des ministères](#).

Ce Guide contient aussi un [glossaire](#) et une [bibliographie](#) (avec des hyperliens donnant un accès rapide à des rapports d'audit et à d'autres documents pertinents sur la surveillance).

[Retour à la table des matières](#)

Choisir le thème de l'audit



La première phase d'un audit de performance consiste à sélectionner un thème. Les pratiques et les critères utilisés pour choisir le thème d'audit varient d'un Bureau à l'autre.

Dans certains cas, les audits sont exigés par la loi, comme les examens spéciaux des sociétés d'État fédérales prévus par la *Loi sur la gestion des finances publiques*. Dans d'autres cas, une assemblée législative ou un ministre peut présenter une demande spéciale afin que le vérificateur général mène un audit précis (comme [l'audit de 2011 sur la surveillance des commissions d'épuration des eaux usées au Nouveau-Brunswick](#)). Ces demandes sont souvent faites après un événement grave et visent à en déceler la cause et à empêcher qu'il se reproduise.

Cependant, la plupart du temps, les bureaux d'audit interne et d'audit législatif du Canada ont toute latitude pour choisir (ou du moins proposer) leurs propres thèmes d'audit. Souvent, le choix du thème se fait dans le cadre du processus de planification stratégique du bureau d'audit. Ce processus fait généralement intervenir

les directeurs principaux des bureaux d'audit, qui prennent les décisions en se fondant sur les renseignements obtenus au moyen d'une analyse des risques (ou d'une autre méthode) ainsi qu'en tenant compte de toute contrainte imposée par le calendrier de l'audit, les ressources et les compétences disponibles, et l'auditabilité du thème. Dans certains bureaux d'audit, un gestionnaire d'audit peut avoir la responsabilité de sélectionner le thème d'audit (ou tout au moins d'en proposer un à des fins d'approbation).

Dans ce guide, nous suggérons que l'importance accordée à la surveillance peut également influencer sur la sélection du thème. En outre, les activités visant à développer une connaissance des activités et à évaluer les risques sont généralement effectuées tant au moment de sélectionner le thème (voir ci-dessous) qu'à celui de planifier en détail l'audit de performance (voir les sections suivantes du Guide), quoique avec différents niveaux de détail.

Comme il existe des responsabilités de surveillance dans chaque entité du secteur public, il est peu probable que les bureaux ou gestionnaires d'audit décident d'abord d'auditer la surveillance et mènent ensuite une analyse visant à établir le ministère ou l'organisme qui se prêterait le mieux à l'audit. Au contraire, il y a une forte probabilité qu'ils ont déjà une idée précise de l'entité, du programme ou de l'enjeu horizontal (enjeu pour lequel les responsabilités incombent simultanément à plusieurs ministères) à auditer. Dans ce cas, leur principale tâche consiste à établir si l'audit doit couvrir les responsabilités de surveillance du programme, du projet, du service public ou de l'entité (ou encore groupe d'entités).

Pour prendre cette décision, l'équipe d'audit doit :

- acquérir une connaissance préliminaire des activités de l'entité;
- évaluer l'importance d'une surveillance adéquate pour l'atteinte des objectifs déclarés de l'entité;
- évaluer s'il existe des signes indiquant que la surveillance a été inefficace et a compromis l'atteinte des objectifs de l'entité.

De nombreux signes peuvent indiquer des lacunes en matière de surveillance :

- d'importants dépassements de coûts, des retards, de nombreuses plaintes, l'accroissement des risques et une mauvaise performance en regard des cibles fixées;
- des réunions irrégulières du conseil d'administration ou du comité, une mauvaise documentation (c'est-à-dire absente, incomplète, ambiguë ou inexacte) à l'appui d'importantes décisions, et l'absence d'information sur la performance;
- l'absence de mesures correctives ou de progrès significatifs par rapport aux observations et recommandations d'un audit précédent.

Les auditeurs peuvent rechercher les signes susmentionnés ou d'autres, les documenter, puis utiliser ces renseignements dans le cadre de leur analyse afin d'établir si la surveillance constitue un facteur de risque important pour la réussite du projet, du programme ou de l'entité. Pour cela, ils peuvent notamment essayer de répondre aux questions suivantes :

- Les lacunes en matière de surveillance peuvent-elles empêcher l'entité d'atteindre ses objectifs ou d'exécuter adéquatement son mandat?
- Les lacunes en matière de surveillance peuvent-elles avoir de graves conséquences pour l'entité, ses clients ou le public?

Lorsque la surveillance constitue un facteur de risque important, les auditeurs doivent envisager d'inclure un ou plusieurs champs d'enquête à cet égard dans leur plan d'audit. Ces champs d'enquête peuvent porter sur l'un ou l'autre des éléments suivants :

- la conception des structures et des systèmes de surveillance (notamment la structure, le mandat, les rôles et responsabilités, l'indépendance, les exigences en matière de compétences et d'expérience de l'organe de surveillance);
- les résultats et l'efficacité de ces structures et systèmes (performance dans l'exécution du mandat de surveillance; conformité aux lois, règlements d'application et règlements administratifs; suivi de la performance; présentation de l'information; etc.).

[Retour à la table des matières](#)

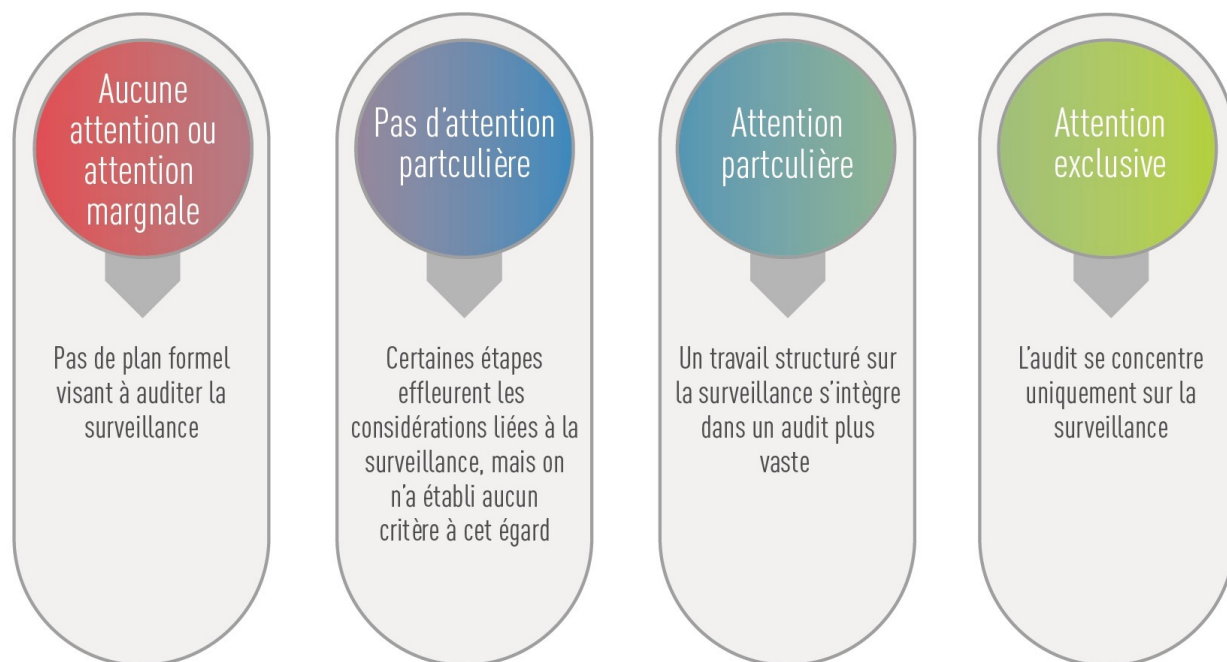
Établir le degré d'attention à accorder à la surveillance

Quand ils planifient un audit de performance (d'optimisation des ressources) intégrant des considérations liées à la surveillance, les auditeurs doivent choisir l'objet de leur audit. L'objet est lié au niveau ou degré d'attention à accorder à la surveillance dans un audit de performance.

Il existe de nombreuses manières d'intégrer les considérations liées à la surveillance dans un audit de performance. Certains audits se concentrent exclusivement sur la surveillance, tandis que d'autres traitent celle-ci comme un simple thème secondaire. Ces niveaux différents de travail et d'attention peuvent être représentés sous la forme d'un spectre (voir **figure 10**) sur lequel on trouve différentes catégories, allant de « aucune attention ou attention marginale » à « attention exclusive » :

- **Aucune attention ou attention marginale** – Il n'existe pas de plan formel visant à auditer la surveillance, mais le sujet est abordé pendant l'audit (p. ex. les auditeurs remarquent que les lacunes en matière de surveillance sont la cause profonde d'un problème de performance).
- **Pas d'attention particulière** – Certaines étapes de l'audit effleurent les considérations liées à la surveillance, mais on n'a établi aucun critère à cet égard.
- **Attention particulière** – Un travail structuré sur la surveillance s'intègre dans un audit plus vaste. La surveillance peut être un secteur d'intérêt parmi d'autres ou encore on examine des éléments liés à la surveillance dans le cadre de secteurs d'intérêt qui portent principalement sur d'autres sujets.
- **Attention exclusive** – L'audit se concentre uniquement sur la surveillance (audit autonome de la surveillance).

Figure 10 Spectre des audits de la surveillance



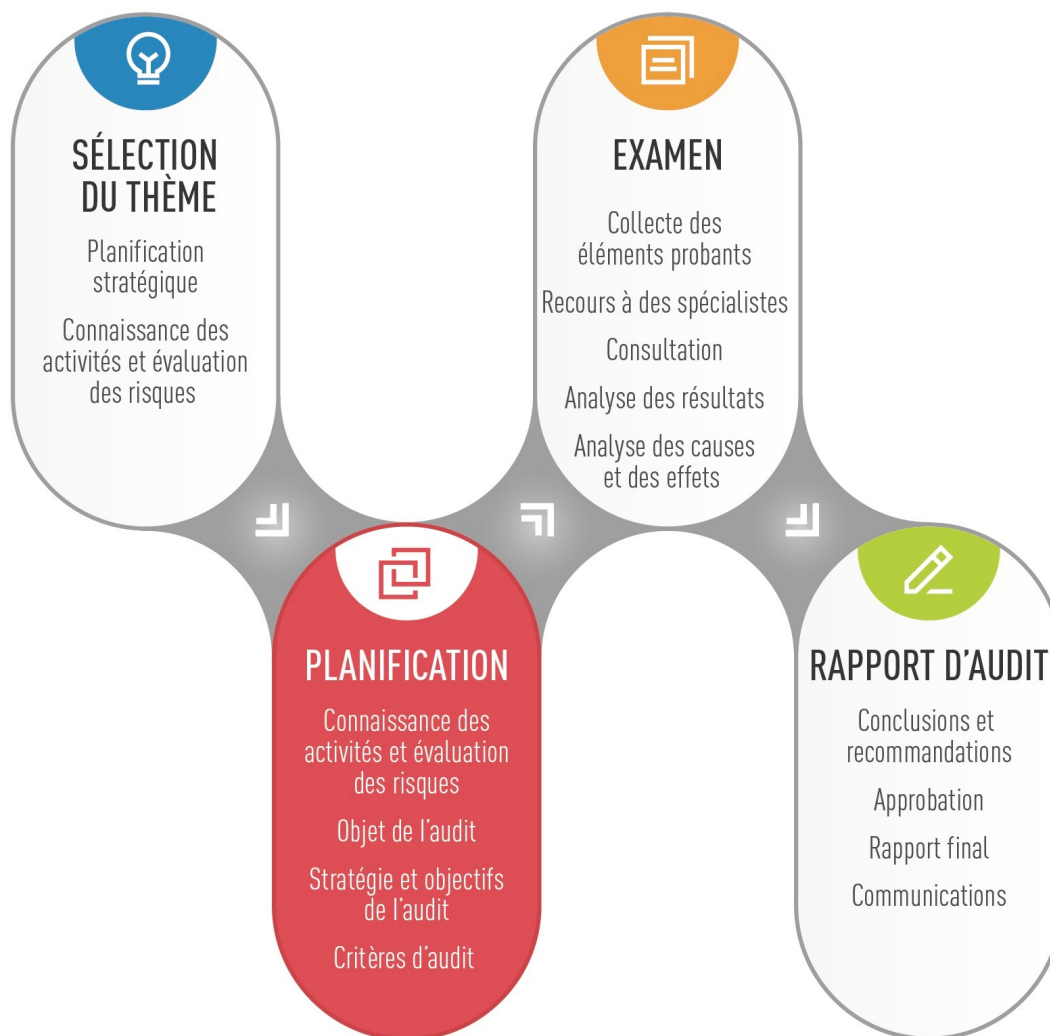
Comme la surveillance est une sous-catégorie de la gouvernance, elle est souvent auditée dans le cadre des audits de la gouvernance. Ainsi, le Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique a effectué des audits de la gouvernance d'organismes d'État (2012) et de la gouvernance d'universités (2014), lesquels audits comprenaient un examen des responsabilités de surveillance de plusieurs conseils d'administration, entre autres aspects de la gouvernance. Ces audits portaient exclusivement sur la gouvernance et la surveillance.

Parfois, la surveillance est intégrée à un audit dans le cadre d'un secteur d'intérêt portant sur la gouvernance, qui n'est qu'un thème examiné parmi d'autres. Les examens spéciaux des sociétés d'État fédérales menés par le Bureau du vérificateur général du Canada suivent ce modèle. Dans ces missions, on demande aux auditeurs de fournir l'assurance que les actifs d'une société d'État sont protégés, que ses ressources sont gérées eu égard aux principes d'économie et d'efficacité, et que ses activités sont menées avec efficacité. Outre la gouvernance, les examens spéciaux comprennent d'autres champs d'enquête sur d'importants enjeux organisationnels comme les ressources humaines, la gestion financière, la mesure de la performance et la gestion de l'environnement. L'attention accordée à la surveillance dans les examens spéciaux est donc limitée par l'obligation de fournir une assurance sur un vaste éventail d'activités importantes de l'entité.

Enfin, il arrive que des enjeux liés à la surveillance fassent surface dans un audit où la surveillance (ou la gouvernance) n'était initialement pas comprise dans l'étendue de l'audit. Dans ce cas, l'équipe doit modifier l'étendue de l'audit, obtenir les approbations internes nécessaires et informer au besoin la direction de l'entité auditée.

[Retour à la table des matières](#)

Planifier un audit de la surveillance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité



Cette section du Guide s'articule autour des principales décisions prises et actions menées pendant la phase de planification de l'audit :

- développer une [connaissance des activités et évaluer les risques](#);
- établir la [stratégie d'audit](#);
- définir les [objectifs d'audit](#);
- élaborer les [critères d'audit](#).

Ces tâches sont présentées dans un ordre précis, mais la planification d'un audit de performance (d'optimisation des ressources) est rarement un processus linéaire. En fait, le processus est souvent itératif et amène l'équipe d'audit à revoir à chaque étape les décisions prises aux étapes antérieures afin de veiller à la cohérence globale du plan d'audit.

Développer une connaissance des activités et évaluer les risques

Les procédures d'audit exigent généralement que les auditeurs acquièrent une connaissance de l'entité et du domaine faisant l'objet de l'audit et qu'ils préparent un plan d'audit axé sur les risques. Concrètement, cela signifie que l'équipe d'audit doit :

- collecter des renseignements sur la structure de gouvernance de l'organisme, du conseil, de la commission ou de l'autorité, en particulier sur ses fonctions et organes de surveillance;
- repérer les domaines importants pour lesquels un audit de la surveillance pourrait être utile.

Comme pour tous les audits de performance (d'optimisation des ressources), la compréhension des risques et l'application du principe de l'importance relative permettront aux auditeurs de repérer les activités ou les aspects particuliers à inclure dans l'audit, et de définir des objectifs d'audit. Cette section du Guide aidera les auditeurs à bien comprendre les risques et l'application du principe de l'importance relative en leur fournissant des exemples de ce qui suit :

- des questions générales d'audit pouvant servir à mieux comprendre les rôles et responsabilités de surveillance dans les entités du secteur public;
- des signes indiquant qu'un programme, un projet ou une entité est exposé à des risques en matière de surveillance.

Si ces outils leur sont utiles, les auditeurs doivent garder à l'esprit que le présent Guide ne peut pas prévoir toutes les situations possibles. L'utilisation du jugement professionnel et la connaissance des particularités de chaque entité sélectionnée sont des facteurs de réussite indispensables pour la phase de planification de tout audit de la surveillance.

Développement de la connaissance des activités de l'entité

Au début de la planification d'un audit de performance, les auditeurs doivent acquérir une solide compréhension de la nature, des objectifs et des activités de l'entité (ou du groupe d'entités). Pour cela, ils doivent obtenir des renseignements de base concernant notamment le mandat, la structure organisationnelle, les relations redditionnelles, les programmes, les ressources, les principaux risques et les performances passées de l'entité. Ils doivent aussi rassembler des renseignements plus détaillés sur des systèmes et des pratiques spécifiques dans les domaines qui les intéressent particulièrement, dont la surveillance.

Étant donné que la surveillance est une sous-catégorie de la gouvernance, il est généralement utile pour les auditeurs qui veulent se concentrer sur la surveillance de commencer par acquérir une bonne compréhension de toute la structure de gouvernance de l'organisme, du conseil, de la commission ou de l'autorité. Pour cela, ils doivent notamment obtenir des renseignements sur la structure et le fonctionnement du conseil d'administration (ou de l'organe de gouvernance) et de tous ses comités. Au **tableau 3**, nous dressons la liste de questions auxquelles les auditeurs peuvent chercher des réponses au commencement du processus d'audit. Il est souvent possible de trouver les renseignements requis dans les lois, les règlements administratifs, les rapports annuels ou sur le site Web de l'entité à auditer. Les auditeurs peuvent aussi

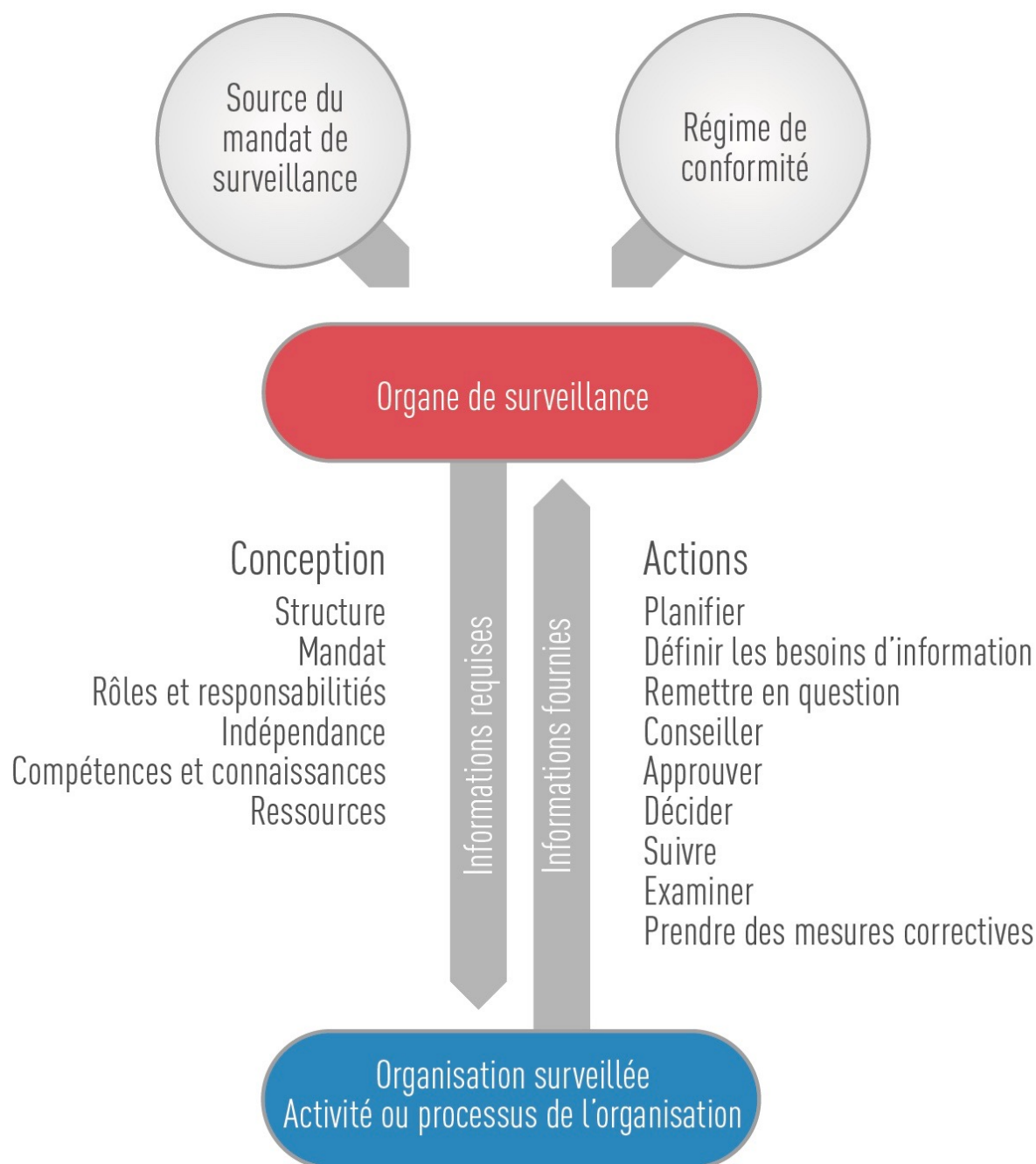
interroger la direction afin de combler les lacunes en matière de renseignements. À ce stade-ci de l'audit, il ne devrait pas être nécessaire d'interroger les membres du conseil d'administration pour obtenir les renseignements requis.

Tableau 3 – Questions sur la gouvernance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité

Questions
▪ Combien d'administrateurs siègent au conseil d'administration? ▪ Pendant combien de temps un administrateur peut-il siéger au conseil? ▪ Quel est le processus de nomination des nouveaux administrateurs? ▪ Les administrateurs reçoivent-ils une séance de formation ou d'orientation sur leurs rôles et responsabilités? ▪ Le conseil d'administration possède-t-il une charte? ▪ Les politiques (p. ex. le code de conduite) du conseil d'administration et de l'entité sont-elles documentées? ▪ Le conseil d'administration possède-t-il un profil du conseil ou un tableau de compétences de ses membres? ▪ Combien de comités le conseil d'administration compte-t-il? Quels sont les rôles respectifs de ces comités? À quelle fréquence les divers comités se réunissent-ils? ▪ Le procès-verbal des réunions du conseil d'administration est-il rendu public? Les débats des comités sont-ils consignés? ▪ Le conseil d'administration procède-t-il régulièrement à des auto-évaluations? ▪ À qui le conseil d'administration rend-il compte et quels renseignements communique-t-il? ▪ Quelles attentes en matière de performance le gouvernement a-t-il fixées pour l'entité? Quels sont les principaux résultats attendus? Quelles seraient les conséquences si l'entité ne satisfaisait pas aux attentes? ▪ Outre le président ou le chef de la direction, combien de cadres supérieurs l'entité compte-t-elle? Quels sont les rôles et responsabilités de chacun?

Dès qu'ils comprennent bien la structure de base de la gouvernance de l'organisme, du conseil, de la commission ou de l'autorité à auditer, les auditeurs peuvent passer à l'étape suivante, qui consiste à mieux comprendre les rôles et responsabilités de surveillance et la manière dont l'entité s'en acquitte. En d'autres termes, ils examinent comment les choses sont censées se passer et comment elles se déroulent dans la réalité. À la **figure 11**, nous présentons un cadre général de surveillance que les auditeurs peuvent consulter quand ils préparent les questions visant à développer leur connaissance des activités de l'entité.

Figure 11 – Cadre général de surveillance



À ce stade-ci du processus d'audit, les auditeurs peuvent poser des questions afin d'obtenir une vue d'ensemble du régime de surveillance d'une entité sans avoir à mener des recherches approfondies et des études de dossier. Ils posent souvent des questions plus détaillées qui nécessiteront un examen approfondi et la vérification des éléments probants à la phase d'examen.

Il est possible de classer les questions propres aux responsabilités de surveillance en deux grandes catégories : les structures et les systèmes (**tableau 4**) et les résultats et l'efficacité du régime de surveillance (**tableau 5**).

Cette distinction est pratique et souvent facile à faire, mais elle ne convient pas à toutes les situations; il existe généralement des liens entre les systèmes et les résultats, et dans certains cas, il peut être difficile de dire où s'arrêtent les systèmes et où commencent les résultats.

Ce travail d'audit préliminaire aidera les auditeurs à broser un tableau général de la surveillance dans l'organisme, le conseil, la commission ou l'autorité à auditer. Il les aidera aussi à savoir quelles sont les fonctions et les activités de surveillance les plus importantes et pourquoi. Munis de ces renseignements, les auditeurs pourront commencer à entrevoir où l'audit pourrait se situer sur le [spectre des audits de la surveillance](#).

Tableau 4 – Connaissance des activités de l'entité : Questions sur les structures et les systèmes de surveillance

Questions
▪ Quels sont les principaux organes de surveillance? Combien de membres comptent-ils? À qui rendent-ils compte? Le gouvernement a-t-il officiellement communiqué aux organes de surveillance des attentes claires en matière de performance et des informations sur les principaux résultats à atteindre? ▪ Les organes de surveillance ont-ils un mandat clair établissant leur pouvoir de remplir des fonctions spécifiques de surveillance? Quelles sont ces fonctions? Comment sont-elles organisées? ▪ Quels sont les rôles et responsabilités spécifiques des membres des organes de surveillance? ▪ Existe-t-il des exigences d'indépendance pour les organes de surveillance et leurs membres? Les fonctions de surveillance sont-elles, sur le plan organisationnel, indépendantes de la fonction de direction? Existe-t-il des processus permettant de gérer les conflits d'intérêts et d'autres menaces pour l'indépendance? ▪ Existe-t-il un profil ou un document similaire décrivant explicitement les compétences, les connaissances et l'expérience que doit posséder un administrateur pour exercer son rôle et ses responsabilités en matière de surveillance? Comment le conseil d'administration veille-t-il à ce que ses membres satisfassent collectivement à ces exigences de compétences, de connaissances et d'expérience? Le conseil d'administration recourt-il à des spécialistes indépendants pour combler les lacunes constatées sur le plan des compétences ou de l'expérience? ▪ De quels renseignements les organes de surveillance ont-ils besoin pour prendre des décisions éclairées? Ces besoins ont-ils été documentés et communiqués à la direction? Quels systèmes la direction a-t-elle mis en place pour contribuer à produire les renseignements requis? ▪ L'organe de surveillance a-t-il établi un système pour suivre la performance des activités ou des fonctions importantes de surveillance? ▪ Quelles ressources annuelles sont allouées aux organes de surveillance? Existe-t-il d'importantes lacunes en matière de ressources?

Tableau 5 – Connaissance des activités de l'entité : Questions sur les résultats et l'efficacité

Questions
- Les organes de surveillance obtiennent-ils de la direction les renseignements qu'ils demandent? Si oui, ces renseignements sont-ils de bonne qualité? - Comment les organes de surveillance obtiennent-ils l'assurance que leur entité se conforme aux lois, aux règlements d'application, aux règlements administratifs et à son code d'éthique? La conformité est-elle surveillée régulièrement? - Les organes de surveillance (ou de gouvernance) ont-ils adopté une politique sur la gestion des risques? Ont-ils veillé à ce que des pratiques adéquates de gestion des risques existent au sein de l'entité? Sont-ils au courant des principaux risques que rencontre l'entité? Examinent-ils régulièrement les profils de risques et les stratégies d'atténuation des risques que la direction prépare? - Existe-t-il un processus permettant aux organes de surveillance de suivre la mise en œuvre des recommandations formulées dans les rapports d'audit interne et les rapports d'évaluation? Des mesures sont-elles prises en réponse aux recommandations formulées dans les rapports d'audit interne et les rapports d'évaluation? - Les résultats des activités ou des fonctions importantes de surveillance sont-ils mesurés? L'information sur la performance est-elle disponible? Les données sur la performance sont-elles collectées, utilisées et communiquées? - Quels renseignements sur la performance les fonctions et les organes de surveillance présentent-ils dans leurs rapports afin de s'acquitter de leurs obligations redditionnelles? Les renseignements communiqués sont-ils complets et transparents? Autrement dit, les rapports contiennent-ils des renseignements suffisants pour permettre au lecteur de comprendre les principaux résultats et d'évaluer la performance de l'entité? - Le conseil d'administration (ou organe de gouvernance) évalue-t-il périodiquement sa performance relativement à ses rôles et responsabilités de surveillance? - Comment les différentes fonctions de surveillance de l'entité interagissent-elles et collaborent-elles?

Évaluation des risques

Évaluer les risques potentiels est une tâche fondamentale pour sélectionner les enjeux de surveillance les plus importants à auditer. Les auditeurs peuvent examiner les renseignements qu'ils ont collectés précédemment pendant l'audit (la structure de gouvernance et les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ou du comité, etc.) pour trouver des signes indiquant des risques en matière de surveillance dans des domaines précis de l'organisme, du conseil, de la commission ou de l'autorité.

Le **tableau 6** contient une liste de signes courants indiquant des risques éventuels en matière de surveillance. Ces signes peuvent aider à cibler les travaux d'examen suivants, mais les auditeurs ne doivent pas les accepter aveuglément comme preuve que des lacunes existent en matière de surveillance. Ils doivent toujours collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer le lien de causalité avant de conclure que la présence d'un signe suggère celle d'une lacune réelle.

Tableau 6 – Signes indiquant des risques éventuels en matière de surveillance

Indicateurs de risque
▪ Le conseil d'administration a connu un changement complet de ses membres; le taux de roulement des administrateurs est très élevé; il n'existe aucun roulement des administrateurs ou les mandats sont excessivement longs; le renouvellement des administrateurs n'est pas échelonné dans le temps. ▪ Les relations entre les administrateurs et le chef de la direction sont excessivement tendues; le chef de la direction ne fait pas preuve de transparence à l'égard du conseil d'administration; les relations entre les administrateurs et le chef de la direction sont trop étroites; il n'arrive jamais (ou alors rarement) que le conseil d'administration interroge le chef de la direction ou lui demande de s'expliquer. ▪ Le président du conseil d'administration ou le chef de la direction se montre excessivement dominant aux réunions du conseil d'administration, ou la direction est réticente à s'exprimer à ces réunions. ▪ Les conflits d'intérêts sont fréquents parmi les membres de l'organe de surveillance, ou les mesures prises pour gérer les conflits d'intérêts connus ne sont pas documentées. ▪ Il n'existe aucune communication à propos du code de conduite, celui-ci est inexistant ou les administrateurs ne se conforment pas à ses dispositions. ▪ L'organisme de réglementation entretient des relations trop étroites avec l'entité réglementée, ce qui compromet son indépendance. ▪ Le président du conseil d'administration intervient dans la gestion quotidienne de l'entité, ou il n'existe aucune séparation des tâches entre le conseil d'administration et la direction. ▪ Le conseil d'administration ou ses comités se réunissent rarement, ou les réunions sont brèves, convenues et superficielles. ▪ Le conseil d'administration ne possède pas de charte, pas de manuel de gouvernance ou aucun des deux. ▪ Les administrateurs ne comprennent pas leurs rôles, ne connaissent pas l'étendue de leurs responsabilités de surveillance et pensent que de nombreux aspects de la surveillance incombent à la direction. ▪ La structure de gouvernance de l'entité ne prévoit pas de comité d'audit. ▪ Les recommandations d'audit interne ne sont jamais ou rarement mis en œuvre, ou l'audit interne est supprimé ou sous-traité. ▪ Le conseil d'administration n'examine pas périodiquement les règlements d'application qui le concernent. ▪ Le conseil d'administration se montre trop passif dans l'établissement des renseignements dont il a besoin, il ne parvient pas à assurer le suivi de ses demandes de renseignements, ou les deux. ▪ Les procédures et politiques de gestion des risques n'existent pas ou ne sont pas appliquées. ▪ Il existe des problèmes organisationnels importants : mauvaise performance par rapport aux cibles opérationnelles ou stratégiques; retards et dépassements de coûts excessifs; nombre élevé de plaintes, de pénalités et d'amendes; ou aggravation des risques.

Indicateurs de risque

- L'entité a des antécédents de défaillances répétées pour des types précis de projets ou d'initiatives.
- Les activités de l'entité ne coïncident pas avec son mandat.
- La documentation des activités et des décisions en matière de surveillance est inadéquate.
- Les renseignements sur la performance sont inexistants ou trompeurs.
- Le suivi et la prise de mesures correctives sont défaillants quand des problèmes importants sont portés à l'attention du conseil d'administration ou de ses comités.

[Retour à la table des matières](#)

Établir la stratégie d'audit

En plus de décider du degré d'attention qu'ils accorderont à la surveillance (voir la section [Établir le degré d'attention à accorder à la surveillance](#)), les auditeurs doivent déterminer quelle stratégie d'audit adopter. Il s'agit essentiellement de choisir soit une stratégie axée sur les structures et les systèmes d'un organe de surveillance, soit une stratégie axée sur les résultats et l'efficacité d'un organe de surveillance dans l'exercice de ses fonctions, rôles et responsabilités en matière de surveillance.

L'adoption d'une stratégie axée sur les structures et les systèmes de surveillance signifie que les auditeurs examineront les éléments suivants de l'organe de surveillance :

- sa structure et son mandat;
- ses rôles et ses responsabilités;
- les exigences d'indépendance;
- les exigences de compétences et d'expérience.

Cet examen a pour objet d'établir si ces éléments sont adéquats, s'ils coïncident avec les pratiques exemplaires ou s'ils sont comparables avec un point de repère approprié.

Si les auditeurs optent pour une stratégie axée sur les résultats et l'efficacité, ils examineront la qualité de la surveillance des éléments suivants de l'entité :

- la performance;
- la gestion des risques;
- la conformité;
- la présentation de l'information, etc.

Si le temps et les ressources le permettent, les auditeurs peuvent combiner les deux stratégies et mener un audit plus complet qui leur permettra de fournir une assurance supplémentaire au destinataire du rapport. Les audits du Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique sur la gouvernance des organismes d'État ([2012](#)) et sur la gouvernance des universités ([2014](#)) illustrent l'utilisation combinée des deux stratégies.

[Retour à la table des matières](#)

Définir les objectifs d'audit

Tous les audits de performance doivent reposer sur des objectifs clairement énoncés et rédigés de manière à permettre aux auditeurs de formuler une conclusion à leur égard. Les objectifs d'audit doivent être réalistes et atteignables et ils doivent fournir aux entités auditées suffisamment de renseignements sur l'objet de l'audit.

Les audits peuvent avoir un ou plusieurs objectifs, selon leur étendue et leur complexité. La pratique du bureau d'audit influence aussi le nombre d'objectifs et l'utilisation de sous-objectifs (certains bureaux n'en utilisent jamais). Il est possible d'inclure des sous-objectifs dans les plans d'audit (p. ex. un par secteur d'intérêt). Toutefois, les auditeurs qui le font devront toujours conclure en regard du principal objectif de l'audit.

Les objectifs des audits de la surveillance sont généralement de trois types différents :

- Les objectifs liés aux structures et systèmes des organes de surveillance. (Les processus de surveillance sont-ils bien conçus?)
- Les objectifs liés aux résultats ou à l'efficacité des organes de surveillance dans l'exercice de leurs fonctions, de leurs rôles et de leurs responsabilités. (Les processus de surveillance fonctionnent-ils comme il est prévu?)
- Les objectifs liés à la fois aux structures et aux systèmes ainsi qu'aux résultats et à l'efficacité.

Les objectifs d'audit peuvent avoir une portée large (englober le cadre de surveillance général) ou réduite (ne couvrir qu'un aspect particulier de la surveillance). La portée choisie peut dépendre des pratiques du bureau d'audit et des ressources disponibles pour mener l'audit. Au **tableau 7**, nous fournissons des exemples aussi bien d'objectifs de portée large que d'objectifs de portée réduite pour les audits axés sur les structures et les systèmes et pour ceux axés sur les résultats et l'efficacité. Ces exemples couvrent les principaux aspects des structures et des systèmes des organes de surveillance (rôles et responsabilités clairement définis, indépendance, compétences et connaissances, et flux de renseignements), ainsi qu'un certain nombre de rôles importants généralement joués par ces organes (surveillance de la gestion des risques, suivi de la conformité et de la performance, prise de mesures correctives et production de rapports).

Quand on dispose de suffisamment de temps et de ressources, un examen portant à la fois sur les structures et les systèmes et sur les résultats et l'efficacité est souhaitable, car pareille stratégie permet d'obtenir des renseignements plus complets et de fournir une assurance supplémentaire au destinataire du rapport d'audit. En examinant tous les aspects, les auditeurs réduisent le risque de parvenir à une conclusion incomplète ou hors de propos. Par exemple, une conclusion comme « Les systèmes ont été mis en œuvre comme il est prévu » serait de peu d'utilité si la conception de ces systèmes était mauvaise à l'origine. De même, une conclusion telle « Des systèmes bien conçus sont en place » serait peu utile si les systèmes n'étaient pas mis en œuvre et utilisés comme il est prévu.

Cela dit, se concentrer uniquement sur les structures et les systèmes est une bonne solution quand il est trop tôt pour obtenir des renseignements sur les résultats. Les auditeurs qui décident d'axer leur audit sur les résultats et l'efficacité peuvent aussi couvrir les problèmes liés aux structures et aux systèmes s'ils mettent à jour ceux-ci en analysant les causes profondes des lacunes observées.

Tableau 7 – Exemples d'objectifs pour les audits de la surveillance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
1. Cadre général de surveillance	Établir si les structures et les processus définis pour l'entité instaurent un cadre permettant une surveillance efficace.	Établir si les structures et les processus sont mis en œuvre comme prévu et s'ils génèrent une surveillance efficace.
2. Rôles et responsabilités de surveillance	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a des rôles et des responsabilités de surveillance clairement définis, ainsi que le mandat clair d'exécuter des fonctions précises de surveillance.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) remplit ses rôles et responsabilités de surveillance et s'il exécute ses fonctions de surveillance telles que définies dans sa charte (ou son mandat).
	Établir si la structure de comités mise en place par le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) permet de surveiller adéquatement les principales fonctions et activités de l'entité.	Établir si les comités du conseil d'administration (ou de l'organe de gouvernance) remplissent leurs rôles et responsabilités respectifs de surveillance.
	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a créé un comité d'audit et s'il en a clairement défini les rôles et responsabilités de surveillance.	Établir si le comité d'audit remplit les rôles et responsabilités de surveillance qui lui ont été assignés.
3. Indépendance	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a instauré des exigences d'indépendance claires pour ses membres et s'il a mis en place une politique ou un processus permettant de gérer les conflits d'intérêts tant réels que perçus.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) et ses comités gèrent efficacement les risques liés à l'indépendance afin de remplir en toute objectivité leurs responsabilités de surveillance. Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) et ses comités gèrent activement les conflits d'intérêts, en se conformant aux exigences de leur politique en la matière (ou aux pratiques exemplaires).

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
4. Compétences et connaissances	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a défini les compétences, les connaissances et l'expérience que les membres du conseil d'administration et des comités doivent posséder pour s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) et ses comités possèdent collectivement les compétences, les connaissances et l'expérience requises pour s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance.
5. Renseignements suffisants et appropriés	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a défini ses besoins en matière de renseignements et s'il a communiqué ceux-ci à la direction.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) obtient les renseignements dont il a besoin pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance. Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) évalue régulièrement la qualité et la suffisance des renseignements fournis par la direction.
6. Gestion des risques	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a approuvé une politique sur la gestion des risques et s'il a attribué des rôles et des responsabilités clairs à cet égard.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) est au courant des principaux risques rencontrés par l'entité. Établir si le conseil d'administration veille à ce que la direction ait instauré des processus adéquats pour suivre et atténuer les principaux risques organisationnels.
7. Suivi de la performance	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a mis en place des pratiques et des systèmes adéquats pour suivre la performance de l'entité concernant l'atteinte des objectifs fixés.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) effectue un suivi efficace de la performance pour s'assurer que l'entité atteint les objectifs fixés.
8. Conformité	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a mis en place des contrôles adéquats afin de connaître l'état de conformité de	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) surveille régulièrement que l'entité se conforme aux lois, aux règlements d'application,

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
	l'entité et tout besoin en matière de mesures correctives.	aux règlements administratifs et au code d'éthique, et s'il prend des mesures correctives au besoin.
9. Mesures correctives	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a mis en place des contrôles adéquats afin de veiller à ce que des mesures correctives soient prises en temps opportun.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) prend des mesures correctives en temps opportun quand des inefficiences, une mauvaise performance, des résultats inférieurs aux normes ou des cas de non-conformité sont décelés et portés à son attention.
10. Rapports externes	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a clairement défini les rapports de reddition de comptes qu'il a besoin d'obtenir, d'examiner et d'approuver.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) examine et approuve régulièrement les principaux rapports de reddition de comptes.
11. Évaluation de la performance	Établir si un processus adéquat a été mis en place pour évaluer la performance du conseil d'administration (ou de l'organe de gouvernance) en ce qui concerne l'exécution de ses responsabilités de surveillance.	Établir si le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) évalue régulièrement sa performance en ce qui concerne l'exécution de ses responsabilités de surveillance.
12. Surveillance gouvernementale ou ministérielle	Établir si le gouvernement ou le ministère a instauré un cadre clair pour la surveillance de l'entité.	Établir si le gouvernement ou le ministère exerce une surveillance adéquate de l'entité.

[Retour à la table des matières](#)

Élaborer les critères d'audit

Les critères d'audit correspondent aux normes auxquelles l'entité auditée doit satisfaire. Ils jouent un rôle fondamental dans la solidité d'un audit et son impact potentiel. Les procédures d'audit s'attachent à établir si ces critères sont remplis ou non. Des critères adéquats sont clairs, concis, pertinents, fiables, neutres, compréhensibles et complets.

L'élaboration de critères adéquats est une tâche difficile dans tout audit de performance (d'optimisation des ressources) – et pas seulement pour les audits de la surveillance. Chaque audit est unique en raison du mandat des auditeurs, de son objet, de ses objectifs et de la manière dont l'entité auditée considère le thème d'audit. Cependant, les organes de gouvernance des organismes, des conseils, des commissions ou des autorités ont généralement en commun nombre d'aspects organisationnels et opérationnels et beaucoup d'études ont été publiées sur la gouvernance exercée par les conseils d'administration. Par conséquent, il existe déjà des conseils sur les critères qui peuvent servir à auditer la surveillance des organismes ou sociétés d'État. Les critères que nous présentons à titre d'exemples dans cette section proviennent essentiellement des travaux du Groupe d'étude sur la gouvernance du Conseil canadien des vérificateurs législatifs et du Bureau du vérificateur général du Canada.

Au **tableau 8**, nous présentons des exemples de critères et de sous-critères pouvant servir pour les audits de la surveillance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité, lesquels critères et sous-critères sont axés soit sur les structures et les systèmes, soit sur les résultats et l'efficacité. Les critères et les sous-critères sont répartis selon les 11 catégories suivantes :

1. rôles et responsabilités de surveillance
2. indépendance
3. compétences et connaissances
4. renseignements suffisants et appropriés
5. gestion des risques
6. suivi de la performance
7. conformité
8. mesures correctives
9. rapports externes
10. évaluation de la performance
11. surveillance gouvernementale

Ces catégories correspondent aux thèmes n° 2 à 12 du **tableau 7**. Le thème n° 1 du **tableau 7**, à savoir le cadre général de surveillance, est très vaste et doit, en pratique, être accompagné par une sélection de critères faisant partie des 11 catégories susmentionnées.

On ne s'attend pas à ce que les auditeurs utilisent tous les critères suggérés. On s'attend plutôt à ce qu'ils retiennent ceux qui conviennent le mieux à l'étendue de l'audit et qu'ils justifient leur choix par écrit. Au

besoin, ils peuvent aussi élaborer des critères supplémentaires qui les aideront à conclure en regard de leurs objectifs d'audit.

Pour élaborer leurs critères, les auditeurs doivent toujours faire appel à leur jugement professionnel et se demander si les attentes définies par les critères sont raisonnables compte tenu de la nature et des contraintes opérationnelles de l'entité auditée. Ce caractère raisonnable repose, en partie, sur l'équilibre entre les coûts, les risques et l'efficacité. Ainsi, il ne serait pas raisonnable d'attendre d'une entité qu'elle adopte une mesure de contrôle non éprouvée et coûteuse pour atténuer un risque mineur.

Tableau 8 – Exemples de critères pouvant servir à auditer la surveillance d'un organisme, d'un conseil, d'une commission ou d'une autorité

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
1. Rôles et responsabilités de surveillance	Critère : L'organe de surveillance et ses comités ont des rôles et des responsabilités de surveillance clairement définis. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance a des rôles, des responsabilités et des pouvoirs de surveillance clairement définis. ▪ Chaque comité de l'organe de surveillance a un mandat qui énonce clairement ses domaines de responsabilité et son autorité, et qui a été approuvé par le conseil. ▪ Les rôles et responsabilités du comité d'audit, énoncés dans son mandat, comprennent ce qui suit : ○ le maintien d'une fonction d'audit interne ou externe efficace; ○ le maintien d'un cadre adéquat de contrôle interne et de gestion des risques; ○ la fréquence des réunions et les points fondamentaux de l'ordre du jour; ○ les pouvoirs du comité; ○ la reddition de comptes à l'organe de surveillance.	Critère : L'organe de surveillance et ses comités accomplissent les rôles et responsabilités de surveillance qui leur ont été assignés.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
2. Indépendance	Critère : L'organe de surveillance et ses comités ont établi des systèmes et des procédures afin de veiller à ce que les membres possèdent l'indépendance nécessaire pour s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance en toute objectivité et qu'ils puissent démontrer cette indépendance. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance a établi une politique et des lignes directrices claires sur les exigences d'indépendance. Les interdictions particulières sont énumérées et les lignes directrices abordent les diverses formes de menaces pour l'indépendance (auto-évaluation, préservation d'un intérêt personnel, défense d'intérêts particuliers, trop grande proximité et intimidation) et la manière de les contrecarrer. ▪ Les membres de l'organe de surveillance doivent signer une déclaration annuelle d'indépendance dans laquelle ils doivent divulguer toute menace connue pour l'indépendance et confirmer qu'ils comprennent la politique sur l'indépendance.	Critères : ▪ Les membres de l'organe de surveillance et de ses comités respectent les politiques sur l'indépendance applicables. ▪ Les membres indépendants de l'organe de surveillance tiennent régulièrement des réunions à huis clos, auxquelles la direction n'a pas le droit d'assister. ▪ La fonction d'audit interne rend compte à l'organe de surveillance ou à son comité d'audit, et son indépendance vis-à-vis de la direction est appuyée par l'organe de surveillance.
3. Compétences et connaissances	Critère : Les compétences, les connaissances et l'expérience que doivent posséder les membres de l'organe de surveillance ont été recensées et communiquées.	Critère : Les membres de l'organe de surveillance possèdent les compétences, les connaissances et l'expérience requises pour s'acquitter efficacement de leurs responsabilités de surveillance.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
	Sous-critères : L'organe de surveillance a dressé le profil des compétences et des connaissances que doit posséder chaque membre – ainsi que l'organe de surveillance dans son ensemble – pour assurer une surveillance efficace de l'entité. Il a communiqué ce profil au ministre de tutelle. On a élaboré un programme d'orientation pour fournir à tous les nouveaux membres des renseignements sur ce qui suit : ▪ les rôles et responsabilités de l'organe de surveillance et de ses comités; ▪ le mandat, la vision, la mission et le plan stratégique de l'entité; ▪ le régime de conformité de l'entité; ▪ le cadre redditionnel de l'entité.	Sous-critères : Les compétences et connaissances des membres de l'organe de surveillance correspondent à celles décrites dans le profil de celui-ci. Au besoin, l'organe de surveillance recourt à des spécialistes externes afin de combler ses lacunes en matière de compétences et de connaissances spécialisées. Les membres des comités ont les qualifications, les compétences et les aptitudes nécessaires pour s'acquitter efficacement des rôles et responsabilités définis dans leur mandat. Tous les membres de l'organe de surveillance reçoivent une formation et des lignes directrices suffisantes et appropriées pour avoir une connaissance pratique de leur entité et de son environnement opérationnel.
4. Des renseignements suffisants et appropriés	Critères : L'organe de surveillance a défini les renseignements et les connaissances que doit lui fournir la direction (sur la performance, la conformité, la gestion des risques, etc.) afin d'exercer efficacement son rôle de surveillance et il a communiqué ces besoins à la direction. L'organe de surveillance a instauré un processus pour évaluer périodiquement la qualité et la quantité des renseignements qu'il reçoit de la direction et des sources externes.	Critère : L'organe de surveillance et ses comités disposent de renseignements suffisants, pertinents et fiables pour s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance veille à obtenir des renseignements suffisants et appropriés en temps opportun pour l'aider à prendre des décisions. ▪ L'organe de surveillance veille à obtenir des renseignements

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
		appropriés (crédibles, complets, opportuns) sur les finances, la performance et les risques qui lui permettront de faire ce qui suit : ○ évaluer complètement la performance de l'entité à intervalles réguliers; ○ s'assurer que les lois, les règlements d'application, les règlements administratifs et les politiques de l'organe de surveillance sont respectés; ○ veiller à ce que les principaux risques soient adéquatement gérés. ■ Quand il a besoin de renseignements supplémentaires pour effectuer une évaluation ou prendre une décision, l'organe de surveillance les demande à la direction, à des sources externes ou aux deux, et il veille à les obtenir en temps opportun. Il reporte ses décisions s'il n'a pas encore reçu les renseignements appropriés. ■ Périodiquement, l'organe de surveillance procède à un examen critique de la qualité et de la quantité des renseignements qu'il reçoit de la part de la direction et des sources externes afin de s'assurer que ces renseignements lui permettent d'exercer efficacement ses responsabilités de surveillance.
5. Gestion des risques	Critère : L'organe de surveillance a instauré un cadre politique sur la gestion des risques pour l'entité.	Critère : L'organe de surveillance et ses comités supervisent efficacement les procédures et les politiques de gestion des

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
		risques de l'entité. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance connaît les principaux risques. ▪ L'organe de surveillance examine et remet en question les plans élaborés par la direction pour éviter, contrôler, accepter ou transférer les principaux risques de l'entité avant d'approuver ces plans. ▪ L'organe de surveillance suit la mise en œuvre des procédures de gestion des risques et des contrôles internes de l'entité afin de s'assurer que tout fonctionne comme il est prévu.
6. Suivi de la performance	Critères : L'organe de surveillance a instauré un cadre de gestion de la performance pour l'entité. Des cibles de performance et des indicateurs pertinents sont en place pour lui permettre de dûment surveiller la performance de l'entité.	Critère : L'organe de surveillance surveille efficacement la performance de l'entité en ce qui concerne l'exécution de son mandat et l'atteinte de ses objectifs. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance surveille régulièrement la performance de l'entité et de la direction, et il demande à celle-ci de s'expliquer sur la qualité et la fiabilité de l'information disponible sur la performance. ▪ L'organe de surveillance surveille et évalue régulièrement la performance du chef de la direction et prend des mesures adéquates quand il considère que cette performance est inférieure aux attentes.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
7. Conformité	Critère : Des systèmes et des pratiques sont en place pour suivre la conformité de l'entité avec la loi habilitante, les règlements d'application, les règlements administratifs et les politiques de l'organe de surveillance.	Critères : L'organe de surveillance obtient l'assurance que la loi habilitante, les règlements d'application, les règlements administratifs et les politiques de l'organe de surveillance sont respectés. L'organe de surveillance veille à ce que le code de conduite de l'entité soit communiqué à tout le personnel, que le respect de ses dispositions soit surveillé et que des mesures soient prises en cas de non-respect.
8. Prise de mesures correctives	Critère : L'organe de surveillance a mis en place des contrôles adéquats afin de veiller à ce que des mesures correctives soient prises en temps opportun (pour régler les problèmes de performance ou de conformité et les mauvaises pratiques de gestion des risques ou de gestion financière, etc.).	Critère : Les éléments probants indiquent que les membres de l'organe de surveillance se fondent sur les renseignements qu'ils reçoivent pour prendre des décisions, donner une orientation et assurer le suivi des mesures prises.
9. Rapports externes	Critère : L'organe de surveillance a défini les rapports de reddition de comptes qu'il a besoin d'obtenir, d'examiner et d'approuver.	Critères : L'organe de surveillance et ses comités examinent et approuvent régulièrement les principaux rapports de reddition de comptes. Le comité d'audit examine et critique dûment les états financiers, les discussions et les analyses connexes de la direction, de même que tout autre renseignement sur les finances et la performance que l'entité doit fournir, avant leur divulgation.

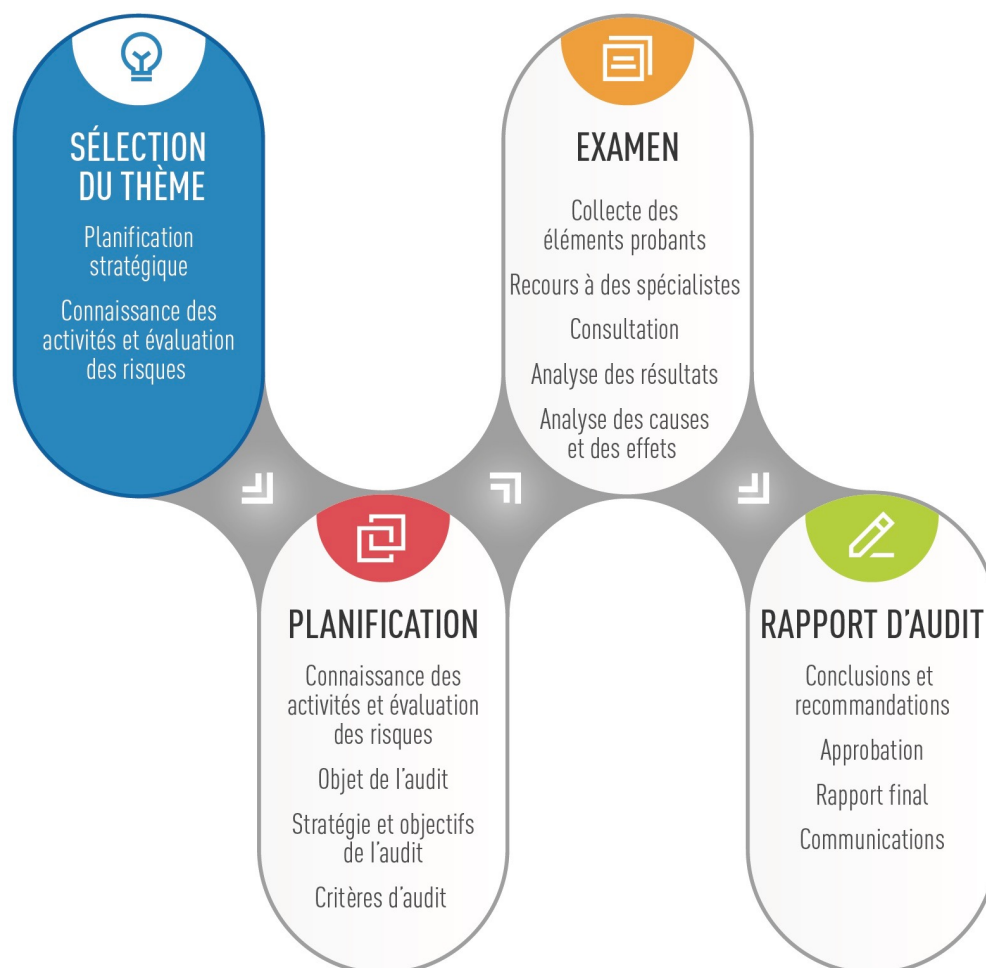
Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
10. Évaluation de la performance	Critères : L'organe de surveillance a adopté une politique exigeant qu'il évalue périodiquement sa performance. Un processus est en place pour évaluer périodiquement la performance de l'organe de surveillance et de ses comités concernant l'accomplissement de leurs responsabilités en matière de surveillance.	Critère : La performance de l'organe de surveillance et de ses comités concernant l'exercice de leurs responsabilités de surveillance est évaluée périodiquement. Sous-critères : - La performance collective de l'organe de surveillance, de ses comités et de chaque membre fait périodiquement l'objet d'une auto-évaluation, et un mécanisme dûment transparent est utilisé pour présenter les résultats de l'évaluation. - L'organe de surveillance se conforme aux valeurs et au code d'éthique de l'entité. - L'organe de surveillance et ses comités tiennent un nombre suffisant de réunions chaque année pour s'acquitter de leurs rôles et responsabilités. - L'organe de surveillance et ses comités tiennent des procès-verbaux de leurs réunions, auxquels ils annexent toute pièce justificative connexe. - L'organe de surveillance fait un bon travail d'équipe et il utilise des processus décisionnels efficaces.
11. Surveillance gouvernementale	Critère : Le gouvernement a défini et communiqué ses attentes sur la performance de l'entité et les rapports à cet égard. Sous-critères : Chaque année, le gouvernement fournit à l'entité surveillée une lettre	Critères : Le gouvernement exerce une surveillance adéquate de l'entité. Le gouvernement prend des mesures correctives, et en assure le suivi, quand des problèmes importants concernant l'entité surveillée sont portés à sa connaissance.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
	d'attentes ou un document similaire contenant ses attentes en matière de performance pour l'année, y compris les cibles en regard desquelles il évaluera cette performance. ▪ Le gouvernement indique clairement les rapports de performance que l'entité surveillée doit lui fournir afin d'évaluer sa performance. ▪ Les conditions dans lesquelles l'entité surveillée doit consulter le gouvernement à propos de l'orientation à suivre sont clairement documentées.	

Source : Ces critères et sous-critères ont été adaptés à partir du document *Crown Agency Governance: Audit Objectives & Criteria* préparé par le Groupe d'étude sur la gouvernance du Conseil canadien des vérificateurs législatifs et du document *Critères généraux et sous-critères recommandés pour les examens spéciaux* (pour les sociétés d'État) préparé par le Bureau du vérificateur général du Canada.

[Retour à la table des matières](#)

Planifier un audit de la surveillance d'une initiative majeure d'un ministère



Cette section du Guide s'articule autour des principales décisions prises et actions menées pendant la phase de planification de l'audit :

- développer [une connaissance des activités et évaluer les risques](#);
- établir la [stratégie d'audit](#);
- définir les [objectifs d'audit](#);
- élaborer les [critères d'audit](#).

Ces tâches sont présentées dans un ordre précis, mais la planification d'un audit de performance (d'optimisation des ressources) est rarement un processus linéaire. En fait, le processus est souvent itératif et amène l'équipe d'audit à revoir à chaque étape les décisions prises aux étapes antérieures afin d'assurer la cohérence globale du plan d'audit.

Développer une connaissance des activités et évaluer les risques

Les procédures d'audit exigent généralement que les auditeurs acquièrent une connaissance de l'entité et du domaine faisant l'objet de l'audit et qu'ils préparent un plan d'audit axé sur les risques. Concrètement, cela signifie que l'équipe d'audit doit :

- collecter des renseignements sur la structure de gouvernance de l'initiative majeure sélectionnée (projet, programme ou service essentiel), en particulier sur les fonctions et organes de surveillance;
- repérer les domaines importants pour lesquels un audit de la surveillance pourrait être utile.

Comme pour tous les audits de performance (d'optimisation des ressources), la compréhension des risques et l'application du principe de l'importance relative permettront aux auditeurs de repérer les activités ou les aspects particuliers d'une initiative majeure à inclure dans l'audit, et de définir des objectifs d'audit. Cette section du Guide aidera les auditeurs à bien comprendre les risques et l'application du principe de l'importance relative en leur fournissant des exemples de ce qui suit :

- des questions générales d'audit pouvant servir à mieux comprendre les rôles et responsabilités de surveillance pertinents pour l'initiative majeure auditée;
- des signes indiquant que l'initiative majeure sélectionnée à des fins d'audit est exposée à des risques en matière de surveillance.

Si ces outils leur sont utiles, les auditeurs doivent garder à l'esprit que le présent Guide ne peut pas prévoir toutes les situations possibles. L'utilisation du jugement professionnel et la connaissance des particularités de chaque entité sélectionnée sont des facteurs de réussite indispensables pour la phase de planification de tout audit de la surveillance.

Développer une connaissance des activités

Au début de la planification d'un audit de performance, les auditeurs doivent acquérir une solide compréhension de la nature, des objectifs et des activités de l'entité. Pour cela, ils doivent obtenir des renseignements de base concernant notamment le mandat, la structure organisationnelle, les relations redditionnelles, les programmes, les ressources, les principaux risques et les performances passées de l'entité. Ils doivent aussi rassembler des renseignements plus détaillés sur des systèmes et des pratiques spécifiques dans les domaines qui les intéressent particulièrement, dont la surveillance.

À cette étape, s'ils ne l'ont pas déjà fait pendant le processus de sélection de l'audit, les auditeurs souhaitant auditer la surveillance d'un programme, d'un projet ou d'un service essentiel doivent clairement documenter, pour l'initiative sélectionnée, les aspects qui justifient particulièrement l'importance d'une solide surveillance :

- L'initiative est-elle exposée à des risques élevés?
- S'agit-il d'une initiative pangouvernementale essentielle?
- L'initiative concerne-t-elle d'importantes sommes d'argent public?
- La mise en œuvre de l'initiative a-t-elle été déléguée à un fournisseur du secteur privé?
- L'initiative revêt-elle une importance essentielle pour un grand nombre de citoyens?

En plus d'établir pourquoi l'initiative sélectionnée est particulièrement importante, les auditeurs devront avoir une connaissance claire des principaux buts, attentes en matière de performance et résultats prévus pour cette initiative. Ces renseignements sont importants pour les auditeurs qui veulent auditer la manière dont un

ministère surveille la performance d'une initiative et prend des mesures correctives en cas de problème de performance.

Les auditeurs devront aussi obtenir des renseignements sur les structures et les processus mis en place pour régir et surveiller l'initiative sélectionnée. Au **tableau 9**, nous dressons une liste de questions qui les aideront à collecter des renseignements sur les structures et les systèmes de surveillance, tandis qu'au **tableau 10**, nous fournissons une liste de questions sur les résultats et l'efficacité.

À ce stade-ci du processus d'audit, les auditeurs peuvent poser des questions afin de broser une vue d'ensemble du régime de surveillance de l'initiative sans avoir à mener des recherches approfondies et des études de dossier. Ils posent généralement des questions plus détaillées qui nécessiteront un examen approfondi et la vérification des éléments probants à la phase d'examen.

Tableau 9 – Connaissance des activités de l'entité : Questions sur les structures et les systèmes de surveillance

Questions
▪ Quelles structures ont été mises en place afin de régir et surveiller l'initiative majeure sélectionnée (programme, projet ou service)? Combien de hauts dirigeants font partie de cette structure? Quel est leur poste respectif au ministère? ▪ Le gouvernement ou le ministère a-t-il communiqué aux organes de surveillance des attentes claires en matière de performance et des renseignements sur les principaux résultats à atteindre? ▪ Existe-t-il un mandat (ou un document similaire) dans lequel on définit les pouvoirs des organes de surveillance ainsi que les rôles et responsabilités spécifiques de leurs membres? Le mandat mentionne-t-il clairement le pouvoir de mener des fonctions précises de surveillance? Quelles sont ces fonctions et de quelles manières sont-elles remplies? ▪ Existe-t-il des exigences d'indépendance pour les organes de surveillance et leurs membres? Les membres interviennent-ils aussi dans la gestion quotidienne de l'initiative sélectionnée? Existe-t-il des processus permettant de gérer les conflits d'intérêts et d'autres menaces pour l'indépendance? ▪ À quelle fréquence les membres des organes de surveillance se réunissent-ils? Les discussions de leurs réunions sont-elles consignées dans des dossiers? ▪ De quels renseignements les organes de surveillance ont-ils besoin pour prendre des décisions éclairées (analyse de rentabilisation, avantages prévus, cibles, données de base, délais, etc.)? Ces besoins ont-ils été documentés et communiqués aux responsables de l'initiative? Quels systèmes les responsables de l'initiative ont-ils mis en place pour contribuer à produire les renseignements requis? ▪ La performance des organes de surveillance en ce qui concerne l'exécution de leurs rôles et responsabilités est-elle évaluée périodiquement? ▪ À qui les organes de surveillance rendent-ils des comptes? Quels renseignements et rapports de reddition de comptes fournissent-ils? ▪ Quelles ressources annuelles sont allouées aux organes de surveillance? Existe-t-il d'importantes lacunes en matière de ressources?

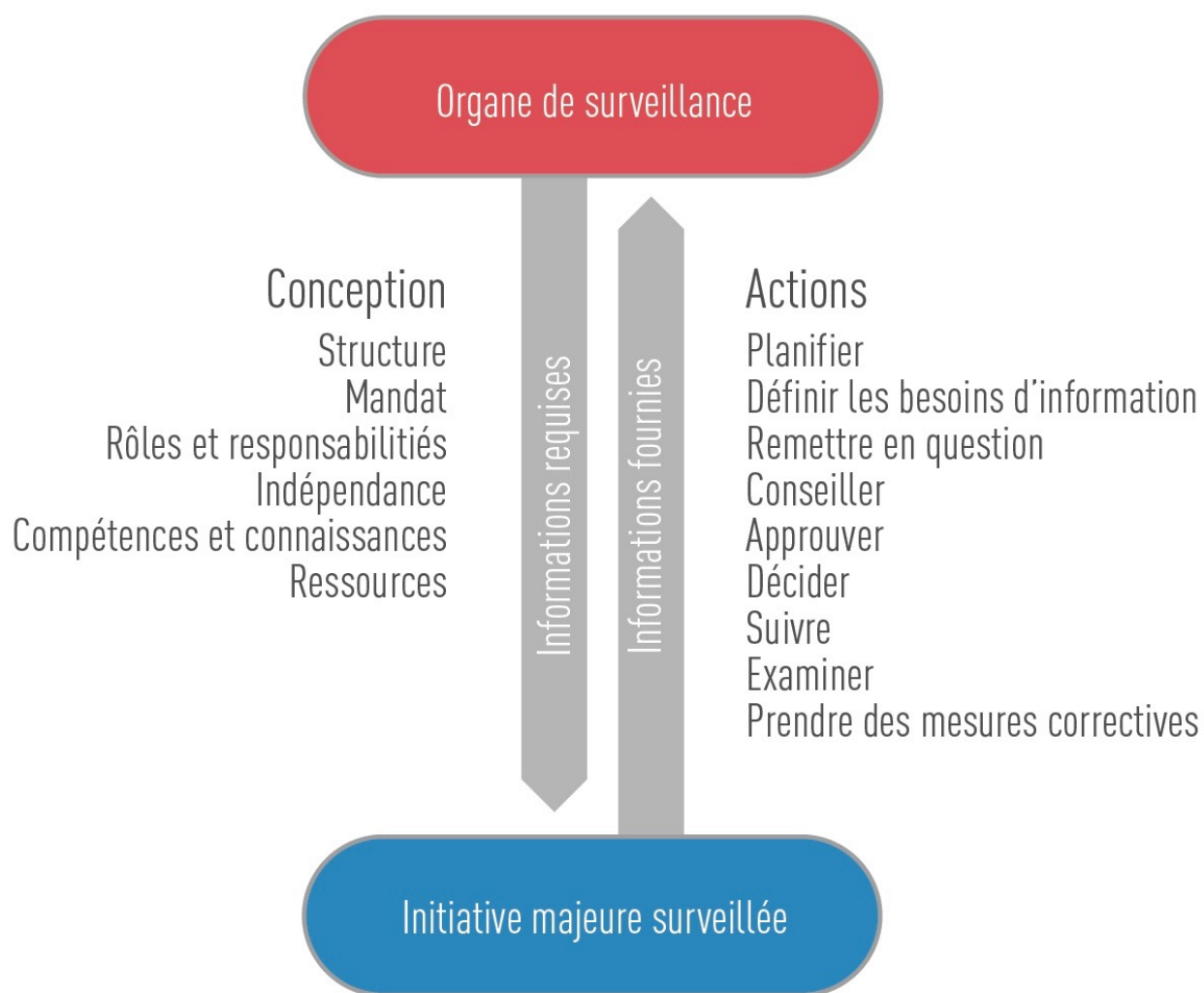
Tableau 10 – Connaissance des activités de l'entité : Questions sur les résultats et l'efficacité

Questions
▪ Les organes de surveillance obtiennent-ils de la part des responsables de l'initiative les renseignements qu'ils demandent? Si oui, ces renseignements sont-ils de bonne qualité? ▪ Comment les organes de surveillance obtiennent-ils l'assurance que l'initiative sélectionnée est conforme aux lois, aux règlements d'application, aux règlements administratifs et au code d'éthique de l'entité? La conformité est-elle surveillée régulièrement? ▪ Les organes de surveillance veillent-ils à ce qu'il existe des pratiques adéquates de gestion des risques pour l'initiative sélectionnée? Sont-ils au courant des principaux risques auxquels est exposée l'initiative? Examinent-ils régulièrement les profils de risques et les stratégies d'atténuation des risques que les responsables de l'initiative préparent? ▪ Existe-t-il un processus permettant aux organes de surveillance de suivre la mise en œuvre des recommandations formulées dans les rapports d'audit interne et les rapports d'évaluation concernant l'initiative sélectionnée? Des mesures sont-elles prises en réponse aux recommandations formulées dans les rapports d'audit interne et les rapports d'évaluation? ▪ Les résultats des activités ou des fonctions importantes de surveillance sont-ils mesurés? Existe-t-il un système de suivi? L'information sur la performance est-elle disponible? Comment les données sur la performance sont-elles collectées, utilisées et communiquées? ▪ Quels renseignements sur la performance les organes de surveillance présentent-ils dans un rapport afin de s'acquitter de leurs obligations redditionnelles? Les renseignements communiqués sont-ils complets, précis et transparents? Autrement dit, les rapports contiennent-ils des renseignements suffisants pour permettre au lecteur de comprendre les principaux résultats et d'évaluer la performance? ▪ Les organes de surveillance évaluent-ils périodiquement leur performance relativement à leurs rôles et responsabilités de surveillance?

L'achèvement de cette étape de la planification portant sur la connaissance des activités de l'entité aidera les auditeurs à brosser un tableau général de la surveillance de l'initiative sélectionnée. Cela les aidera aussi à établir quelles sont les fonctions de surveillance les plus importantes et pourquoi. Munis de ces renseignements, les auditeurs pourront commencer à entrevoir où l'audit pourrait se situer sur le [spectre des audits de la surveillance](#).

En plus des questions suggérées aux **tableaux 9 et 10**, les auditeurs peuvent utiliser le cadre général de surveillance de la **figure 12** soit comme outil de référence, soit pour élaborer des questions qui les aideront à développer leur connaissance des activités de l'entité.

Figure 12 – Cadre général de surveillance pour une initiative majeure



Évaluation des risques

Évaluer les risques potentiels est une tâche fondamentale pour sélectionner les enjeux de surveillance les plus importants à auditer. Les auditeurs peuvent examiner les renseignements qu'ils ont collectés précédemment pendant l'audit (la structure de gouvernance et les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ou du comité, etc.) pour trouver des signes indiquant des risques en matière de surveillance dans le projet, le programme ou le service sélectionné.

Au **tableau 11**, nous dressons une liste de signes courants indiquant des risques éventuels en matière de surveillance. Ces signes peuvent aider à cibler les travaux d'examen suivants, mais les auditeurs ne doivent pas les accepter aveuglément comme preuve que des lacunes existent en matière de surveillance. Ils doivent toujours collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer le lien de causalité avant de conclure que la présence d'un signe suggère celle d'une lacune réelle.

Tableau 11 – Signes indiquant des risques éventuels en matière de surveillance

Indicateurs de risque
■ L'organe de surveillance a connu un changement complet de ses membres; le taux de roulement est très élevé. ■ Il n'arrive jamais (ou alors rarement) que l'organe de surveillance interroge les responsables de l'initiative surveillée ou qu'il leur demande de s'expliquer. ■ Le président de l'organe de surveillance se montre excessivement dominant aux réunions sur la surveillance. ■ Les conflits d'intérêts sont fréquents parmi les membres de l'organe de surveillance, ou les mesures prises pour gérer les conflits d'intérêts connus ne sont pas documentées. ■ Les membres de l'organe de surveillance interviennent dans la gestion quotidienne de l'initiative surveillée, ou il n'existe aucune séparation des tâches entre l'organe de surveillance et les responsables de l'initiative. ■ Les membres de l'organe de surveillance se réunissent rarement, ou les réunions sont brèves, convenues et superficielles. ■ L'organe de surveillance ne possède pas de charte ou de mandat clair. ■ Les membres de l'organe de surveillance ne comprennent pas leurs rôles; ne connaissent pas l'étendue de leurs responsabilités de surveillance; et ils pensent que de nombreux aspects de celle-ci incombent aux responsables de l'initiative. ■ Les recommandations d'audit interne ne sont jamais ou rarement mis en œuvre, ou l'audit interne est supprimé ou sous-traité. ■ L'organe de surveillance ne cherche pas périodiquement l'assurance que l'initiative surveillée est conforme aux lois, aux règlements d'application et aux politiques pertinents. ■ L'organe de surveillance se montre trop passif dans l'établissement des renseignements dont il a besoin; il ne parvient pas à assurer le suivi de ses demandes de renseignements; ou les deux. ■ Les procédures et politiques de gestion des risques concernant l'initiative surveillée n'existent pas, ou elles ne sont pas appliquées comme il est prévu. ■ Il existe des problèmes de performance importants concernant l'initiative surveillée : mauvaise performance par rapport aux cibles opérationnelles ou stratégiques; retards et dépassements de coûts excessifs; nombre élevé de plaintes, de pénalités et d'amendes; ou aggravation des risques. ■ L'initiative surveillée ne coïncide pas avec le mandat du ministère. ■ La documentation des activités et des décisions en matière de surveillance est inadéquate. ■ L'organe de surveillance reçoit des renseignements en trop grande quantité ou des renseignements mal organisés avant les réunions de surveillance. ■ L'organe de surveillance ne reçoit pas suffisamment à l'avance pour les réunions de surveillance les renseignements qui favoriseraient des examens utiles. ■ Les renseignements sur la performance sont inexistants ou trompeurs. ■ Le suivi et la prise de mesures correctives sont défailants quand des problèmes importants sont portés à l'attention de l'organe de surveillance.

[Retour à la table des matières](#)

Établir la stratégie d'audit

En plus de décider du degré d'attention qu'ils accorderont à la surveillance (voir la section [Établir le degré d'attention à accorder à la surveillance](#)), les auditeurs doivent déterminer quelle stratégie d'audit adopter. Il s'agit essentiellement de choisir soit une stratégie axée sur la conception des structures et systèmes de surveillance, soit une stratégie axée sur les résultats et l'efficacité de l'organe de surveillance dans l'exercice de ses fonctions, rôles et responsabilités en matière de surveillance.

L'adoption d'une stratégie axée sur les structures et les systèmes de surveillance signifie que les auditeurs examineront les éléments suivants de l'organe de surveillance :

- sa structure et son mandat;
- ses rôles et ses responsabilités;
- les exigences d'indépendance;
- les exigences de compétences et d'expérience.

Cet examen a pour objet d'établir si ces éléments sont adéquats, s'ils coïncident avec les pratiques exemplaires ou s'ils sont comparables avec un point de repère approprié.

Si les auditeurs optent pour une stratégie axée sur les résultats et l'efficacité, ils examineront la qualité de la surveillance des éléments suivants de l'entité :

- la performance;
- la gestion des risques;
- la conformité;
- la présentation de l'information, etc.

Si le temps et les ressources le permettent, les auditeurs peuvent combiner les deux stratégies et mener un audit plus complet qui leur permettra de fournir une assurance supplémentaire au destinataire du rapport.

[Retour à la table des matières](#)

Définir les objectifs d'audit

Tous les audits de performance doivent reposer sur des objectifs clairement énoncés et rédigés de manière à permettre aux auditeurs de formuler une conclusion à leur égard. Les objectifs d'audit doivent être réalistes et atteignables et ils doivent fournir aux entités auditées suffisamment de renseignements sur l'objet de l'audit.

Les audits peuvent avoir un ou plusieurs objectifs, selon leur étendue et leur complexité. La pratique du bureau d'audit influence aussi le nombre d'objectifs et l'utilisation de sous-objectifs (certains bureaux n'en utilisent jamais). Il est possible d'inclure des sous-objectifs dans les plans d'audit (p. ex. un par secteur d'intérêt). Toutefois, les auditeurs qui le font devront toujours conclure en regard de l'objectif principal de l'audit.

Les objectifs des audits de la surveillance sont généralement de trois types différents :

- Les objectifs liés aux structures et systèmes des organes, des fonctions et des processus de surveillance. (Les processus de surveillance sont-ils bien conçus?)
- Les objectifs liés aux résultats et à l'efficacité des organes de surveillance dans l'exercice de leurs fonctions, de leurs rôles et de leurs responsabilités. (Les processus de surveillance fonctionnent-ils comme il est prévu?)
- Les objectifs liés à la fois aux structures et aux systèmes ainsi qu'aux résultats et à l'efficacité.

Les objectifs d'audit peuvent avoir une portée large (englober le cadre de surveillance général) ou réduite (ne couvrir qu'un aspect particulier de la surveillance). La portée choisie peut dépendre des pratiques du bureau d'audit et des ressources disponibles pour mener l'audit. Au **tableau 12**, nous fournissons des exemples aussi bien d'objectifs de portée large que d'objectifs de portée réduite pour les audits axés sur les structures et les systèmes et ceux axés sur les résultats et l'efficacité. Ces exemples couvrent les principales structures et les principaux systèmes de surveillance (mandat, rôles et responsabilités clairement définis, indépendance, compétences et connaissances), ainsi qu'un certain nombre de rôles importants généralement joués par les organes de surveillance (surveillance de la gestion des risques, suivi de la conformité et de la performance, prise de mesures correctives et production de rapports).

L'équipe d'audit peut combiner les objectifs axés sur les structures et les systèmes et ceux axés sur les résultats et l'efficacité dans un audit de la surveillance si elle a suffisamment de temps et de ressources. Un examen portant à la fois sur la conception et sur l'efficacité est souhaitable, car il fournit des renseignements plus complets et une assurance supplémentaire aux destinataires du rapport d'audit. En examinant tous les aspects, les auditeurs réduisent le risque de parvenir à une conclusion incomplète ou hors de propos. Ainsi, une conclusion comme « Les systèmes ont été mis en œuvre comme il est prévu » serait de peu d'utilité si la conception de ces systèmes était mauvaise à l'origine. De même, une conclusion telle « Des systèmes bien conçus sont en place » serait peu utile si les systèmes ne sont pas mis en œuvre et utilisés comme il est prévu.

Cela dit, se concentrer uniquement sur les structures et les systèmes est une bonne solution quand il est trop tôt pour obtenir des renseignements sur les résultats. Il est également possible pour les auditeurs qui décident

d'axer leur audit sur les résultats et l'efficacité de couvrir les problèmes de conception dans leur rapport si ces problèmes sont mis à jour pendant l'analyse des causes profondes des lacunes observées.

Tableau 12 – Exemples d'objectifs pour les audits de la surveillance d'une initiative majeure d'un ministère

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
1. Cadre général de surveillance	Établir si les structures et les processus définis pour l'initiative instaurent un cadre permettant une surveillance efficace.	Établir si les structures et les processus de surveillance pour l'initiative sont mis en œuvre comme prévu et s'ils génèrent une surveillance efficace.
2. Rôles et responsabilités de surveillance	Établir si l'organe de surveillance a des rôles et des responsabilités clairement définis, ainsi que le mandat clair d'exécuter des fonctions précises de surveillance.	Établir si l'organe de surveillance s'acquitte de ses rôles et responsabilités et s'il exécute ses fonctions de surveillance telles que définies dans sa charte (ou son mandat).
3. Indépendance	Établir si l'organe de surveillance a instauré des exigences d'indépendance claire pour ses membres et s'il a mis en place une politique ou un processus permettant de gérer les conflits d'intérêts tant perçus que réels pour l'initiative majeure sélectionnée.	Établir si l'organe de surveillance gère efficacement les risques pour l'indépendance afin d'exécuter en toute objectivité ses responsabilités de surveillance. Établir si l'organe de surveillance gère activement les conflits d'intérêts en se conformant aux exigences des politiques en la matière (ou aux pratiques exemplaires).
4. Compétences et connaissances	Établir si l'organe de surveillance a défini les compétences, les connaissances et l'expérience que ses membres doivent posséder pour s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance à l'égard de l'initiative majeure.	Établir si l'organe de surveillance possède collectivement les compétences, les connaissances et l'expérience pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
5. Renseignements suffisants et appropriés	Établir si l'organe de surveillance a défini ses besoins en matière de renseignements et s'il a communiqué ceux-ci aux responsables de l'initiative.	Établir si l'organe de surveillance obtient les renseignements dont il a besoin pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance. Établir si l'organe de surveillance évalue régulièrement la qualité et la suffisance des renseignements fournis par les responsables de l'initiative.
6. Gestion des risques	Établir si l'organe de surveillance a approuvé une politique ou une procédure sur la gestion des risques et s'il a attribué des rôles et des responsabilités clairs à cet égard.	Établir si l'organe de surveillance est au courant des principaux risques auxquels est exposée l'entité en ce qui concerne l'initiative majeure. Établir si l'organe de surveillance veille à ce que les responsables de l'initiative aient instauré des processus adéquats pour suivre et atténuer les principaux risques organisationnels de l'initiative majeure.
7. Suivi de la performance	Établir si l'organe de surveillance a mis en place des pratiques et des systèmes adéquats pour suivre la performance de l'initiative concernant l'atteinte des objectifs fixés.	Établir si l'organe de surveillance effectue un suivi efficace de la performance pour s'assurer que l'initiative atteint les objectifs fixés.
8. Conformité	Établir si l'organe de surveillance a mis en place des contrôles adéquats afin de connaître l'état de conformité de l'initiative à l'égard des lois, des règlements d'application et des politiques ainsi que tout besoin en matière de mesures correctives.	Établir si l'organe de surveillance s'assure régulièrement que l'initiative est conforme aux lois, aux règlements d'application, aux règlements administratifs et au code d'éthique, et s'il prend des mesures correctives au besoin.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
9. Mesures correctives	Établir si l'organe de surveillance a mis en place des contrôles adéquats afin de veiller à ce que des mesures correctives soient prises en temps opportun.	Établir si l'organe de surveillance prend des mesures correctives en temps opportun quand des inefficiences, une mauvaise performance, des résultats inférieurs aux normes ou des cas de non-conformité sont décelés et portés à son attention.
10. Rapport	Établir si l'organe de surveillance a clairement défini les rapports de reddition de comptes qu'il a besoin d'obtenir (de la part des responsables de l'initiative), d'examiner et d'approuver.	Établir si l'organe de surveillance examine et approuve régulièrement les principaux rapports de reddition de comptes préparés par les responsables de l'initiative.
11. Évaluation de la performance	Établir si un processus adéquat a été mis en place pour évaluer la performance de l'organe de surveillance en ce qui concerne l'exécution de ses responsabilités de surveillance.	Établir si la performance de l'organe de surveillance en ce qui concerne l'exécution de ses responsabilités fait régulièrement l'objet d'une évaluation.

[Retour à la table des matières](#)

Élaborer les critères d'audit

Les critères d'audit correspondent aux normes auxquelles l'entité auditée doit satisfaire. Ils jouent un rôle fondamental dans la solidité d'un audit et son impact potentiel. Les procédures d'audit s'attachent à établir si ces critères sont remplis ou non. Des critères adéquats sont clairs, concis, pertinents, fiables, neutres, compréhensibles et complets.

L'élaboration de critères adéquats est une tâche difficile pour tout audit de performance (optimisation des ressources) – et pas seulement pour les audits de la surveillance. Chaque audit est unique en raison du mandat des auditeurs, de son objet, de ses objectifs et de la manière dont l'entité à auditer considère le thème d'audit.

Les critères que nous présentons à titre d'exemples dans cette section proviennent essentiellement des travaux du Groupe d'étude sur la gouvernance du Conseil canadien des vérificateurs législatifs et du Bureau du vérificateur général du Canada.

Au **tableau 13**, nous présentons des exemples de critères et de sous-critères pouvant servir pour les audits portant sur la surveillance d'une initiative majeure d'un ministère, lesquels critères et sous-critères sont axés soit sur les structures et les systèmes, soit sur les résultats et l'efficacité. Les critères et les sous-critères sont répartis selon les 10 catégories suivantes :

1. rôles et responsabilités de surveillance
2. indépendance
3. compétences et connaissances
4. renseignements suffisants et appropriés
5. gestion des risques
6. suivi de la performance
7. conformité
8. mesures correctives
9. rapports externes
10. évaluation de la performance

Ces catégories correspondent aux thèmes n° 2 à 11 du **tableau 12**. Le thème n° 1 du **tableau 12**, à savoir le cadre général de surveillance, est très vaste et doit, en pratique, être accompagné par une sélection de critères faisant partie des dix catégories susmentionnées.

On ne s'attend pas à ce que les auditeurs utilisent tous les critères suggérés. On s'attend plutôt à ce qu'ils retiennent ceux qui conviennent le mieux à l'étendue de l'audit et qu'ils justifient leur choix par écrit. Au besoin, ils peuvent aussi élaborer des critères supplémentaires qui les aideront à conclure en regard de leurs objectifs d'audit.

Pour élaborer leurs critères, les auditeurs doivent toujours faire appel à leur jugement professionnel et se demander si les attentes qui y sont définies sont raisonnables compte tenu de la nature et des contraintes

opérationnelles de l'entité auditée. Ce caractère raisonnable repose, en partie, sur l'équilibre entre les coûts, les risques et l'efficacité. Ainsi, il ne serait pas raisonnable d'attendre d'une entité qu'elle adopte une mesure de contrôle non éprouvée et coûteuse pour atténuer un risque mineur.

Bien que les critères que nous présentons au **tableau 13** concernent les situations où une structure de surveillance claire est en place, nombre d'entre eux peuvent être adaptés aux situations d'audit où il n'existe pas pareille structure, mais où il serait raisonnable d'en trouver une. Dans ce cas, les auditeurs peuvent adopter un objectif général consistant à établir si une surveillance adéquate est en place pour une initiative majeure et ensuite choisir et adapter un certain nombre de critères d'audit en fonction de ce qu'il est raisonnable d'attendre dans chaque situation spécifique, compte tenu des pratiques exemplaires et des principes de bonne gestion.

Tableau 13 – Exemples de critères pouvant servir à auditer la surveillance d'une initiative majeure d'un ministère

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
1. Rôles et responsabilités de surveillance	Critère : L'organe de surveillance a des rôles et des responsabilités de surveillance clairement définis.	Critère : L'organe de surveillance s'acquitte des rôles et responsabilités de surveillance qui lui sont assignés.
2. Indépendance	Critères : L'organe de surveillance a établi une politique et des lignes directrices claires sur les exigences d'indépendance. Les interdictions particulières sont énumérées et les lignes directrices abordent les diverses formes de menaces pour l'indépendance (auto-évaluation, préservation d'un intérêt personnel, défense d'intérêts particuliers, trop grande proximité et intimidation) et la manière de les contrecarrer. Les membres de l'organe de surveillance doivent signer une déclaration annuelle d'indépendance dans laquelle ils doivent divulguer toute menace connue pour l'indépendance et confirmer qu'ils comprennent la politique sur le sujet.	Critère : L'organe de surveillance a l'indépendance nécessaire pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance en toute objectivité. Sous-critères : Les membres de l'organe de surveillance se conforment à la politique applicable sur l'indépendance. Les membres indépendants de l'organe de surveillance tiennent régulièrement des réunions à huis clos auxquelles les responsables de l'initiative n'ont pas le droit d'assister.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
3. Compétences et connaissances	Critère : Les compétences, les connaissances et l'expérience que doivent posséder les membres de l'organe de surveillance ont été recensées et communiquées.	Critère : Collectivement, les membres de l'organe de surveillance possèdent les compétences et les connaissances requises pour s'acquitter efficacement de leurs responsabilités de surveillance. Sous-critères : - Les membres de l'organe de surveillance ont les qualifications, les compétences et les aptitudes nécessaires pour s'acquitter efficacement des rôles et responsabilités définis dans leur mandat. - Au besoin, l'organe de surveillance recourt à des spécialistes externes afin de combler ses lacunes en matière de compétences et de connaissances spécialisées. - Tous les membres de l'organe de surveillance reçoivent une formation et des lignes directrices suffisantes et appropriées pour avoir une connaissance pratique de l'initiative et de son environnement opérationnel.
4. Renseignements suffisants et appropriés	Critère : L'organe de surveillance a défini les renseignements et les connaissances dont il a besoin pour exercer efficacement son rôle de surveillance.	Critère : L'organe de surveillance dispose de renseignements suffisants, pertinents et fiables sur l'initiative majeure sélectionnée pour s'acquitter de ses responsabilités de surveillance. Sous-critères : L'organe de surveillance veille à obtenir des renseignements suffisants et appropriés en temps opportun pour

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
		l'aider à prendre des décisions. L'organe de surveillance veille à obtenir des renseignements appropriés (crédibles, complets, opportuns) sur les finances, la performance et les risques qui lui permettront de faire ce qui suit : évaluer complètement la performance de l'initiative à intervalles réguliers; s'assurer que l'initiative est conforme aux lois, aux règlements d'application et aux politiques en vigueur; veiller à ce que les principaux risques de l'initiative soient adéquatement gérés. Quand il a besoin de renseignements supplémentaires pour effectuer une évaluation ou prendre une décision, l'organe de surveillance les demande aux responsables de l'initiative, à des sources externes ou aux deux et veille à les obtenir en temps opportun. Il reporte ses décisions s'il n'a pas encore reçu les renseignements appropriés. Périodiquement, l'organe de surveillance procède à un examen critique de la qualité et de la quantité des renseignements qu'il reçoit de la part des responsables de l'initiative et des sources externes afin de s'assurer que ces renseignements lui permettent d'exercer efficacement ses responsabilités de surveillance.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
5. Gestion des risques	Critère : L'organe de surveillance veille à ce que des politiques de gestion des risques et des contrôles internes appropriés soient mis en place afin d'atténuer les principaux risques de l'initiative selon un bon rapport coût-efficacité.	Critère : L'organe de surveillance surveille efficacement les procédures et les politiques de gestion des risques de l'initiative. Sous-critères : ▪ L'organe de surveillance connaît les principaux risques de l'initiative et veille à ce qu'un processus d'évaluation des risques soit en place pour elle. ▪ L'organe de surveillance examine et remet en question les plans élaborés par les responsables de l'initiative pour éviter, contrôler, accepter ou transférer les principaux risques de l'initiative avant de les approuver. ▪ L'organe de surveillance suit la mise en œuvre des procédures de gestion des risques et des contrôles internes applicables à l'initiative afin de s'assurer que tout fonctionne comme il est prévu.
6. Suivi de la performance	Critère : L'organe de surveillance veille à ce que des cibles de performance et des indicateurs pertinents soient en place pour lui permettre de suivre adéquatement la performance de l'initiative.	Critères : L'organe de surveillance suit efficacement la performance de l'initiative en ce qui concerne les objectifs énoncés et les résultats visés. L'organe de surveillance demande aux responsables de l'initiative de s'expliquer sur la qualité et la fiabilité de l'information disponible sur la performance.

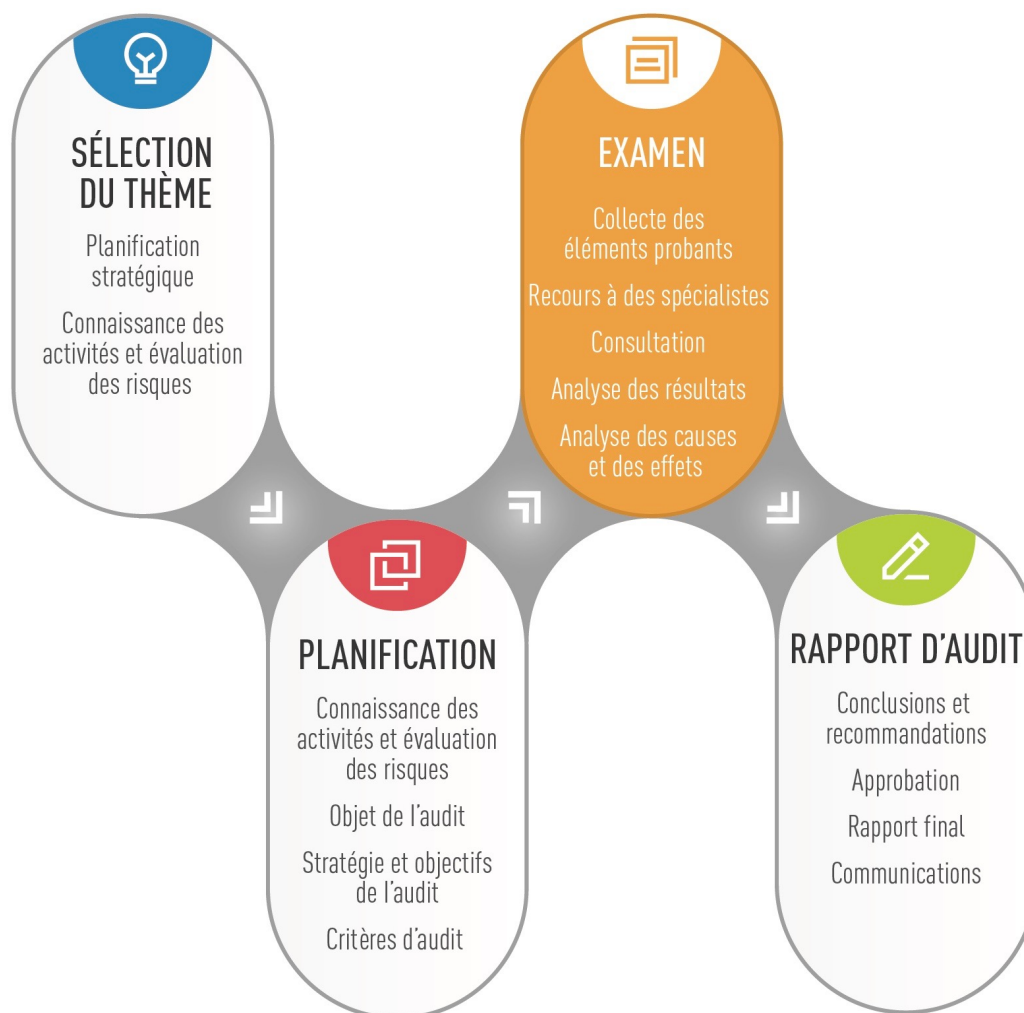
Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
7. Conformité	Critère : Des systèmes et des pratiques sont en place pour s'assurer que l'initiative se conforme aux lois, règlements d'application et politiques en vigueur.	Critère : L'organe de surveillance obtient l'assurance que l'initiative est conforme aux lois, aux règlements d'application et aux politiques en vigueur.
8. Prise de mesures correctives	Critère : L'organe de surveillance a mis en place des contrôles adéquats afin de veiller à ce que des mesures correctives soient prises en temps opportun.	Critère : Les éléments probants indiquent que les membres de l'organe de surveillance se fondent sur les renseignements qu'ils reçoivent à propos de l'initiative pour prendre des décisions, donner une orientation et assurer le suivi des mesures prises.
9. Rapports externes	Critère : Le conseil d'administration (ou l'organe de gouvernance) a clairement défini les rapports de reddition de comptes qu'il a besoin d'obtenir, d'examiner et d'approuver.	Critère : L'organe de surveillance examine et approuve régulièrement les principaux rapports de reddition de comptes préparés par les responsables de l'initiative.
10. Évaluation de la performance	Critère : Un processus est en place pour évaluer périodiquement la performance de l'organe de surveillance concernant l'accomplissement de ses responsabilités de surveillance.	Critère : La performance de l'organe de surveillance concernant l'exercice de ses responsabilités de surveillance est évaluée périodiquement. Sous-critères : - La performance collective de l'organe de surveillance est évaluée périodiquement. - L'organe de surveillance se conforme aux valeurs et au code d'éthique du ministère. - L'organe de surveillance tient un nombre suffisant de réunions chaque année pour s'acquitter de ses rôles et responsabilités.

Thème	Structures et systèmes	Résultats et efficacité
		▪ L'organe de surveillance tient des procès-verbaux de ses réunions, auxquels il annexe toute pièce justificative connexe. ▪ L'organe de surveillance fait un bon travail d'équipe et utilise des processus décisionnels efficaces.

Source : Ces critères et sous-critères ont été adaptés à partir du document *Crown Agency Governance: Audit Objectives & Criteria* préparé par le Groupe d'étude sur la gouvernance du Conseil canadien des vérificateurs législatifs et du document *Critères généraux et sous-critères recommandés pour les examens spéciaux* (pour les sociétés d'État) préparé par le Bureau du vérificateur général du Canada.

[Retour à la table des matières](#)

Effectuer la phase examen



Pendant la phase d'examen d'un audit de performance, l'équipe d'audit doit exécuter les procédures qui généreront des éléments probants suffisants et appropriés aux fins suivantes :

- établir si les critères d'audit sont remplis;
- conclure en regard des objectifs d'audit;
- documenter et étayer les conclusions découlant de l'audit.

Les conclusions d'audit peuvent reposer sur un ou plusieurs des types suivants d'éléments probants :

- **Éléments probants documentaires** : examen de dossiers et de documents, correspondance, bases de données, rapports de performance, études, audits précédents, etc.;
- **Éléments probants testimoniaux** : entretiens, groupes d'entretien en profondeur (*focus groups*), déclarations de la direction;
- **Éléments probants matériels** : observations personnelles, inspections, visites informelles;
- **Éléments probants analytiques** : calculs, analyses comparatives, sondages, analyses statistiques, exploration de données, etc.

Au **tableau 14**, nous présentons des exemples précis pour les divers types d'éléments probants. Chacun de ces types peut être utile dans un audit de la surveillance, mais dans la pratique, ce sont les éléments probants documentaires et testimoniaux qui sont le plus souvent utilisés dans les audits mettant l'accent sur les rôles et responsabilités des organes de surveillance.

Tableau 14 – Exemples de sources pour chaque type d'éléments probants d'un audit de la surveillance

Éléments probants documentaires
▪ Procès-verbaux des réunions du conseil d'administration et de ses comités, rapports de décision, ordres du jour, registres des présences du conseil d'administration. ▪ Dossier d'information préparé par la direction pour les réunions du conseil d'administration et des comités. ▪ Séances de débriefage organisées par les comités à l'intention du conseil d'administration. ▪ Mandats, chartes, règlements administratifs, politiques du conseil d'administration, codes d'éthique. ▪ Plans stratégiques. ▪ Délégations de pouvoirs approuvées par le conseil d'administration. ▪ Correspondance avec les pouvoirs publics, correspondance entre le conseil d'administration et la direction. ▪ Matériel de formation pour les administrateurs. ▪ Profils du conseil d'administration, tableaux de compétences, plans de relève. ▪ Auto-évaluations et sondages auprès du conseil d'administration. ▪ Rapports de performance. ▪ Fiches de rendement, rapports de contrôle, rapports de gestion des risques. ▪ Rapports d'audit tant interne qu'externe, rapports d'évaluation, rapports d'enquête, rapports d'inspection, rapports indépendants réalisés par des tierces parties (groupes de réflexion, organisations sans but lucratif, etc.). ▪ Analyses de rentabilisation pour les initiatives majeures, notamment les données de base, les avantages attendus ainsi que le calendrier et les cibles connexes.
Éléments probants testimoniaux
▪ Entretiens avec le président du conseil d'administration, les administrateurs, les membres de comités et la haute direction. ▪ Déclarations (témoignages écrits) des administrateurs ou de la haute direction. ▪ Entretiens avec le ministre ou autres représentants élus. ▪ Entretiens avec des parties prenantes.

Éléments probants matériels
▪ Observations réalisées pendant les réunions du conseil d'administration. ▪ Observations réalisées pendant les réunions de comité pertinentes pour l'audit.
Éléments probants analytiques
▪ Analyses comparatives par rapport aux pratiques exemplaires ou à des entités ou des initiatives majeures similaires. ▪ Sondages (si l'audit porte sur plusieurs organismes).

Il est parfois relativement simple d'utiliser les éléments probants documentaires et testimoniaux pour étayer les observations d'un audit de la surveillance et d'obtenir une assurance de niveau audit. Cependant, quand on s'intéresse à l'efficacité ou à la dynamique d'un organe de surveillance, les éléments probants documentaires sont parfois peu nombreux et il peut donc être difficile d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Dans le reste de cette section, nous traitons brièvement de l'utilité, des limites et des difficultés potentielles de chaque type d'éléments probants pouvant servir à étayer les conclusions d'un audit de la surveillance. Ces observations reposent en grande partie sur l'expérience des praticiens qui ont audité la surveillance. Les auditeurs peuvent également trouver des renseignements complémentaires dans les normes d'audit et de certification, ainsi que dans les documents fournissant des conseils en la matière.

[Retour à la table des matières](#)

Éléments probants documentaires

Les auditeurs obtiennent les éléments probants documentaires auprès de l'entité auditée ou d'une tierce partie, sous forme papier ou électronique. Il peut notamment s'agir de documents préparés par l'entité pour son organe de surveillance, de documents préparés par l'organe de surveillance pour son propre usage et de documents juridiques établissant le contexte opérationnel de l'entité.

Il est parfois difficile de recueillir des éléments probants adéquats pendant un audit de la surveillance, pour un certain nombre de raisons :

- Certains processus de surveillance sont informels ou non documentés (contrôles informels), mais ils existent bel et bien.
- Certaines entités consignent de moins en moins de renseignements dans le procès-verbal des réunions de leur conseil d'administration, ce qui limite l'utilité de cette source d'éléments probants.
- La direction cherche parfois à s'interposer entre les auditeurs et les administrateurs, contrôlant l'accès aux documents.
- Il peut être impossible pour les auditeurs d'obtenir des documents sur les discussions à huis clos (quand aucun renseignement n'est consigné).

Pour contourner ces difficultés, les auditeurs devront peut-être mener davantage d'entretiens afin d'obtenir des renseignements supplémentaires sur la nature et les résultats des discussions menées pendant les réunions de l'organe de surveillance, et de documenter les contrôles informels. Ils devront peut-être aussi faire valoir fermement les droits d'accès aux renseignements que leur octroie le mandat de leur bureau d'audit.

En outre, les auditeurs se trouvent parfois face à des situations où les procès-verbaux des réunions de surveillance sont la principale source d'éléments probants documentaires pour une observation d'audit. Pareille situation peut être problématique, car les procès-verbaux sont considérés comme des sources secondaires d'éléments probants et il peut être difficile de démontrer que les contrôles en place sont suffisants pour en garantir la fiabilité. Dans ce cas, pour éviter de trop s'appuyer sur les procès-verbaux, les auditeurs peuvent étayer les éléments probants documentaires avec des éléments probants testimoniaux (entretiens ou déclarations écrites). Lorsqu'il existe une version publique d'un procès-verbal et une version interne plus complète, il est recommandé d'utiliser la version interne.

[Retour à la table des matières](#)

Éléments probants testimoniaux

Les auditeurs peuvent obtenir des éléments probants testimoniaux en recourant aux entretiens, aux groupes d'entretien en profondeur, aux sondages ou aux déclarations écrites. Ces éléments probants sont particulièrement utiles dans les audits de la surveillance pour documenter les aspects moins tangibles de l'environnement de surveillance : contrôles informels, culture organisationnelle, leadership et dynamique de l'organe de surveillance.

Les éléments probants testimoniaux sont souvent très utiles pour :

- confirmer les renseignements obtenus auprès d'autres sources (ce qui renforce les fondations des observations et des conclusions d'audit);
- confirmer l'absence de quelque chose qui aurait dû exister;
- replacer les éléments probants documentaires dans leur contexte;
- ouvrir de nouvelles pistes dans un audit et trouver d'autres sources d'éléments probants.

Dans le cas d'un audit d'un conseil d'administration ou autre organe de surveillance, les notes sur les entretiens avec les membres peuvent constituer une source importante d'éléments probants. Les auditeurs peuvent utiliser ces notes pour étayer leurs observations, mais ils doivent éviter de trop se fier seulement à ces entretiens. Chaque fois qu'il est possible, ils doivent aussi obtenir des éléments probants documentaires, matériels ou analytiques à l'appui de leurs principales observations.

Remarques spéciales concernant les entretiens avec les administrateurs

Il est primordial de s'entretenir avec un seul administrateur à la fois pour instaurer un climat constructif. Le recours au groupe d'entretien en profondeur (*focus group*) ou à des entretiens collectifs ne permettrait probablement pas à l'équipe d'audit d'obtenir des renseignements complets, car ces personnes risquent alors de se sentir mal à l'aise pour donner leur avis sur l'efficacité de la surveillance au sein de l'entité qu'elles régissent. Le fait que l'entretien soit mené par un auditeur ayant un niveau hiérarchique équivalent à celui de la personne interrogée est un autre moyen d'instaurer un climat de confiance.

Dans leur planification des procédures d'audit à appliquer à l'examen d'un conseil d'administration, les auditeurs doivent prévoir suffisamment de temps et de ressources pour interroger tous les membres en exercice, ainsi que ceux ayant exercé pendant la période couverte par leur audit. En limitant les entretiens au président et aux principaux membres du conseil d'administration, les auditeurs risquent de passer à côté de certains faits importants. D'autre part, il est souvent possible de recueillir des avis contradictoires et des points de vue différents auprès des membres « d'arrière-plan » du conseil d'administration. En interrogeant tous les membres du conseil d'administration, les auditeurs sont certains d'obtenir autant de points de vue que possible et de comprendre ainsi pleinement la dynamique du conseil d'administration. Cependant, quand le temps et les ressources sont limités, les auditeurs n'ont pas toujours les moyens de s'entretenir avec tous les administrateurs; dans ce cas, ils devront mûrement réfléchir aux administrateurs qu'ils veulent interroger.

L'un des derniers aspects que les auditeurs doivent prendre en compte quand ils planifient des entretiens avec des membres du conseil d'administration est le calendrier d'action. En général, il vaut mieux ne pas interroger

les membres du conseil d'administration avant de s'être entretenus avec la direction et de bien comprendre les risques et les problèmes de l'entité audité. Une fois cela fait, les auditeurs peuvent interroger les membres du conseil d'administration. Ainsi, ils sont à même d'évaluer si ceux-ci ont conscience des principaux problèmes rencontrés par l'entité et ce qu'ils font pour surveiller et résoudre ces problèmes. Comme les auditeurs n'ont souvent qu'une seule occasion d'interroger individuellement ces personnes, il est dans leur intérêt de bien choisir le moment pour le faire.

[Retour à la table des matières](#)

Éléments probants matériels

Dans les audits des organes de surveillance, le principal moyen de recueillir des éléments probants matériels est d'observer les réunions du conseil d'administration ou des comités.

Le fait que les auditeurs assistent en personne (après en avoir présenté la demande) à ces réunions présente des avantages. En effet, ils peuvent observer directement la dynamique du conseil d'administration ou du comité et acquérir ainsi une meilleure compréhension du contexte et des situations que celle qu'ils auraient eue en lisant simplement le procès-verbal de la réunion. Cela vaut particulièrement pour les réunions à huis clos pour lesquelles la direction ne peut pas fournir de procès-verbal.

Cependant, sur le plan pratique, les auditeurs auront probablement peu d'occasions d'accéder à ce type d'élément probant, pour différentes raisons. Premièrement, il n'y a que peu de réunions du conseil d'administration et des comités dans l'année et les auditeurs n'auront peut-être que de rares occasions d'y assister pendant leur audit. Deuxièmement, ce que l'on observe à une réunion n'est pas forcément représentatif de ce qui se passe, surtout si le comportement des participants change en raison de la présence des auditeurs.

Pour toutes ces raisons, il est peut-être préférable de considérer l'observation des réunions comme une source de renseignements sur l'entité plutôt que comme une source d'éléments probants permettant d'étayer les observations d'audit.

[Retour à la table des matières](#)

Éléments probants analytiques

Les auditeurs peuvent utiliser de nombreuses procédures différentes pour générer des éléments probants analytiques permettant d'étayer les observations d'un audit de la surveillance. Certaines sont relativement simples, comme passer en revue les procès-verbaux des réunions d'un conseil d'administration pour une période précise afin d'établir si ces réunions ont eu lieu régulièrement, si les administrateurs ont été assidus et quels thèmes ont été traités. D'autres procédures, comme les sondages et les analyses comparatives, sont plus complexes et nécessitent souvent l'aide de spécialistes. Cette section traite des sondages et des analyses comparatives.

Sondage

Le sondage est une procédure utile quand l'étendue d'un audit de la surveillance est vaste et couvre plusieurs entités ou tout un secteur d'activité (santé, éducation, etc.). Il permet aux auditeurs de collecter des renseignements précis et structurés, auprès d'une population bien définie.

Dans les audits de la surveillance, le sondage peut servir à obtenir des renseignements sur les politiques, les systèmes et les pratiques en place dans différentes entités. Il peut aussi être utilisé pour recueillir des avis sur la dynamique de l'organe de surveillance ou sur l'efficacité de pratiques et de fonctions précises de surveillance.

Certes, le sondage peut être utile, mais les auditeurs doivent savoir qu'il fait partie d'une évaluation qualitative (en particulier, le sondage d'opinion) et qu'il ne suffit généralement pas à lui seul pour constituer un élément probant. En fait, dans son document de 2013 intitulé *Crown Agency Governance – Obtaining Audit Evidence: Challenges*, le Groupe d'étude sur la gouvernance du CCVL (Conseil canadien des vérificateurs législatifs) convient que les sondages d'opinion ne fournissent généralement pas une assurance de niveau audit à l'égard de la performance d'un conseil d'administration ou de la qualité de sa surveillance. Cependant, il est possible d'utiliser les données collectées au moyen d'un sondage en les combinant à d'autres types d'éléments probants afin de fournir une assurance de niveau audit sur des observations d'audit spécifiques. En outre, les données des sondages peuvent servir de base à un rapport de type non-assurance (par exemple, le [rapport 2009 du BVG de la Colombie-Britannique](#) sur l'utilisation des renseignements par les conseils d'administration des entités du secteur public et le [rapport 2009 du BVG du Manitoba](#) sur l'étude de la gouvernance des conseils d'administration dans les organismes publics).

Enfin, les auditeurs doivent être conscients que le sondage est une procédure complexe qui exige beaucoup de réflexion, de temps, de ressources et de connaissances spécialisées. La conception et la réalisation d'un sondage exigent des compétences et des connaissances spécialisées. C'est pourquoi nous recommandons aux auditeurs de consulter un spécialiste interne ou externe avant d'effectuer un sondage dans le cadre de leur audit de la surveillance.

Analyse comparative

L'analyse comparative consiste à comparer la performance, les systèmes ou les processus entre des entités ou des pays, ou au sein de ceux-ci. Dans les audits de la surveillance, elle peut être utilisée à trois fins :

1. relever les pratiques exemplaires qui serviront de critères d'audit;
2. évaluer la conception des structures et des systèmes de surveillance ou les résultats et l'efficacité des organes de surveillance par rapport à ceux d'autres entités ou à des pratiques exemplaires reconnues;
3. recenser les pratiques exemplaires qui serviront de base aux recommandations d'audit.

Le principal avantage de l'analyse comparative est qu'elle fournit une base objective à partir de laquelle les auditeurs peuvent formuler des observations et des conclusions d'audit. Si elle est dûment menée, elle peut permettre aux auditeurs de tirer des conclusions sur les structures et les systèmes de l'organe de surveillance d'une entité et sur leur efficacité par rapport aux pratiques exemplaires ou aux pratiques d'entités similaires dans un même secteur d'activité.

Cependant, la réalisation d'une analyse comparative et la documentation de ses résultats peuvent prendre beaucoup de temps et s'avérer difficiles, surtout quand les sources fiables de pratiques exemplaires ne sont pas facilement disponibles.

L'analyse comparative de la conception des structures et des systèmes de surveillance est en principe plus simple à réaliser que celle de leur efficacité. Les renseignements sur les mandats, les structures de gouvernance, les politiques et les pratiques peuvent facilement être obtenus en menant un [sondage](#) auprès d'entités similaires et en collectant des éléments probants documentaires disponibles dans le domaine public ou sur demande. Les entités publiques sont souvent prêtes à fournir des renseignements sur la conception des structures et des systèmes de surveillance. En revanche, obtenir des renseignements fiables sur les résultats et l'efficacité des organes de surveillance et sur leurs pratiques est souvent plus difficile, surtout quand il existe d'importantes défaillances que les entités sélectionnées préféreraient ne pas porter à l'attention des auditeurs.

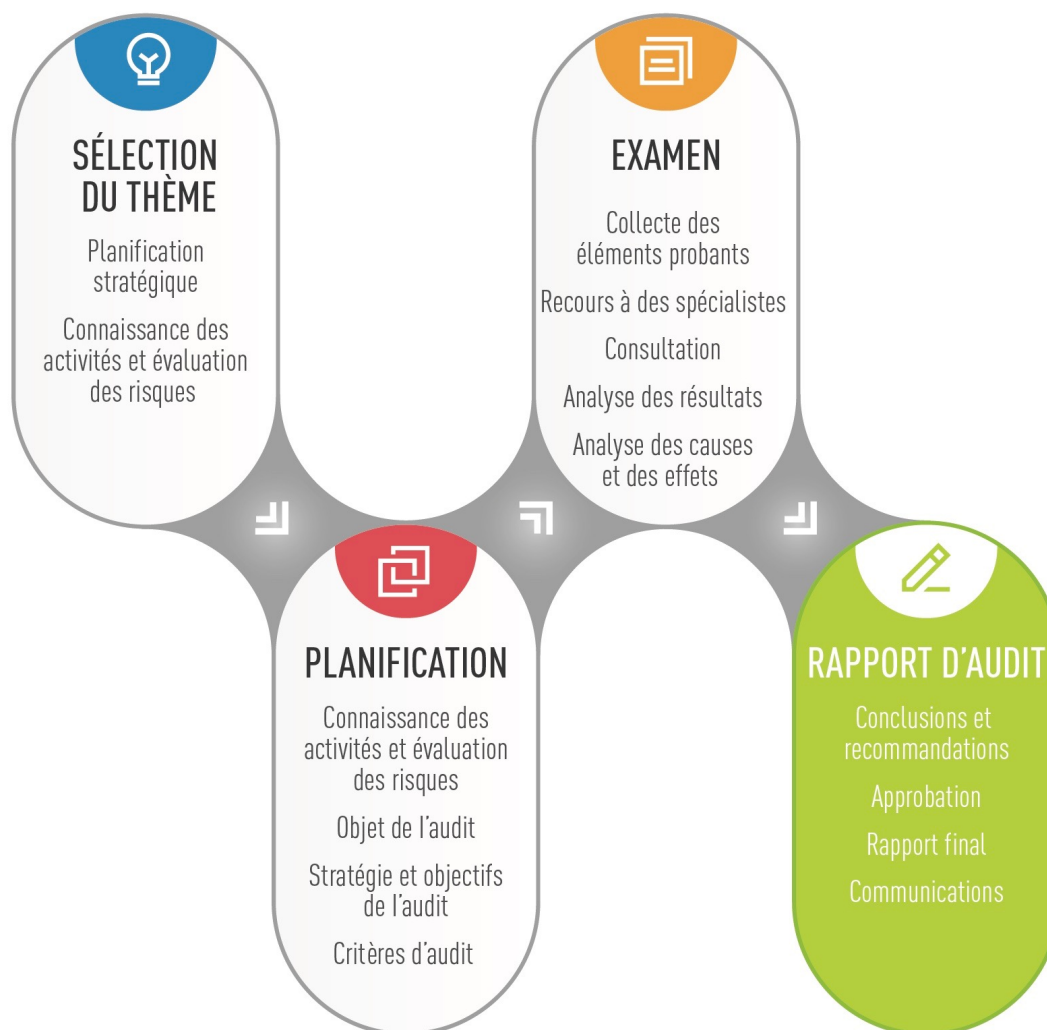
En plus de collecter des renseignements suffisants, les auditeurs qui souhaitent utiliser l'analyse comparative comme source d'éléments probants doivent veiller à faire des comparaisons valides. Pour cela, ils doivent :

- comparer des entités qui travaillent dans le même secteur d'activité et qui ont les mêmes grandes caractéristiques opérationnelles. En général, il n'est pas judicieux de comparer des entités du secteur public avec des entités du secteur privé, car elles poursuivent chacune des buts très différents;
- utiliser des données du même niveau de fiabilité pour toutes les entités couvertes par l'analyse. Les renseignements obtenus de rapports annuels et de sites Web à eux seuls ne sont pas suffisants pour comparer l'efficacité, à moins que les auditeurs évaluent leur fiabilité;
- combler toutes les lacunes en matière de renseignements et lever tous les doutes en recueillant des éléments probants documentaires et testimoniaux auprès des entités sélectionnées.

Enfin, pour les auditeurs qui veulent se lancer dans une analyse comparative, nous leur recommandons de consulter au préalable la direction de l'entité auditée ainsi que des spécialistes afin de discuter des entités (ou pays) qui constitueraient des éléments de comparaison acceptables. Il est préférable d'obtenir l'accord de la direction à propos de la méthode à utiliser, mais les auditeurs peuvent s'attendre à ce que l'entité auditée soutienne qu'elle rencontre des difficultés qui lui sont propres et ne peut donc pas faire l'objet de justes comparaisons avec ses pairs. Dans ce cas, l'équipe d'audit doit exercer son jugement professionnel pour décider de procéder ou non à une analyse comparative.

[Retour à la table des matières](#)

Préparer le rapport sur les résultats d'un audit de la surveillance



À la phase de préparation d'un rapport d'audit de performance, les auditeurs produisent un rapport contenant leurs observations et leurs conclusions. **L'étendue et la nature des rapports d'audit varient considérablement.** En outre, le format et le style rédactionnel des rapports d'audit de performance sont propres à chaque bureau d'audit. Il n'existe donc pas de manière universelle de présenter les constatations d'audit.

Cependant, les auditeurs de la performance utilisent quelques bonnes pratiques et principes communs pour présenter plus efficacement leurs constatations et conclusions. Dans cette section du Guide, nous présentons quelques principes et bonnes pratiques applicables aux audits de la surveillance, mais ne formulons aucune recommandation spécifique quant au format et au style rédactionnel.

Mise en contexte

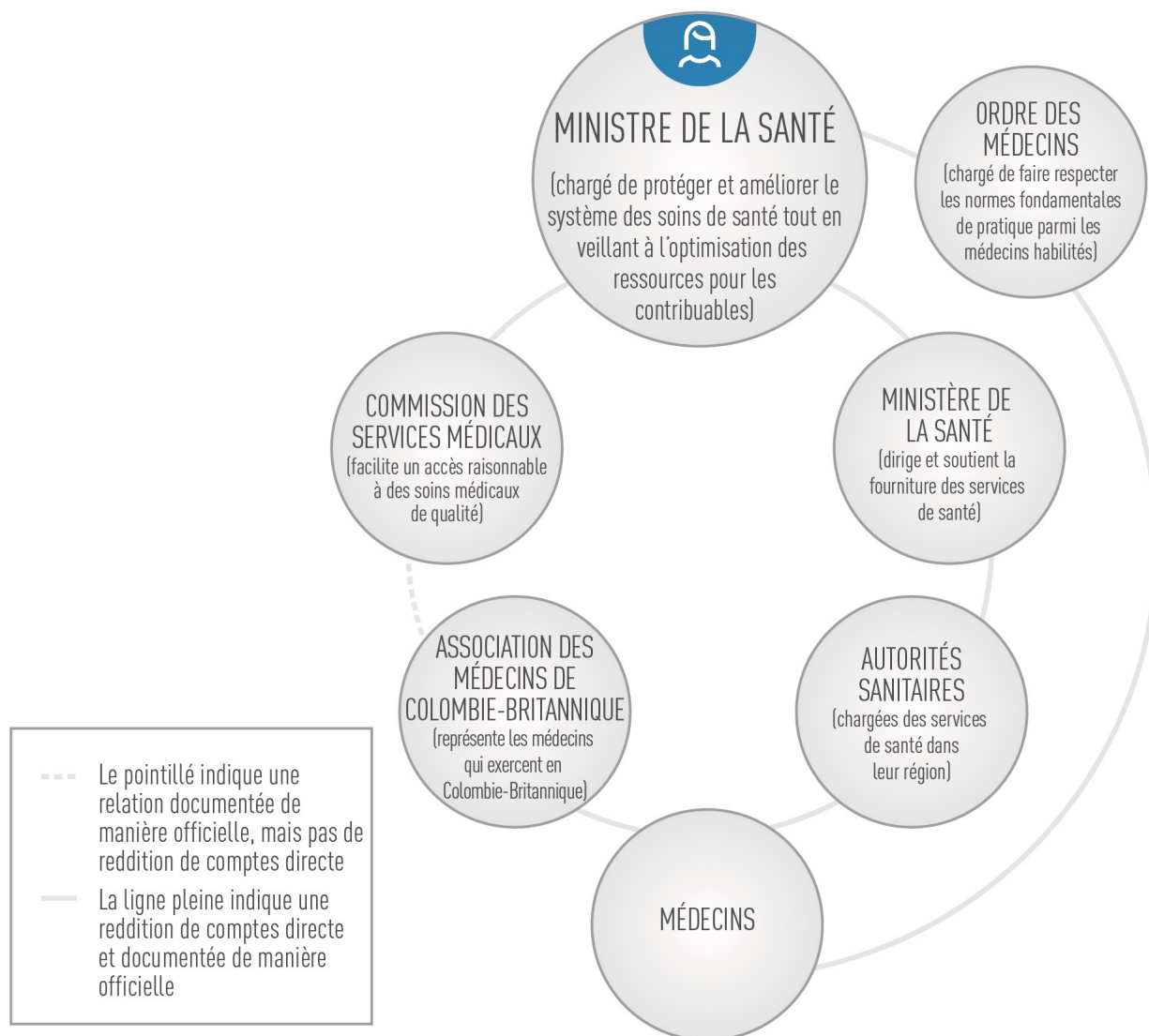
Dans l'introduction de leur rapport, les auditeurs doivent expliquer clairement pourquoi ils ont mené l'audit et pourquoi la surveillance est importante pour le bon fonctionnement de l'entité, du programme ou du projet audité. Ils répondent ainsi aux questions que pourraient se poser les lecteurs sur la gravité et l'importance des conséquences (« Qu'est-ce qui en résulte? ») et leur expliquent pourquoi ce thème d'audit est digne d'intérêt.

Le début du rapport doit aussi fournir un contexte suffisant sur l'entité, le programme ou le projet audité. Les auditeurs doivent clairement :

- présenter les rôles et responsabilités des fonctions et des organes de surveillance concernés par l'audit;
- distinguer les responsabilités de la direction de celles de l'organe de surveillance;
- expliquer les principales relations redditionnelles concernant l'entité, le programme ou le projet.

L'utilisation d'organigrammes et de diagrammes de processus peut aider à présenter efficacement ces renseignements en un minimum de mots. À la **figure 13**, nous présentons un exemple tiré du secteur de la santé en Colombie-Britannique.

Figure 13 – Exemple de diagramme de processus destiné à illustrer les responsabilités de surveillance et les relations redditionnelles



Source : *Oversight of Physician Services (La surveillance des services de médecins)*, Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique (2014).

[Retour à la table des matières](#)

Observations d'audit

Pour présenter les observations d'audit, il est courant de ne pas citer le nom des hauts dirigeants responsables de la surveillance, mais de simplement indiquer le poste qu'ils occupaient à l'époque des faits (par exemple, « le président du conseil d'administration » ou « le ministre »). Les auditeurs doivent se montrer particulièrement prudents quand leurs constatations mettent clairement en évidence le comportement d'une personne précise, car toute assertion inexacte pourrait entraîner une plainte de la part de cette personne. Si les auditeurs estiment que les actes d'une personne précise doivent être signalés, ils peuvent rédiger une lettre de recommandations à l'intention de la direction pour présenter leurs observations à l'entité concernée.

Quand les auditeurs ont plus de constatations qu'ils peuvent en communiquer dans un seul rapport ou que leurs constatations ne sont pas assez importantes pour être portées à l'attention de leur assemblée législative, tout en nécessitant une action, ils peuvent également adresser une lettre de recommandations à la direction de l'entité auditée.

[Retour à la table des matières](#)

Recommandations

La formulation de recommandations efficaces est une tâche difficile, qui exige beaucoup de réflexion, de discussion et de jugement professionnel. Pour élaborer leurs recommandations, les auditeurs peuvent se poser les questions suivantes :

- La recommandation est-elle adressée à la bonne entité (c'est-à-dire celle qui a les moyens de la mettre en œuvre et d'introduire le changement)?
- La recommandation doit-elle être adressée à l'organe de surveillance ou à l'entité dans son ensemble?
- La recommandation s'attaque-t-elle à la cause profonde du problème ou à ses symptômes? (Voir notre [document de travail sur l'analyse des causes profondes](#) pour en savoir plus.)
- La recommandation énonce-t-elle clairement les risques qu'elle vise?
- La recommandation est-elle cohérente avec les observations d'audit?
- La mise en œuvre de la mesure proposée est-elle faisable et quel en est le coût? Existe-t-il des mesures correctives de rechange plus faciles à appliquer ou plus abordables?
- Quelle serait l'incidence, tant positive que négative, sur les résultats, si la recommandation était adoptée?

En outre, les auditeurs peuvent éclairer leurs décisions sur les recommandations d'audit en demandant à l'entité auditée son avis sur les mesures nécessaires pour corriger les lacunes repérées en matière de surveillance. En discutant des recommandations avec l'entité auditée avant de finaliser leur rapport d'audit, ils peuvent augmenter la probabilité que leurs recommandations soient appliquées et donnent lieu à un changement positif.

[Retour à la table des matières](#)

Bibliographie

Lignes directrices et bonnes pratiques

Australian National Audit Office. *Public Sector Governance: Strengthening Performance Through Good Governance*, 2014. Document consulté à l'adresse : <https://www.anao.gov.au/work/better-practice-guide/public-sector-governance-strengthening-performance-through-good>

Australian National Audit Office. *Public Sector Audit Committees: Independent Assurance and Advice for Chief Executives and Boards*, 2011. Document consulté à l'adresse : <https://www.anao.gov.au/work/better-practice-guide/public-sector-audit-committees-independent-assurance-and-advice>

Conseil canadien des vérificateurs législatifs (Governance Study Group). *Crown Agency Governance – Audit Objectives and Criteria*, 2012. Document non publié, consulté à l'adresse : www.ccola.ca (Accessible uniquement aux membres du CCVL)

Conseil canadien des vérificateurs législatifs (Governance Study Group). *Crown Agency Governance – Obtaining Audit Evidence: Challenges*, 2013. Document non publié, consulté à l'adresse : www.ccola.ca (Accessible uniquement aux membres du CCVL)

CCAF-FCVI Inc. *Mieux intégrer l'analyse des causes profondes à l'audit de performance du secteur public*, 2014. Document consulté à l'adresse : <https://www.caaf-fcar.ca/fr/ressources-en-audit-de-performance/recherche-et-methodes/documents-de-travail> (accessible uniquement aux membres de la CCAF-FCVI)

CCAF-FCVI Inc. *L'information. Monnaie d'échange de la gouverne d'entreprise. Stratégie pour la production d'informations destinées au conseil*, 1997, 25 pages.

Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada). *Manuel de CPA Canada – Certification*, normes de certification applicables aux audits de performance :

- NCCQ 1 – Norme canadienne de contrôle qualité 1 : Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance
- 5025 – Normes relatives aux missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques
- SP 5400 – Audit de l'optimisation des ressources dans le secteur public

Institute of Internal Auditors, Cadre international de référence des pratiques professionnelles :

- Norme 2010 – Planification
- Norme 2100 – Nature du travail
- Norme 2200 – Planification de la mission
- Norme 2300 – Accomplissement de la mission
- Norme 2400 – Communication des résultats

Institute of Internal Auditors. *Assessing Organizational Governance in the Public Sector*, 2014. Document consulté à l'adresse : <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-Organizational-Governance-in-the-Public-Sector.aspx> (Accessible uniquement aux membres de l'IIA)

Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. *Lignes directrices sur les concepts généraux de l'audit de performance : (ISSAI 3100)*, 2016. Document consulté à l'adresse : <http://www.issai.org/fr/site-issai/issai-framework/4-directives-de-controle.htm>

Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. *Normes relatives à l'audit de performance (ISSAI 3000)*, 2016. Document consulté à l'adresse : <http://www.issai.org/fr/site-issai/issai-framework/4-directives-de-controle.htm>

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Guidelines: Information Use by the Boards of Public Sector Organizations*, 2009. Document consulté à l'adresse : www.bcauditor.com/online/pubs/592/592

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Public Sector Governance: A Guide to the Principles of Good Practice*, 2008. Disponible à l'adresse : www.bcauditor.com/files/publications/2008/report13/report/public-sector-governance-guide-principles-good-practice.pdf

Bureau du vérificateur général du Canada. *An Introduction to Gathering and Analyzing Evidence for Performance Audits*, 2006. Document non publié.

Bureau du vérificateur général du Canada. *Critères généraux et sous-critères recommandés pour les examens spéciaux*. Document interne, 2005.

PricewaterhouseCoopers. *Board Effectiveness – What Works Best*, 2^e édition, Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2011, 138 pages.

Commission de la fonction publique du Canada. *Manuel de vérification : Commission de la fonction publique du Canada*, 2005. Document consulté à l'adresse : http://publications.gc.ca/collections/collection_2011/cfp-psc/SC3-112-2005-fra.pdf

RAND Europe. *Performance Audit Handbook: Routes to Effective Evaluation*, 2009. Document consulté à l'adresse : www.rand.org/content/dam/rand/pubs/technical_reports/2010/RAND_TR788.pdf

Rapports d'audit et de comité des comptes publics présentés dans ce Guide

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Oversight of Physician Services*, 2014. Document consulté à l'adresse : www.bcauditor.com/pubs/2014/report9/oversight-physician-services

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *University Board Governance Examinations*, 2014.

Document consulté à l'adresse :

www.bcauditor.com/pubs/2014/report10/university-board-governance-examinations

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Crown Agency Board Governance*, 2012.

Document consulté à l'adresse : www.bcauditor.com/pubs/2012/report2/crown-agency-board-governance

Bureau du vérificateur général de la Colombie-Britannique. *Making the Right Decisions: Information Use by the Boards of Public Sector Organizations*, 2009. Document consulté à l'adresse :

www.bcauditor.com/pubs/2009/report6/board-use-information

Bureau du vérificateur général du Canada. *Stratégie nationale d'approvisionnement en matière de construction navale*, 2013. Document consulté à l'adresse :

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_201311_03_f_38797.html

Bureau du vérificateur général du Canada. *La surveillance de la sécurité ferroviaire – Transports Canada*, 2013. Document consulté à l'adresse :

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_201311_07_f_38801.html

Bureau du vérificateur général du Canada. *Le Plan d'action économique du Canada*, 2010. Document consulté à l'adresse : http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_201010_01_f_34284.html

Bureau du vérificateur général du Manitoba. *Study of Board Governance in Crown Organizations*, 2009.

Document consulté à l'adresse :

www.oag.mb.ca/wp-content/uploads/2011/06/board_gov_survey_report_2009.pdf

Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick. *Ministère de l'Environnement – Commissions d'épuration des eaux usées*, 2011. Document consulté à l'adresse : www.gnb.ca/oag-bvg/2011v1/chap1f.pdf

Bureau de la vérificatrice générale de l'Ontario. *Sécurité des Jeux panaméricains et Parapanaméricains de 2015*, 2014. Document consulté à l'adresse :

http://www.auditor.on.ca/fr/content-fr/specialreports/specialreports/panam_fr.pdf

Bureau du vérificateur général de l'Ontario. *Services d'ambulance aérienne et services connexes d'Ornge*, 2012. Document consulté à l'adresse :

http://www.auditor.on.ca/fr/content-fr/specialreports/specialreports/ornge_web_fr.pdf

Bureau du vérificateur général de l'Ontario. *L'Initiative des dossiers de santé électroniques de l'Ontario*, 2009. Document consulté à l'adresse :

<http://www.auditor.on.ca/fr/content-fr/specialreports/specialreports/cybersanté.pdf>

Comité permanent des comptes publics, Assemblée législative de l'Ontario. *Les services d'ambulance aérienne et services connexes d'Ornge – rapport sommaire*, 2014. Document consulté à l'adresse :

http://www.ontla.on.ca/committee-proceedings/committee-reports/files_pdf/ORNGE%20AIR%20AMBULANCE%20AND%20RELATED%20SERVICES%20-%20SUMMARY%20REPORT_FR.pdf

Autres références sur la gouvernance et la surveillance

Bader, B. S. « Distinguishing Governance from Management », *Great Boards*, 2008, vol. VIII, n° 3. Document consulté à l'adresse : <https://cacnc.org/wp-content/uploads/2016/06/Great-Boards-distinguishing-governance-and-management.pdf>

Institut Canadien des Comptables Agréés. *20 Questions que les administrateurs devraient poser sur les comités de gouvernance*, 2010. Document consulté à l'adresse : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/strategie-risque-et-gouvernance/gouvernance-dentreprise/publications/20-questions-sur-les-comites-de-gouvernance-pour-les-administrateurs>

Institut Canadien des Comptables Agréés (2005). *20 Questions Directors Should Ask About Governance Assessments*, available at: <http://www.yorku.ca/rleblanc/media/20quesGovAssessPub.pdf>

Conference Board. *Corporate Oversight and Stakeholder Lines of Defense*, 2011. Document consulté à l'adresse : www.mixprize.org/sites/default/files/media/posts/documents/corporate_oversight_and_stakeholder_lines_of_defense.pdf

Crown Agencies Secretariat, Board Resourcing and Development Office, Colombie-Britannique. *Crown Agency Risk Management and Internal Controls: A Good Practices Checklist*, date inconnue. Document consulté à l'adresse :

www2.gov.bc.ca/gov/DownloadAsset?assetId=FB0FF30AF7BE4788A4769CDC6597B824

Institute of Internal Auditors. *IIA position paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, exposé de position de l'IIA, 2013. Document consulté à l'adresse :

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/PP The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.pdf>

Institute of Internal Auditors. *The Audit Committee: Internal Audit Oversight*, date inconnue. Document consulté à l'adresse :

https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/08775_QUALITY-AC_BROCHURE_1_FINAL.pdf

Institut sur la gouvernance. *Towards a Risk-Based Approach to Public Sector Oversight*, 2014. Document consulté à l'adresse :

<http://iog.ca/wp-content/uploads/2014/11/Towards-a-Risk-Based-Approach-to-Public-Sector-Oversight.pdf>

Institut sur la gouvernance. *The Role of Management Boards in the Public Sector: A Public Governance Exchange Discussion Paper*, 2013. Document consulté à l'adresse : <http://iog.ca/publications/the-role-of-management-boards-in-the-public-sector/>

Institut sur la gouvernance. *A Risk Lens on Governance: A Public Governance Exchange Discussion Paper*, 2013. Document consulté à l'adresse : <http://iog.ca/publications/a-risk-lens-on-gouvernance-a-public-gouvernance-exchange-discussion-paper/>

Institut sur la gouvernance. *The Gouvernance Continuum: Origins & Conceptual Construct*, 2011. Document consulté à l'adresse : <http://iog.ca/publications/the-gouvernance-continuum-origins-and-conceptual-construct/>

KPMG. *Enhancing Board Oversight: Avoiding Judgment Traps and Biases*, 2012. Document consulté à l'adresse : KPMG (2012). *Enhancing Board Oversight: Avoiding Judgment Traps and Biases*, available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/enhancing-board-oversight.pdf>

Office of the Premier, province de la Colombie-Britannique. *Board Resourcing and Development*, 2005. Document consulté à l'adresse : <http://www.brdo.gov.bc.ca/governance/corporateguidelines.pdf>

Organisation de coopération et de développement économiques. *Lignes directrices de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise des entreprises publiques*, 2005. Document consulté à l'adresse : <http://www.oecd.org/fr/gouvernementdentreprise/ocde-lignes-directrices-gouvernement-entreprises-publiques.htm>

Bureau du Conseil privé. *Institutions du gouvernement fédéral, par forme organisationnelle*, 2009. Document consulté à l'adresse : <http://www.pco-bcp.gc.ca/index.asp?lang=fra&page=information&sub=publications&doc=gloss/gloss-fra.htm#part1.1>

Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada. *Guide de gestion intégrée du risque*, 2012. Document consulté à l'adresse : <https://www.canada.ca/fr/secretariat-conseil-tresor/organisation/gestion-risque/guide-gestion-integree-risque.html>

Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada. *La surveillance au sein du gouvernement du Canada : Aperçu des prestataires de services d'assurance*, 2012. Document consulté à l'adresse : <https://www.canada.ca/fr/secretariat-conseil-tresor/organisation/rapports/rapport-fonction-controlleur-gouvernement-canada.html - toc7>

Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada. *Examen du cadre de gouvernance des sociétés d'État du Canada*, 2005. Document consulté à l'adresse : <http://www.tbs-sct.gc.ca/report/rev-exa/gfcc-cgse-fra.pdf>

[Retour à la table des matières](#)

Glossaire

Audit de performance – Examen indépendant, objectif et systématique qui consiste à évaluer l'efficacité avec laquelle un gouvernement gère ses activités, ses responsabilités et ses ressources dans un secteur d'activité donné. [*Performance audit*]

Audit d'optimisation des ressources – Évaluation visant à établir si une entité a obtenu le maximum d'avantages des biens et services qu'elle a acquis et fournis, dans les limites des ressources dont elle disposait. L'optimisation des ressources est souvent considérée eu égard aux « 3 E » : économie, efficacité et efficacité. [*Value-for-money audit*]

Auditabilité – Qualité de tout élément ou de toute entité pouvant faire l'objet d'un audit effectué conformément aux normes professionnelles et aux politiques en matière d'audit interne. Malgré leur importance, certains éléments ou entités ne se prêtent pas à un audit pour les raisons suivantes :

- l'équipe d'audit ne possède pas ou ne peut obtenir l'expertise nécessaire;
- l'entité ou l'élément en question fait l'objet de changements importants et fondamentaux;
- il n'existe pas de critère ou de méthode convenable permettant d'évaluer la performance; ou
- les renseignements ou les éléments probants nécessaires ne sont pas disponibles ou ne peuvent être obtenus de façon efficiente. [*Auditability*]

Conclusion – Jugement éclairé que porte un auditeur en se fondant sur des éléments probants suffisants et appropriés. [*Audit conclusion*]

Contrôle – Toute mesure prise par la direction, le conseil d'administration ou d'autres parties pour gérer les risques et accroître la probabilité qu'une entité atteigne les objectifs fixés [*Control*].

Diligence raisonnable – Expression désignant les mesures prises par une entité pour appuyer ses décisions essentielles et les activités de gestion connexes, dans le cadre desquelles elle a :

- clarifié les règles, rôles et responsabilités;
- procédé à des analyses documentées (avantages et risques, besoins opérationnels, solutions de rechange et coûts);
- consulté d'autres entités;
- obtenu les approbations requises. [*Due diligence*]

Entité auditée – Toute organisation visée par un audit de performance. [*Auditee*]

Gouvernance – Ensemble des structures, systèmes et pratiques qu'une entité a mis en place aux fins suivantes :

- attribuer les pouvoirs décisionnels, établir le processus décisionnel et fixer son orientation stratégique;
- superviser la fourniture de ses services; la mise en œuvre de ses politiques, plans, programmes et projets;
- produire un rapport de performance sur l'atteinte des résultats visés et utiliser l'information sur la performance aux fins de l'amélioration continue et de la prise de mesures correctives. [*Governance*]

Importance relative – Poids relatif attribué à un élément compte tenu du contexte dans lequel il est examiné, y compris des facteurs quantitatifs ou qualitatifs. Ces facteurs comprennent l'ampleur de l'élément par rapport à l'objet de l'audit; la nature et l'effet de l'élément; sa pertinence; les besoins et les intérêts des tiers; et l'impact de l'élément sur le programme ou l'activité faisant l'objet de l'audit. [*Significance*]

Objet de l'audit – Concerne l'étendue et la profondeur d'un audit, les domaines de risque et les problèmes sélectionnés. Comme les différents bureaux d'audit emploient l'expression « étendue de l'audit » de diverses façons, dans ce Guide, nous évitons l'utilisation de cette expression et privilégions plutôt « objet de l'audit » pour désigner l'étendue et la profondeur d'un audit. [*Audit focus*]

Observation d'audit – Résultat d'une évaluation objective des éléments probants par rapport aux critères d'audit établis. [*Audit observation*]

Organe de surveillance – Groupe de personnes qui ont un objectif commun de surveillance et qui agissent dans le cadre d'une unité organisée. [*Oversight body*]

Organisme, conseil, commission ou autorité – une entité du secteur public :

- qui a été créée par le gouvernement, mais ne fait pas partie d'un ministère;
- qui rend compte au gouvernement;
- dont les pouvoirs et responsabilités lui viennent du gouvernement, par attribution ou délégation, ou d'une loi qui lui confère le pouvoir et la responsabilité d'exécuter une fonction ou de fournir un service public. [*Agency, board or authority*]

Programme d'audit – Liste détaillée des travaux d'audit à effectuer durant la phase « Examen » afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Pour chaque activité, on précise dans le programme les critères applicables ainsi que les étapes, les tâches, les ressources nécessaires et le temps requis pour accomplir le travail. [*Audit program*]

Recommandations de l'auditeur – Énoncé adressé à l'entité auditée dans lequel l'auditeur indique à celle-ci, de façon mesurable, les mesures correctives à prendre. Les recommandations doivent porter sur les causes des défaillances relevées dans le rapport d'audit. [*Audit recommendation*]

Responsabilisation (ou reddition de comptes) – Obligation pour un individu, un groupe ou une organisation de répondre de l'exercice d'une responsabilité qui lui a été conférée. Elle consiste généralement à présenter de l'information sur la performance, à expliquer toute variation par rapport aux attentes prévues et à prendre les mesures correctives appropriées. [*Accountability*]

Résultats – Aboutissement d'une politique, d'un programme, d'une initiative ou d'une activité. Les « résultats visés » sont les résultats auxquels doit aboutir une entité, une politique, un programme ou une initiative. [*Outcome*]

Risque – Possibilité qu'un événement ou une action puisse compromettre la capacité d'une entité à atteindre ses objectifs. L'évaluation des risques consiste à tenir compte de la *probabilité* (ou susceptibilité) qu'un événement survienne ainsi que de l'*impact* potentiel de cet événement. [*Risk*]

Surveillance – Responsabilité consistant à examiner, à suivre et à superviser les entités du secteur public – ainsi que leurs politiques, leurs plans, leurs programmes et leurs projets – afin de veiller à ce qu'elles produisent les résultats prévus et soient conformes aux politiques, aux lois, aux règlements et aux normes d'éthique en vigueur. La surveillance est une fonction essentielle de gouvernance exécutée par la haute direction, un conseil d'administration, des comités ou d'autres organes internes ou externes. [*Oversight*]

[Retour à la table des matières](#)